ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 15504.723633/2011-57

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

Processo nº	15504.723633/2011-57
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**1402-002.451 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	10 de abril de 2017
Matéria	IRPJ - AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO
Recorrente	MINERAÇÃO BELOCAL LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

DECADÊNCIA. ÁGIO. TERMO INICIAL. AMORTIZAÇÃO.

É pacífico neste Colegiado que, para início da contagem do prazo decadencial, deve-se ater à data de ocorrência dos fatos geradores, e não à data de contabilização de fatos passados que possam ter repercussão futura. Com efeito, o prazo decadencial somente tem início após a ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), ou após o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado nas hipóteses do art. 173, I, do CTN. Portanto, a contagem do prazo decadencial deve se dar, não a partir da formação dos ágios, mas sim de sua efetiva amortização.

PRELIMINAR. NULIDADE. FATOS IMPUTADOS A FISCALIZADA QUE NÃO SÃO OBJETO DO AUTO DE INFRAÇÃO. PREJUDICIALIDADE NÃO CARACTERIZADA. NÃO ACOLHIMENTO.

Não têm relevância fatos novos imputados a fiscalizada, trazidos pela autoridade de primeira instância, que não interfiram no julgamento do mérito em sede de instância recursal.

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. REGRA GERAL.

Quanto à amortização de ágio, a regra é a indedutibilidade dos valores. Somente em casos específicos é permitida a dedutibilidade (art. 7º, da Lei 9.532/97), que visa beneficiar aquele que efetivamente incorreu em ônus, ou seja, desembolsou valores/patrimônio para a aquisição de uma participação societária com ágio.

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. LAUDO DE AVALIAÇÃO EXTEMPORÂNEO. INADMISSIBILIDADE.

É necessário um laudo prévio de avaliação - e não extemporâneo - com base na expectativa de rentabilidade futura da empresa em avaliação para

autorizar-se a dedutibilidade da amortização do ágio para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO. MATERIALIDADES DISTINTAS. NOVA REDAÇÃO DADA PELA MP 351/2007. APLICÁVEL À FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS A PARTIR DA COMPETÊNCIA DE DEZEMBRO DE 2006.

A partir do advento da MP 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007 a multa isolada passa a incidir sobre o valor não recolhido da estimativa mensal independentemente do valor do tributo devido ao final do ano, cuja falta ou insuficiência, se apurada, estaria sujeita à incidência da multa de ofício. São duas materialidades distintas, uma refere-se ao ressarcimento ao Estado pela não entrada de recursos no tempo determinado e a outra pelo não oferecimento à tributação de valores que estariam sujeitos à mesma.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

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

AUTOS REFLEXOS. CSLL.

A decisão referente às infrações do IRPJ aplica-se às demais tributações, no que couber.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, negar provimento ao recurso voluntário: i) por unanimidade quanto à glosa de despesas com ágio; e ii) por maioria de votos quanto à multa isolada. Vencidos nessa parte os Conselheiros Demetrius Nichele Macei, Leonardo Luis Pagano Gonçalves e Caio Cesar Nader Quintella. que votaram por cancelar a exigência dessa penalidade. Designado o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto para redigir o voto vencedor em relação à multa isolada.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei - Relator.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo de Andrade Couto (Presidente), Demetrius Nichele Macei, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Caio Cesar Nader Quintella, Paulo Mateus Ciccone, Luiz Augusto de Souza Gonçalves e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Ausente justificadamente o Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira.

Relatório

Adoto, em sua integralidade, o relatório do Acórdão de Impugnação nº 02-39.569, da 3ª Turma da DRJ em Belo Horizonte (MG), transcrito abaixo:

Os autos de infração a folhas 1.079 a 1.108 exigem o recolhimento de crédito tributário no montante de R$ 22.609.312,62, assim discriminado:

	TRIBUTO	JUROS DE MORA	MULTA PROPORCIONAL	MULTA ISOLADA	TOTAL
Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ)	6.380.356,03	1.031.065,53	4.785.267,01	3.689.648,54	15.886.337,11
Contribuição Social s/ o Lucro Líquido (CSLL)	2.614.932,46	430.357,13	1.961.199,33	-	5.006.488,92
Contribuição Social s/ o Lucro Líquido (CSLL)	-	-	-	1.716.486,59	1.716.486,59

Descrição das infrações imputadas

Auto de infração de IRPJ

O autuante, fazendo referência ao relatório de auditoria fiscal anexado a folhas 1.060 a 1.070, atribui à autuada o cometimento das infrações de cuja descrição adiante se faz uma síntese.

1. AMORTIZAÇÃO - VALORES NÃO AMORTIZÁVEIS - Amortização indevida de ágio em decorrência de incorporação reversa, constatada em fiscalização anterior relativa a 2005, 2006 e 2007. Foi confirmada a continuação da amortização indevida em 2008 e 2009. Valor apurado conforme os dados extraídos dos arquivos digitais da fiscalizada, referentes aos lançamentos contábeis escriturados na conta 006580000 - Amortização de Ágios. Datas do fato gerador: 31.12.2008 e 31.12.2009. Enquadramento legal: artigo 13, inciso III, da Lei n° 9.249, de 1995; artigo 249, inciso I, artigo 251, parágrafo único, artigo 299, artigo 324, §§ 2° e 4°, artigo 325, todos do Decreto n° 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda - RIR 1999.

2. MULTAS ISOLADAS - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA - Falta de pagamento do IRPJ incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos, ou em balanços de suspensão ou redução, apurado após adição dos ágios não amortizáveis. Períodos de apuração: 31.01.2008, 30.06.2008, 31.07.2008, 31.05.2009, 30.06.2009, 31.07.2009, 31.08.2009, 30.09.2009, 31.10.2009, 30.11.2009 e 31.12.2009. Enquadramento legal: artigo 44, inciso II, alínea "b", da Lei n° 9.430, de 1996, com a redação dada pelo artigo 14 da Lei n° 11.488, de 2007; artigos 222 e 843 do RIR 1999.

Primeiro auto de infração de CSLL (fls. 1.089 e seguintes)

O autuante atribui à autuada o cometimento de uma só infração, que é a mesma constante do item 1 do auto de infração precedente, referente ao IRPJ. Datas do fato gerador: 31.12.2008 e 31.12.2009. Enquadramento legal: artigo 2°, e seus parágrafos, artigo 3°, ambos da Lei n° 7.689, de 15.12.1988, com as alterações da Lei n° 11.727, de 2008; artigo 1° da Lei n° 9.316, de 22.12.1996; artigo 28 da Lei n° 9.430, de 27.12.1996.

Segundo auto de infração de CSLL (fls. 1.100 e seguintes)

O autuante atribui à autuada o cometimento de uma só infração, que é a mesma constante do item 2 do auto de infração referente ao IRPJ. Períodos de apuração: 31.01.2008, 31.05.2008, 30.06.2008, 31.07.2008, 31.05.2009, 30.06.2009, 31.07.2009, 31.08.2009, 30.09.2009, 31.10.2009, 30.11.2009 e 31.12.2009. Enquadramento legal: artigo 28 e artigo 44, § 1°, inciso IV, da Lei n° 9.430, de 1996, com a redação dada pelo artigo 14 da Lei n° 11.488, de 2007; artigos 222 e 843 do RIR 1999.

Relatório de auditoria fiscal

No relatório de auditoria fiscal a folhas 1.060 a 1.070 o autuante apresenta a motivação dos lançamentos. Dele extraem-se as observações e argumentos resumidos adiante.

- A ação fiscal teve como objetivo, mediante o exame da escrituração contábil e fiscal do contribuinte referentes aos anos-calendários de 2008 e 2009, verificar se houve a continuação de uma amortização indevida que fora constatada em fiscalização anterior, relativa aos anos de 2005 a 2007.

- Em decorrência da fiscalização anterior, o contribuinte foi autuado. O o auto de infração consta do processo n° 13609.001447/2010-89, na qual já foi proferida decisão de primeira instância administrativa. O Acórdão 02-32964 da 3ª Turma de Julgamento da DRJ/BHE, de 22/06/11, julgou improcedente a impugnação e manteve integralmente o crédito tributário lançado. A folhas 988 a 1.040 foi anexada uma cópia da decisão, e a sua ementa é transcrita neste relatório.

- Como a presente fiscalização continua a anterior e os seus fundamentos fáticos e de direito foram confirmados pelo órgão julgador de primeira instância administrativas, eles são adotados integralmente neste relatório. Faz-se, por isso, remissão ao inteiro teor do relatório de auditoria fiscal elaborado na fiscalização precedente, cópia do qual é anexada a folhas 746 a 764.

- 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.

- Em junho de 2004 (momento de criação da empresa), 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. Estranhamente, a Lhoist somente registra em sua contabilidade a aquisição das quotas da Belocal e a baixa de seu investimento em 01.11.2004.
- Paralelamente a esses fatos, o grupo LHOIST realizou alterações na CANANGA, visando a sua posterior utilização nessa reorganização societária que tinha como objetivo um planejamento tributário indevido.
- A CANANGA foi constituída em 22/12/2002, tendo em seu quadro societário as empresas Gesellschaft Participações Ltda e Schaft Participações Ltda. O quadro societário dessas duas empresas era composto, exclusivamente, por pessoas que, à época, eram funcionários da empresa Pinheiro Neto Advogados. Tanto a CANANGA quanto a LHOIST registram em sua contabilidade a prestação de serviços por essa empresa de advocacia.
- Em 23/08/2004 a LHOIST e Marcos de Azevedo Ferreira França, responsável legal por todas as empresas do grupo LHOIST, substituem a Gesellschaft e Schaft no quadro societário da Cananga.
- A relação entre a participação no quadro societário da Gesellschaft e da Schaft e o vínculo empregatício com a Pinheiro Neto Advogados, comum a todos seus sócios, fica ainda mais evidente quando se constata que, logo após o desligamento dos empregados Ayae Ikeda e Célia Vettore de Oliveira, ocorrido em 27/09/2001, eles deixaram também o quadro societário da Schaft e foram substituídos por outros funcionários da Pinheiro Neto Advogados.
- Apesar de não possuir, na época, nenhum ativo e contar com capital social de R$100,00 (ainda não integralizádo), em setembro de 2003 a CANANGA obteve um empréstimo de 180.000 euros da empresa Participations et Investissements Mineraux, sediada em Luxemburgo, conforme relatório do Departamento de Capitais Estrangeiros e Câmbio do Banco Central. Essa empresa, conforme página do Journal Officiel du Grand-Duché de Luxembourg, tem como administrador Leon A. Lhoist, o qual faz parte do conselho executivo

do Grupo LHOIST.

- As únicas operações relevantes praticadas pela CANANGA foram: a) a obtenção de empréstimo da empresa Participations et Investissements Mineraux, no valor de EUR 180.000; *b)* aquisição, em 2003, da Master Administração Técnica de Venda, dos direitos minerários da Extramil, que foram transferidos para a Lhoist do Brasil Ltda em 03/01/2004, por uma quantia muito semelhante ao valor daquele empréstimo; c) o pagamento dessa transferência de direitos, mediante o repasse de R$ 512.252,50 (apesar de referir-se à liquidação de um direito creditório, a CÁNANGA estranhamente registra a operação como "Vr.Ref. a empréstimo"); d) em 27/08/2004, a aquisição do controle acionário da CANANGA pela LHOIST, por RS 100,00; e) a liquidação do empréstimo concedido pela empresa luxemburguesa', em 30.09.2004 (no histórico do razão a operação é descrita como "Vr. Ref. a pagto do empréstimo Lhoist", em vez de se referir à mutuante; os recursos para a liquidação advieram, em grande parte, do pagamento da transferência dos direito minerários da Extramil, feito pela Lhoist na mesma data).
- Em 17.12.2004, a Lhoist, já sendo a detentora do controle acionário da Belocal e da Cananga, aumenta o capital desta e o integraliza com as quotas daquela, de modo que ela passa a ser integralmente controlada pela Cananga. O capital da CANANGA passa a

R$456.557.006,00. O ágio de **R$ 332.698.559,00 é** registrado a débito da conta 00082 - Ágio s/Investimentos Mineração Belocal Ltda, tendo como descrição, na coluna histórico de seu livro razão "vr. Ref. a integralização de capital com Investimento na Mineração Belocal Ltda, parte ágio", e, como contrapartida, o lançamento na conta capital realizado.

- Em 31.12.2004 a Belocal incorpora a Cananga, voltando a ser uma controlada integral da Lhoist. Com a incorporação, o ágio que estava registrado na Cananga, relativo ao investimento na BELOCAL, foi lançado na escrituração da própria BELOCAL, a débito da conta Ágio na Incorporação Cananga Participações e partir de janeiro de 2005 passou a ser amortizado.
- A investigação levada a efeito pela fiscalização, confirmou que esse ágio, amortizado pela BELOCAL, teve origem naquelas operações de reoganização societária, cuja finalidade era a obtenção de benefícios fiscais, mediante planejamento tributário indevido.

Da inexistência de ágio a ser amortizado

- O ágio foi gerado pela LHOIST, por ocasião do resgate das cem ações da CALL, quando recebeu, como pagamento, a totalidade das quotas da BELOCAL. Essas quotas da BELOCAL foram transferidas para CANANGA, por ocasião do aumento de seu capital, pela LHOIST, juntamente com o ágio, que já estava reconhecido. Quando a BELOCAL, que era, então, controlada da CANANGA, é incorporada por esta, recebe seu próprio ágio nessa operação.
- A origem do ágio, no entanto, é indevida, pois 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 n° 10.406, de 2002 (Código Civil), às operações de permuta aplicam-se as disposições pertinentes à compra e venda. Assim, é aplicável ao caso o artigo 426 do RIR 1999. Logo, a operação de resgate representou uma perda na alienação de investimentos pela LHOIST (332.698.659,00), que deveria ser reconhecido no resultado do exercício correspondente, e não ser novamente contabilizada 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.
- De acordo com o art. 20 do Decreto-Lei 1.598/77, esse registro deveria ter sido feito no momento da aquisição do investimento, e é também, no momento do lançamento deveria ser comprovado o fundamento econômico do ágio.
- O documento que, de acordo com o § 3° do artigo 20 do Decreto-lei n° 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 n° 1.598, de 1977, mostra-se infrutífera, pois fere o princípio contábil da oportunidade, previsto no art. 6° da

Resolução CFC n° 750, de 1993.

- Desrespeita também o disposto no mesmo artigo 20 do Decreto-lei 1.578, 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 § 3° (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 7° da Lei n° 9.532, de 1997, ele não é amortizável.

Da ausência de _finalidade negocial

- A CANANGA, controladora .da BELOCAL, que foi incorporada, é empresa veículo, cujo ágio não tem fundamento econômico, nos termos da alínea "a" do § 1° do art. 6° da Instrução CVM 319/99, com a redação dada pelo art. 1o da Instrução CVM 349/01.
- Ficou demonstrado que não havia propósito negocial nem societário em proceder à subscrição de participação societária em empresa pertencente ao mesmo grupo econômico que, em curto espaço de tempo, foi incorporada por sua controlada. A caracterização da Cananga como empresa-veículo, utilizada com a única finalidade de carrear os ágios contabilizados, é evidente.
- Os procedimentos previstos na Instrução CVM 349 foram adotados pela Belocal na contabilização do ágio e sua respectiva provisão. Portanto, se o disposto na Instrução CVM 349/01 é exclusivo para os casos em que houve a utilização de empresa-veículo, como

esclarece a CVM através do OFÍCIOCIRCULAR/CVM/SNC/SEP n° 01/2007, e os procedimentos nela previstos foram adotados pela Belocal nos lançamentos contábeis relativos ao ágio e respectiva provisão, é inegável o papel de empresa-veículo que a Cananga desempenhou.

Da utilização de empresa de prateleira

- A Cananga foi utilizada como empresa de prateleira, o que reforçou os indícios de ausência de finalidade negocial ou societária na operação.
- O fato da constituição da CANANGA por duas empresas que tinham como sócios unicamente funcionários do escritório de advocacia que prestava serviços ao grupo LHOIST do Brasil, a sua inatividade por um ano inteiro e o perfil das alterações patrimoniais registradas por ela, resultantes unicamente de operações relacionadas ao grupo LHOIST, mesmo antes do registro contábil da aquisição de seu controle, caracterizam a CANANGA como uma empresa de prateleira, controlada oficiosamente pelo grupo LHOIST a partir de 2003 e utilizada para operações internas do grupo, sem fundamento econômico que as justificasse.
- Não havendo fundamento econômico para as operações, não há como admitir a amortização do ágio. A jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes (acórdão 103-23290, datado de 05/12/2007) confirma a impossibilidade de' aproveitamento de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, quando este se incorpora ao patrimônio da empresa por meio de incorporação sem nenhuma finalidade negocial ou societária.

Da não caracterização de despesa dedutível

- Nos termos do art. 299, do RIR 1999, são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. A fiscalização considerou que a amortização de ágio realizada pela BELOCAL não seria necessária a atividade da empresa, nem à manutenção da fonte produtora. Portanto, não é uma despesa dedutível. Por esse motivo, os valores referentes a essas amortizações foram adicionados ao lucro líquido apurado pela empresa, conforme determinado pelo artigo 249 do RIR 1999.

Conclusão

- Como foi constatada a continuição da amortização indevida de ágios, nos anos-calendários 2008 e 2009, procedeu-se à glosa desses valores, e o conseqüente lançamento dos créditos tributários devidos.
- São indevidas as despesas de amortização de ágio, uma vez que não foram satisfeitas as seguintes condições de dedutibilidade: a) demonstração do fundamento,do ágio mediante documentação hábil e tempestiva; b) existência de substância econômica e propósito negocial nas operações de reorganização societária; c) independência entre si e possibilidade de livre negociação quanto a todas as pessoas jurídicas envolvidas na operação; d) ônus efetivo na aquisição do ágio para a pessoa jurídica que o registrar em sua contabilidade e cujo patrimônio for absorvido; e) reunião numa só pessoa jurídica do patrimônio que tiver sofrido o encargo do ágio e o patrimônio que presumivelmente gerará os lucros que justificaram o seu pagamento.
- Em decorrência da glosa das despesas de amortização do ágio, os resultados mensais escriturados pelo contribuinte foram ajustados, ensejando o surgimento de estimativas

devidas, enão recolhidas, de IRPJ e CSLL. Assim, nos termos da legislação em vigor, efetuou-se o lançamento da multa isolada, pela falta de pagamento dessas estimativas.

- Os valores informados em Dirf a título de IRRF foram deduzidos no auto de infração, tanto na apuração das estimativas como no ajuste anual.
- Conforme extratos dos sistemas da RFB, fls 979 a 987, no lançamento anterior todos os prejuízos fiscais e bases negativas deCSLL foram exauridos, não havendo compensações a fazer.

Impugnação do lançamento

Conforme assinatura aposta nos próprios autos de infração por seu representante legal, o sujeito passivo foi cientificado do lançamento pessoalmente em 06.10.2011. Em 04.11.2011 foi apresentada uma só impugnação, juntada a folhas 1.111 a 1.144, e acompanhada dos documentos juntados a folhas 1.145 a 1.290. Os enunciados seguintes resumem o conteúdo da impugnação.

PRELIMINARES

Tempestividade

- A requerente teve ciência dos autos de infração em 06.10.2011. De acordo com o artigo 5° do Decreto n° 70.235, de 1972 e com o artigo 210 do Código Tributário Nacional (CTN), a contagem do prazo se inicia no primeiro dia útil subsequente, 07.10.2011, e termina em 05.11.2010, um sábado, de forma que o prazo fatal se desloca para 07.11.2011, uma segunda-feira. Portanto, fica demonstra a tempestividade da impugnação.

Esclarecimentos iniciais

- Considerando que o termo de verificação fiscal é o mesmo para os três autos de infração, a requerente apresenta impugnação idêntica para cada um deles e que abrange todas as matérias em discussão. Em virtude do princípio da economia processual, pleiteia-se a reunião dos processos administrativos.

Decadência

- A exigência fiscal refere-se a tributos decorrentes de operações ocorridas no período-base de 2004, de forma que toda ela está abrangida pela decadência.
- Para os tributos sujeitos à modalidade de lançamento por homologação, como é o caso do IRPJ e da CSLL, o prazo decadencial é de cinco anos, contado da ocorrência do fato gerador, nos termos do artigo 150, § 4°, do CTN.
- Os supostos fatos geradores das obrigações tributárias constantes desta exigência fiscal ocorreram ainda no ano-calendário de 2004. Essa conclusão é muito clara, pois, uma vez ocorrida a incorporação da Cananga pela requerente no ano-calendário de 2004 já nasce o direito de a sociedade sobrevivente amortizar o ágio no prazo previsto na legislação. Assim, o prazo para questionar os efeitos fiscais dessas operações expirou em 31.12.2009.

OS AUTOS DE INFRAÇÃO

- A fiscalização adotou como premissa do lançamento que era inexistente e sem finalidade negocial o ágio reconhecido e amortizado pela requerente, e que o ágio, pago pela Lhoist do Brasil (LDB) pelas ações da Call Itaú Participações Minas Gerais S/A (Call) não possuía nenhuma fundamentação econômica.
- Ainda segundo a fiscalização e levando-se em consideração a decisão de I[a] instância relativa ao Processo n° 13609.001447/2010-89, a amortização fiscal do ágio seria indevida, uma vez que não teriam sido atendidas as seguintes condições de dedutibilidade: (i)

demonstração do fundamento do ágio mediante documentação hábil e tempestiva; (ii) existência de substância econômica e propósito negocial nas operações de reorganização societária; (iii) independência entre si e possibilidade de negociação quanto a todas as pessoas jurídicas envolvidas na operação; (iv) ônus efetivo da aquisição do ágio a pessoa jurídica que o registrar em sua contabilidade e cujo patrimônio for absorvido; e (v) reunião numa só pessoa jurídica do patrimônio que tiver sofrido o encargo do ágio e o patrimônio que presumivelmente gerará os lucros que justificaram o seu pagamento.

- A premissa adotada pela D. Fiscalização é manifestamente equivocada. Ademais, a Recorrente não foi notificada da decisão de primeira instância, cujo conteúdo é amplamente utilizado pela fiscalização para fundamentar a lavratura das autuações.

- A partir do momento em que a Recorrente não tem conhecimento do conteúdo de referida Decisão da DRJ/BHE, que versa sobre a amortização do ágio nos anos-calendário de 2005, 2006 e 2007, as alegações trazidas pela D. Fiscalização para sustentar a glosa da amortização do ágio relativa aos exercícios de 2008 e 2009 devem ser desconsideradas de imediato, não servindo como argumento para fundamentar as presentes autuações.

OS FATOS

- A requerente é sociedade limitada que tem por objeto social, entre outros, a extração, beneficiamento e comercialização de produtos calcários. É contribuinte de diversos tributos, entre os quais o IRPJ e a CSLL, que são regularmente recolhidos aos cofres públicos nos prazos e formas previstos em lei.

- Em 2004 a requerente foi objeto de uma série de operações societárias, graças às quais a totalidade do seu capital passou a ser detida pela LDB. A fiscalização equivocadamente concluiu que essas operações societárias não permitiriam que a requerente procedesse à amortização do ágio.

Subscrição das ações da Callpela LDB

- Em 31.08.2004, conforme comprova a ata da Assembléia Geral Extraordinária da Call, essa sociedade emitiu novas ações ordinárias, representando 50% de seu capital social e 100% de seu capital votante, que foram subscritas e integralizadas em sua totalidade pela LDB ao preço de R$447.555.000,00.

- Após a subscrição das ações, o patrimônio líquido da Call correspondia, aproximadamente, a R$562.411.441,00. Logo, o valor do ágio pago pela LDB pela aquisição de 50% do capital da Call correspondeu a aproximadamente R$166.349.279,50.

- Entretanto, certa de que o investimento realizado pela LDB na Call representava, em essência, a aquisição da totalidade das quotas da requerente então detidas pela Call, a LDB, desde o início, registrou em sua contabilidade o ágio relativo ao investimento na Call pelo mesmo valor (R$332.698.559,00) que seria registrado na hipótese de a aquisição de participação no capital social da requerente tivesse sido realizada diretamente.

Resgate de ações da Call

- Em 30.09.2004, conforme a ata da Assembléia Geral Extraordinária da Call (doc. 5), esta promoveu o resgate de 100 ações ordinárias detidas pela LDB, que representavam 50% de seu capital social. O resgate foi realizado por meio da devolução de ativos de sua titularidade para LDB, conforme faculta a legislação. Esses ativos corresponderam à totalidade das quotas que a Call detinha na requerente.

- As quotas foram entregues pelo seu valor contábil, conforme expressamente autorizado pelo artigo 22 da Lei n° 9.249, de 1995. Esse fato tem implicações cruciais no registro do ágio em relação ao investimento que a LDB passou a contabilizar na requerente.

O registro do investimento na requerente e a contabilização do ágio pela LDB

- No momento em que recebeu as quotas da requerente como devolução de sua participação no capital social da Call, a LDB substituiu o investimento que detinha na Call pelo investimento que passou a deter na requerente, atribuindo-lhe o preço (custo) inicialmente pago pelas ações da Call, conforme expressamente previsto no artigo 22, § 2°, da Lei n° 9.249, de 1995.

- Como a LDB passou a ser a sociedade controladora direta da requerente, ela estava legalmente obrigada a avaliar o investimento segundo o método da equivalência patrimonial, desdobrando-se o seu valor total (R$447.555.000,00) em: a) patrimônio líquido da participação societária (R$114.856.441,00); b) ágio (R$ 332.698.559,00). Logo, a partir desse momento é que a LDB apurou o ágio em relação ao investimento detido na requerente.
- O ágio registrado pela LDB em relação ao investimento na requerente comprova que a real intenção do grupo Lhoist sempre foi a de adquirir integralmente a requerente. O fundamento econômico desse ágio era a expectativa de rentabilidade futura.

O cálculo da expectativa de rentabilidade futura - data do laudo de avaliação

- O valor da expectativa de rentabilidade futura da requerente, de aproximadamente R$462.000.000,00, foi primeiramente calculado em estudo econômico-financeiro preparado internamente pela LDB e seu controlador Lhoist S/A, sociedade constituída e existente de acordo com as leis da Bélgica.
- Para que não restasse dúvida a respeito da qualidade do cálculo, em 17.08.2004, antes da aquisição das ações da Call e da requerente, a LDB solicitou à KPMG Corporate Finance Ltda a confirmação das projeções de resultados futuros, com o fim de obter sua validação para fins fiscais.
- Em 12.11.2004, a KPMG emitiu o Relatório de Avaliação Econômico Financeira da Mineração Belocal Ltda (doc. 7), ratificando expressamente as premissas adotadas e o valor que a LDB tinha para a expectativa de rentabilidade futura da requerente. Esse relatório foi emitido antes da incorporação da Cananga pela requerente e, portanto, antes do início da amortização fiscal do ágio.
- Portanto, não cabe que a fiscalização lance dúvidas sobre esse cálculo, alegando que o laudo de avaliação tem data posterior à escrituração do ágio pela LDB.

Aumento de capital da Cananga, integralizado com as quotas da requerente

- Em 17.12.2004, o capital social da Cananga foi aumentado de R$100,00 para R$456.464.249,00, conforme alteração do contrato social realizada em 17.12.2004 (doc. 8). O aumento foi totalmente subscrito e integralizado pela LDB mediante a entrega da totalidade das quotas que a LDB tinha da requerente. Com isso, a Cananga passou a deter totalidade do capital social da requerente.
- A transferência das quotas se deu pelo valor contábil, conforme consta da alteração contratual, o que foi atestado em laudo de avaliação datado de 17.12.2004 e emitido pela Deloitte Touche Tohmatsu Auditores Independentes (doc. 9).

A incorporação da Cananga pela requerente

• Em 31.12.2004 foram realizadas reuniões de quotistas da requerente e da Cananga (doc. 10), por meio dos quais foi aprovada a incorporação da Cananga pela requerente, nos termos e condições estabelecidas no protocolo de incorporação, datado de 26.12.2004. A operação foi realizada pelo valor contábil e, nesse sentido, suportada por laudo de avaliação da Cananga preparado pela Deloitte Touche Tohmatsu Auditores Independentes em 27.12.2004.

O tratamento _ fiscal do ágio registrado pela requerente após a incorporação da Cananga

- No instante que antecedeu à incorporação, a Cananga detinha a totalidade das quotas da requerente, com o custo desdobrado em ágio e valor do patrimônio líquido. Esse ágio encontrava-se fundamentado na expectativa de rentabilidade futura da requerente, suportado por laudo de avaliação emitido em 12.11.2004 por empresa especializada, ou seja, antes da incorporação da Cananga e do início da amortização fiscal do ágio pela requerente.
- Com a incorporação da Cananga, a requerente passou a atender todas as condições exigidas pela legislação para que o ágio pudesse ser tratado como despesa amortizável, no prazo mínimo de cinco anos. Assim, a requerente passou a contabilizar esse ágio na conta de ativo diferido e a amortizá-lo como despesa operacional, à taxa média de 1/84, de modo que toda a amortização pudesse ser concluída em sete anos.
- Embora a requerente estivesse autorizada pela legislação a amortizar o ágio em cinco anos, fê-lo em sete anos, levando em consideração as projeções de rentabilidade futura da requerente, atestadas no relatório preparado pela KPMG. Esta é mais uma evidência de que a requerente sempre adotou as melhores práticas fiscais e contábeis e nunca agiu de forma que violasse a legislação.

O equivocado entendimento da _fiscalização

• Nada há nos fatos narrados que possa justificar a glosa de despesas de amortização de ágio. A operação consistiu nada mais do que na aquisição da requerente pelo grupo belga Lhoist. Foi realizada com pagamento de ágio, entre partes independentes (Votorantim e Lhoist), de forma que o ágio gerado na operação é legítimo e passível de amortização para fins fiscais.

• Somente com base nos fatos narrados, fica evidente a total improcedência dos autos de infração, que são frutos de alegações infundadas da fiscalização e devem ser imediatamente cancelados. Ainda assim, a requerente discorre sobre suas razões de direito.

O DIREITO À AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO

Subscrição das ações da Callpela LDB e subsequente resgate

- O artigo 22, § 2°, da Lei n° 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, § 2°, da Lei n° 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° 9.249, de 1995. Esse entendimento é corroborado pelo parecer técnico de Eliseu Martins (doc. 12), profundo conhecedor e formulador da normatização 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, § 2°, da Lei n° 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° 101-94.008, do Primeiro Conselho de Contribuintes, cuja ementa se transcreve na impugnação, bem como pelo Carf, por meio do acórdão n° 1101.00.064, da 1° 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 3°, § 3°, da Lei n° 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 7° e 9° da Lei n° 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 § 2° do inciso II, e o § 3°, 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 escriturou, 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, § 6°, I, do RIR 1999, refletindo o disposto no artigo 8°, "a" da Lei n° 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 momento efetivamente 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*

- 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 benfício 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 inconteste 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.

Os atos normativos da CVM indicados pela fiscalização não produzem efeitos fiscais

- Tais atos normativos têm como propósito trazer orientações de mero cunho contábil para as companhias abertas. Eles não são capazes de produzir nengum efeito fiscal.
- Na medida em que a CVM não tem competência para legislar sobre matéria tributária, a legislação fiscal deve, obrigatoriamente, prevalecer sobre qualquer normativo emitido por aquele órgão (incluindo regras que versem sobre a amortização fiscal do ágio), sob pena de ilegalidade.
- Esse foi o mesmo entendimento que prevaleceu em recente julgamento do Conselho Administrativo de Recurso Fiscais, proferido no Acórdão 110100.354. O caso, julgado em 2.9.2010, tratou exatamente da questão dos possíveis efeitos tributários advindos dos normativos emitidos pela CVM. Há, ainda, outro recente julgamento do Conselho Administrativo de Recurso Fiscais nesse mesmo sentido, proferido no Acórdão 1402-00.3421, em que o órgão julgador colocou em evidência a inaplicabilidade dos instrumentos normativos da CVM para fins tributários. Transcrevem-se trechos desses acórdãos na impugnação.

• Assim, ficou comprovado que os normativos emitidos pela CVM não produzem efeitos tributários, razão pela qualnão podem ser utilizados pela D.Fiscalização para alegar, de forma claramente equivocada, que o ágio gerado pela Requerente não possui justificativa econômica e que a CANANGA seria apenas uma empresa-veículo.

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° 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.

A MULTA E OS JUROS

- É totalmente improcedente a exigência de multa, seja ela punitiva, seja isolada, pois os tributos questionados não são devidos.

- A fiscalização extrapolou os limites previstos na Lei n° 9.430, de 1996, ao exigir a dupla cobrança de multa. Deve ser imediatamente cancelada a exigência de multa isolada, tendo em vista que ela seria totalmente improcedente. Tal é o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme ementa transcrita na impugnação.
- Ainda que as multas aplicadas por falta de pagamentos mensais por estimativa de IRPJ e de CSLL fossem exigíveis, elas nem sequer poderiam ser cobradas da requerente, porque o ordenamento veda a exigência de estimativa após o encerramento do ano-base. Em abono do argumento, transcreve-se ementa de decisão atribuída à Câmara Superior de Recursos Fiscais.
- Quanto aos juros de mora, a jurisprudência tem reconhecido a inaplicabilidade da taxa Selic aos créditos tributários, uma vez que essa taxa não foi criada por lei para fins tributários, conforme decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça nos autos do recurso especial n° 450.422/PR.

A CONCLUSÃO E O PEDIDO

- A impugnação é tempestiva e deve ser integralmente apreciada, nas preliminares e no mérito.
- A Recorrente não foi notificada da decisão de primeira instância relativa ao processo n° 13609.001447/2010-89, cujo conteúdo é amplamente utilizado pela fiscalização para fundamentar a lavratura das autuações. Dessa forma, as alegações trazidas pela Fiscalização para sustentar a glosa da amortização do ágio devem ser desconsideradas de imediato, não servindo como argumento para fundamentar as presentes autuações.
- A exigência fiscal refere-se a valores de tributos que derivaram diretamente de operações ocorridas no período-base de 2004, de forma que toda essa autuação já se encontra irremediavelmente fulminada pela decadência.
- O ágio amortizado foi gerado na aquisição, via negócio jurídico indireto, da Requerente pela LDB. Referido ágio é legítimo e substanciado economicamente, na medida em que deriva de uma operação de aquisição realizada entre partes independentes (grupos Lhoist e Votorantim), sendo, portanto, passível de amortização para fins fiscais.
- Ficou comprovada a improcedência das alegações da fiscalização de que o estudo preparado pela KPMG tem data posterior à escrituração do ágio pela LDB. Em primeiro lugar, porque a LDB já tinha, quando da referida escrituração, estudos internos que demonstravam o valor da expectativa de rentabilidade futura da Requerente, estudos esses que foram utilizados para os fins da negociação com o grupo Votorantim. Em segundo lugar, porque, ainda que essa demonstração fosse havida como inválida e inidônea, o que se admite para fins de argumentação, o estudo da KPMG foi emitido antes da conclusão da incorporação da CANANGA pela Requerente e, portanto, do início da amortização do ágio em questão.
- A Requerente também demonstrou a total improcedência da alegação de que o resgate de ações da CALL, mediante a entrega das quotas da Requerente à LDB, resultou em uma perda para a LDB, o que levaria à conclusão de que o ágio reconhecido pela Requerente seria inexistente. Isso porque (a) o resgate de ações da CALL é ato societário típico de devolução de capital que não se confunde com uma venda de ações; (b) a LDB não auferiu nenhuma perda com essa operação, já que as quotas da Requerente foram registradas em sua contabilidade pelo mesmo custo total do investimento previamente detido na participação cancelada na CALL, conforme determina o artigo 22, § 2°, da Lei 9.249/95.

Não houve qualquer realização de investimento nesse momento, já que o custo de uma participação deve ser migrado para o ativo recebido em devolução de capital.

- A jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes, no caso do Acórdão de n° 101-94.008, datado de 6.11.2002, bem como do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no caso do Acórdão de n° 1101-00.064 - Iª Câmara/iª Turma Ordinária, datado de 13.5.2009, confirmam que a LDB agiu corretamente quando registrou as quotas da Requerente pelo mesmo custo total da participação detida na CALL anteriormente à referida devolução do capital da CALL.
- A contribuição do investimento na Requerente em aumento de capital da CANANGA resultou no reconhecimento, por parte da CANANGA, de ágio relativo ao seu investimento na Requerente. Como visto, referido ágio é legítimo e substanciado economicamente, na medida em que tem origem de uma operação de aquisição realizada entre partes independentes (grupos Lhoist e Votorantim), sendo, portanto, passível de amortização para fins fiscais.
- O ágio relativo à aquisição da participação societária na Requerente é legítimo e foi gerado em operação com terceiro independente (Grupo Votorantim), e é inconteste a sua substância econômica. Logo, nada é mais correto e coerente do que o grupo Lhoist valer-se da amortização fiscal de referido ágio quando da incorporação da CANANGA pela Requerente, ainda mais porque a validade de referido procedimento encontra-se expressamente prevista na legislação fiscal em vigor.
- É infundada a alegação de que a CANANGA consistiria em uma "empresa veículo", de "prateleira." Isso porque, empresa de "prateleira" não faz atividade nenhuma, não adquire direitos minerários e não tem propósito negocial algum, características essas que não se coadunam com a função exercida pela CANANGA no âmbito das atividades desempenhadas pelo grupo Lhoist no Brasil. Além disso, as alegações da fiscalização nesse ponto estariam suportadas por normativos emitidos pela CVM, os quais, de acordo com a própria jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, não são hábeis a produzir nenhum efeito fiscal.
- Aplicam-se à CSLL os mesmos argumentos desenvolvidos em relação ao IRPJ.
- A multa aplicada é confiscatória e indevida e deve ser cancelada integralmente.
- Os juros de mora devem ser calculados com base no artigo 161, § 1°, do CTN, e não de acordo com a taxa Selic, que tem conotação de juros remuneratórios e não foi estipulada por lei.
- A requerente tem por comprovada a exatidão dos procedimentos adotados e a total improcedência dos autos de infração, bem como o equívoco cometido pela fiscalização ao interpretar os fatos e o direito aplicável ao caso.
- A requerente pleiteia o acolhimento integral da impugnação, com o objetivo de cancelar os autos de infração e as penalidades aplicadas, com o consequente arquivamento do processo administrativo.
- Protesta pela juntada posterior de documentos.

Passo, agora, a complementar este relatório.

Recurso Voluntário foi interposto, trazendo nova alegação de que a decisão da DRJ inova em relação aos autos de infração (página 11 do Recurso Voluntário).

Eis a ementa da decisão combatida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

ÁGIO FUNDAMENTADO EM EXPECTATIVA DE RESULTADOS FUTUROS - DEDUTIBILIDADE DA AMORTIZAÇÃO

A pessoa jurídica que, em virtude de incorporação reversa, absorver patrimônio de sua controlada, a qual tinha desdobrado o valor da participação em seu capital em valor patrimonial e em ágio fundamentado em expectativa de resultados futuros, somente poderá deduzir a despesa com a amortização desse ágio se observadas as seguintes condições: demonstração do fundamento do ágio mediante documentação hábil e tempestiva; existência de substância econômica e propósito negocial nas operações de reorganização societária; independência entre si e possibilidade de livre negociação quanto a todas as pessoas jurídicas envolvidas na operação; ônus efetivo na aquisição do ágio para a pessoa jurídica que o registrar em sua contabilidade e cujo patrimônio for absorvido; reunião numa só pessoa jurídica do patrimônio que tiver sofrido o encargo do ágio e o patrimônio que presumivelmente gerará os lucros que justificaram o seu pagamento.

FALTA DE PAGAMENTO DE ANTECIPAÇÃO MENSAL

Verificada a falta de pagamento de antecipação mensal por estimativa cabe exigir a multa isolada, que incidirá sobre o valor não recolhido.

LANÇAMENTO DECORRENTE - CSLL

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento que com ele compartilha o mesmo fundamento factual e para os quais não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

Não há Contrarrazões.

Não há Recurso de Ofício.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Demetrius Nichele Macei

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual, dele conheço.

Seguindo, na ordem, os argumentos dispostos pela Recorrente, passo à sua análise, nos tópicos que adiante seguem.

1. Da nulidade do auto de lançamento - DECADÊNCIA

Para o contribuinte, "a presente exigência fiscal refere-se a valores de tributos decorrentes de operações ocorridas no período-base de 2004, de forma que toda essa autuação está abrangida pela decadência". Conclui que o prazo para questionar os efeitos fiscais dessas operações encerrou-se em 31.12.2009 e a ciência da autuação deu-se em 06.10.2011, o que demonstraria a decadência ao direito do fisco de constituir os créditos tributários de IRPJ e CSLL objeto deste processo administrativo.

Há um equívoco do contribuinte ao avaliar os fatos à luz da legislação que regulamenta a decadência em matéria tributária. Em verdade, apenas no ano-calendário de 2008 e 2009 é que as despesas decorrentes das operações societárias ocorridas em 2004 afetaram a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, reduzindo o montante de tributo pago pelo contribuinte.

A fiscalização possui o prazo decadencial de 5 (cinco) anos para constituir o crédito tributário, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ter sido realizado (art. 173, I, do CTN). Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, declarado o tributo e efetuado o pagamento antecipado, considerando a situação típica do IRPJ e CSLL, cujo fato gerador ocorre, efetivamente, ao término do ano fiscal, a homologação tácita, a teor do § 4º, do art. 150, do CTN, ocorre com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos a contar do pagamento. Seja num ou noutro caso, como a fiscalização intimou o contribuinte da lavratura dos autos de infração em 06.11.2011, fato confirmado pelo próprio contribuinte, o aparente recolhimento a menor de tributos, por parte do contribuinte, nos anos-calendário de 2008 e 2009, passível de fiscalização pelos fiscais da Receita Federal do Brasil, não estava decaído, nem o eventual pagamento realizado estava definitivamente homologado.

Desta forma, afasto a preliminar de decadência suscitada pelo contribuinte.

2. Decisão inova em relação aos Autos de Infração

Alega o contribuinte que a decisão recorrida incorre em nulidade, uma vez que, segundo o contribuinte, as DD Autoridades Julgadoras, em sua ânsia por desqualificar a legitimidade da amortização fiscal do ágio, teriam trazido fatos novos no voto, que nunca foram objeto de questionamento pela fiscalização quando da lavratura do auto de infração, como inexistência de laudo detido pela Cananga que suporte a fundamentação econômica do ágio relativo ao seu investimento na Recorrente, falha no laudo da KPMG, falta de propósito negocial, dentre outros.

As supostas inovações apresentadas pelo contribuinte, ao ver desse Julgador, são situações pontuais que não interferiram no resultado final do julgamento, como será demonstrado nos argumentos de mérito no decorrer desse voto.

Afasto, assim, a preliminar aduzida pelo contribuinte, por não vislumbrar as nulidades apontadas.

3. Mérito – Direito à amortização do ágio registrado pela Cananga em relação às quotas da Recorrente

O próprio contribuinte, contextualizando as operações societárias realizadas em 2004, que geraram o ágio amortizado em 2008 e 2009, glosado pela fiscalização, esclareceu que o foco da operação societária era a venda da Belocal, ora Recorrente, pertencente ao Grupo Votorantim, através da holding CALL, para a Grupo Lhoist.

Para operacionalizar a compra e venda desejada, as partes realizaram um negócio indireto: a Lhoist do Brasil - LDB subscreveu e integralizou ações emitidas pela holding CALL, que detinha a integralidade das quotas da Recorrente e, um mês depois, saiu da sociedade, mediante o resgate da totalidade das ações da CALL detida pela LDB, mediante a entrega de 100% das quotas da Belocal, detidas pela CALL, para a LDB. Ou seja, ao final da operação societária, a CALL ficou com o dinheiro e a LDB com as quotas da Belocal.

Em grandes números, a CALL tinha 100% das quotas da Belocal e um patrimônio líquido de R$ 114 milhões; a CALL emite ações que representavam 50% da totalidade de suas ações, as quais são subscritas e integralizadas pela LDB com o aporte de R$ 447 milhões. Ou seja, por metade do capital social da CALL – R$ 281 milhões, a LDB desembolsou R$ 447 milhões, o que significa um ágio de R$ 166 milhões na subscrição de ações, em agosto/2004.

Em setembro/04, foi realizado o resgate da totalidade das ações detidas pela LDB na CALL e, pelo pagamento desse resgate, foi entregue para a LDB pela CALL a totalidade das quotas da Belocal, ora Recorrente, avaliadas a valor contábil, ou seja, R$ 114 milhões.

Aqui, ao ver deste Julgador, há um equívoco na interpretação realizada pelo contribuinte em seu recurso voluntário: se a LDB possuía 50% das ações da CALL e o PL da CALL era de R$ 562 milhões em setembro/04, significa que, por equivalência patrimonial, a LDB tinha um investimento de R$ 281 milhões (por deter 50% das ações da CALL) e um ágio de R$ 166 milhões registrado em sua contabilidade, uma vez que desembolsou o valor de R$ 447 milhões por essas ações. Por outro lado, ao receber um bem, pelo valor contábil, no importe de R$ 114 milhões, pelo resgate de ações de sua propriedade que, de acordo com o PL da CALL, valiam R$ 281 milhões, há, de fato, uma perda por parte da LDB e não uma aquisição com ágio, como alega o contribuinte em seu recurso voluntário. Não há, ao pé da letra, uma simples troca de investimento, como quer fazer crer o contribuinte. Ainda que o objetivo tenha sido, de fato, a aquisição da Belocal quando do aporte de recursos pela LDB na CALL, fato é que se forem realizados os registros contábeis do passo a passo das operações societárias, o resultado final não é o apontado pelo contribuinte em seu recurso voluntário quanto ao suposto ágio.

Vejamos o disposto no art. 22, da Lei nº 9.249/95:

> Art. 22. Os bens e direitos do ativo da pessoa jurídica, que forem entregues ao titular ou a sócio ou acionista a título de devolução de sua participação no capital social, **poderão ser avaliados pelo valor contábil** ou de mercado.
>
> § 1º No caso de a devolução realizar-se pelo valor de mercado, a diferença entre este e o valor contábil dos bens ou direitos entregues será considerada ganho de capital, que será computado nos resultados da pessoa jurídica tributada com base no lucro real ou na base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido devidos pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado.
>
> § 2º Para o titular, sócio ou acionista, pessoa jurídica, os bens ou direitos recebidos em devolução **de sua participação** no capital **serão registrados pelo valor contábil da participação** ou pelo valor de mercado, conforme avaliado pela pessoa jurídica que esteja devolvendo capital.
>
> § 3º Para o titular, sócio ou acionista, pessoa física, os bens ou direitos recebidos em devolução de sua participação no capital serão informados, na declaração de bens correspondente à declaração de rendimentos do respectivo ano-base, pelo valor contábil ou de mercado, conforme avaliado pela pessoa jurídica.
>
> § 4º A diferença entre o valor de mercado e o valor constante da declaração de bens, no caso de pessoa física, ou o valor contábil, no caso de pessoa jurídica, não será computada, pelo titular, sócio ou acionista, na base de cálculo do imposto de renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido. (grifei)

Ou seja, a legislação permite, a teor do *caput* do art. 22, acima transcrito, que o bem ou direito que será entregue ao acionista possa ser avaliado pelo valor contábil. À vista das próprias informações prestadas pelo contribuinte, o valor contábil das quotas da Belocal seriam de aproximadamente R$ 114 milhões (valor da CALL antes da subscrição de ações e integralização de capital pela LDB).

No entanto, o disposto no § 2º, do art. 22, também acima transcrito, não diz que a acionista pessoa jurídica registrará os bens ou direitos pelo valor contábil destes, mas pelo valor contábil de sua participação. Em outras palavras, a participação da LDB na CALL, antes do resgate das ações, era de R$ 281 milhões, segundo números apresentados pela própria Recorrente.

Como recebeu um bem avaliado por valor contábil de R$ 114 milhões e sua participação era de R$ 281 milhões, não se vislumbra ágio, mas deságio na operação.

Compulsando o parecer do i. Eliseu Martins, não se localizou qualquer menção ao art. 22, da Lei nº 9.249/95, acima transcrito, razão pela qual suas conclusões talvez tenham partido de situação fática diversa da apresentada pela fiscalização neste processo administrativo.

Além da incongruência acima apontada, ainda que se admita, apenas para desenvolvimento de raciocínio, que o ágio registrado na LDB estivesse correto (não está, como acima demonstrado), a sequência de operações societárias que se seguiram não tiveram qualquer conteúdo negocial ou econômico que justificasse a LDB aumentar capital na CANANGA, mediante a integralização das quotas da Belocal a valor de mercado (R$ 447

milhões) em meados de dezembro/04 e, no final do mesmo mês, promover a incorporação da CANANGA pela Belocal, senão a intenção de subsumir-se às regras do art. 7º, da Lei 9.532/97 e amortizar as despesas com ágio, conforme permissivo do inciso III, do referido artigo?

Importa ressaltar que, no que se refere à amortização de ágio, a regra é a indedutibilidade dos valores. Somente em casos específicos é permitida a dedutibilidade (art. 7º, da Lei 9.532/97), que visa beneficiar aquele que efetivamente incorreu em ônus, ou seja, desembolsou valores/patrimônio para a aquisição de uma participação societária com ágio.

Esse entendimento está em linha com a definição de "Custo de Aquisição" trazida pelo Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações elaborado pela FIPECAFI (item 10.3.2.a, da 7ª ed., 2008). Veja-se:

> "a) CUSTO DE AQUISIÇÃO O custo de aquisição é o valor efetivamente despendido na transação por subscrição relativa a aumento de capital, ou ainda pela compra de ações de terceiros, quando a base do custo é o preço total pago. Vale lembrar que esse valor pago é reduzido dos valores recebidos a título de distribuição de lucros (dividendos), dentro do período de seis meses após a aquisição das cotas ou ações da investida. (sublinhei)

Ou seja, os valores a serem registrados como custo de aquisição, como preço pago, deve corresponder ao valor despendido, pago, nas transações com agentes externos, para a aquisição do investimento. Dessa forma, a subscrição de ações da CALL, pela LDB, com ágio e a respectiva integralização de capital social demonstram que, nessa primeira operação societária não há dúvidas da existência do ágio. A questão é que já nessa primeira operação a contabilização dos valores não atendeu a legislação, como já demonstrado mais acima e, todos os atos posteriores ficaram comprometidos, para justificar a amortização de ágio pela Recorrente.

Quanto à questão do laudo de avaliação extemporâneo, o próprio contribuinte esclareceu o que de fato ocorreu: "tendo em vista a complexidade de operações de compra e venda de empresas, escaparia a qualquer senso de razoabilidade condicionar a amortização fiscal do ágio ao arquivamento, no exato momento da aquisição, do comprovante de justificativa econômica do ágio".

É sabido que os negociadores/executivos chegam a um número e, posteriormente, os assessores e consultores vão adequar os instrumentos necessários para a formalização da operação societária. No entanto, a falta de um laudo prévio de avaliação, com base na expectativa de rentabilidade futura da empresa em avaliação, significa que "outros motivos econômicos" levaram as partes a fechar o valor da operação, contemplando ágio ou deságio, conforme o caso.

Desta forma, o lapso observado na operação societária em exame, no qual o laudo de avaliação formalizado pela KPMG está datado de novembro/04 para uma operação formalizada em agosto/04, momento que, efetivamente, a LDB pagou ágio na subscrição de ações da CALL, não se pode admitir que o contribuinte tenha atendido aos requisitos formais que autorizariam a dedutibilidade da amortização de ágio para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Todos os argumentos acima expendidos se estendem para o auto de infração de CSLL correlato.

Por oportuno menciono que esta Turma já analisou o caso concreto ora em exame, nos autos do processo administrativo nº 15504.723708/2013-61, conforme Acórdão nº 1402-002.124, de 01.03.2016, relatado pelo i. Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, no qual se chegou-se fundamentalmente às mesmas conclusões, quais sejam: que se houve ágio na operação descrita ocorreu apenas na subscrição de ações pela LDB na CALL, no importe de R$ 166 milhões e, por ocasião das operações societárias para o aproveitamento do ágio pelo contribuinte, não havia propósito negocial, as partes eram relacionadas, utilizou-se de empresa veículo, de tal forma que o presente voto segue no mesmo caminho.

Por todo o exposto, voto no sentido de manter a indedutibilidade do ágio amortizado pela Recorrente nos anos-calendário de 2008 e 2009 e, consequentemente, os créditos tributários de IRPJ e CSLL constituídos pela fiscalização.

4. Concomitância da multa de ofício e multa isolada

A questão não é nova e, com a devida vênia dos que pensam diferente, de fato, não é possível admitir-se a concomitância da multa de ofício com a multa isolada por falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre estimativas mensais, notadamente em razão da falta de recolhimento pelo contribuinte ter decorrido de glosa de despesas, que também afetaram a constituição do crédito tributário ao término do ano-calendário.

A norma contida no art. 44, II, alínea b, da Lei 9.430/96 (redação dada pela Lei nº 11.488/07) dirige-se ao contribuinte do IRPJ e CSLL, sujeito ao regime de tributação com base no Lucro Real Anual, que deixar de promover a antecipação dos tributos devidos em razão de estimativas mensais positivas (base de cálculo) apuradas pelo contribuinte mensalmente.

O parágrafo 3º, do citado art. 44, traz, textualmente, que "a pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano", exceto nos casos de incorporação, fusão, cisão ou extinção da pessoa jurídica.

Ou seja, os valores pagos mensalmente, com base em estimativas, são apenas uma antecipação do tributo, por opção do contribuinte, que será apurado, efetivamente, apenas no encerramento do ano-calendário. Nesse contexto, até o encerramento do ano-calendário o que se tem por tributo devido, a título de IRPJ e CSLL, é o apurado mensalmente sobre as estimativas; após o encerramento do ano-calendário e apuração definitiva do IRPJ e da CSLL pelo lucro real, não há dúvidas de que o montante do tributo devido é aquele definitivamente apurado, após adições, exclusões e compensações legais.

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

> "(...) mensalmente o que se dá é apenas o pagamento por imposto determinado sobre base de cálculo estimada (art. 2º, caput), mas a materialidade tributada é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano (§ 3º do art. 2º). Portanto, imposto e contribuição verdadeiramente devidos, são apenas aqueles apurados ao final do ano. O recolhimento mensal não resulta de outro fato gerador distinto do relativo período de apuração

> anual; ao contrário, corresponde a mera antecipação provisória de um recolhimento, em contemplação de um fato gerador e uma base de cálculo positiva que se estima venha ou possa vir a ocorrer no final do período. Tanto é provisória e em contemplação de evento futuro que se reputa em formação – e que dele não pode se distanciar - que, mesmo durante o período de apuração, o contribuinte pode suspender o recolhimento se o valor acumulado pago exceder o valor calculado com base no lucro do período em curso (art. 35 da Lei nº 8.891/95)".[1]

O que se observa, à vista da lição do mestre, é que um contribuinte pode, ao longo do ano-calendário, ter bases positivas para a apuração de IRPJ e CSLL sobre estimativas, como prejuízo, em cada competência. Nas que houver prejuízo, não há base de cálculo para apuração e recolhimento antecipado; e, ainda que haja uma base positiva após um prejuízo, se aquela for menor que esta e, no acumulado do ano, o que já foi antecipado supera o devido, mesmo tendo a base positiva, não haverá o recolhimento da antecipação.

Assim, se o lançamento é efetuado antes do fim do exercício, a base para a imposição da multa isolada é o valor devido a título de IRPJ e CSLL por antecipação até o momento do lançamento; após o encerramento do ano-calendário, já haverá a apuração definitiva do tributo devido e este valor apurado passa a ser o limite quantitativo da imposição de multa isolada.

Em outras palavras, o valor a ser antecipado pelo contribuinte pode, inclusive, ser suspenso ou reduzido, enquanto balanços ou balancetes mensais demonstrarem que o valor acumulado, já pago, exceder o valor do imposto calculado com base no lucro real do período em curso (art. 39, § 2º, da Lei 8.383/91), demonstrando que não há, de fato, fatos jurídicos autônomos que justifique a imposição de duas penalidades distintas ao contribuinte, em concomitância.

Pede-se vênia para, neste ponto, transcrever-se abaixo trecho do voto do i. Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, proferido no julgamento do processo administrativo nº 10480.720836/2013-55 pela 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, em conclusão lógica quanto ao acima exposto:

> "(...)
> Assim, a exegese que se extrai dos comandos legais contidos no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, mesmo após as alterações inseridas pela Lei nº 11.488/07, é aquela segundo a qual o lançamento da multa isolada pode ser feito em duas hipóteses:
> (i) antes da apuração do tributo devido no balanço do final do ano-calendário, quando a base para a imposição da multa observará um dos seguintes critérios: (i.1) o valor correspondente às antecipações não pagas calculadas a partir da margem setorial (o percentual definido em lei) da receita bruta acumulada; ou (i.2) o valor correspondente às antecipações não pagas calculadas a partir do balanço de redução ou suspensão (neste último caso, ainda que não tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL).

[1] *In* "Multa Agravada em Duplicidade", São Paulo, Revista Dialética de Direito Tributário nº 76, p. 159.

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

Conclui-se, portanto, que impor sanção pelo não recolhimento de IRPJ e CSLL, apurada através de lançamento de ofício (2011) com os anos-calendário já finalizados (2008 e 2009), com a respectiva multa proporcional de 75%, e, ao mesmo tempo, impor multa isolada de 50% como sanção pelo não recolhimento de antecipações devidas em competência compreendidas entre janeiro/08 e dezembro/09, observando-se que o IRPJ e a CSLL em questão não foram recolhidos nem por antecipação, nem como resultado do ajuste anual, é penalizar o contribuinte duas vezes pelo mesmo tributo e, neste caso, uma penalidade é excludente da outra, não se admitindo a concomitância.

Afasto, desta forma, o lançamento da multa isolada no presente caso, mantendo, tão somente, a multa proporcional de 75%.

5. Da utilização da Taxa Selic na correção dos créditos tributários

A insurgência do contribuinte está limitada à citação de um precedente do E. STJ, sem sequer transcrever a ementa da decisão.

Não há motivos para divagações e, objetivamente, a utilização da Taxa Selic para a correção de créditos tributários decorre de lei. No caso do IRPJ – art. 6º, § 2º, da Lei 9.430/96 e no CSLL, o mesmo dispositivo, combinado com o art. 28.

A jurisprudência pacífica do E. STJ admite que a "Taxa SELIC é legítima como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos débitos tributários pagos em atraso".

Afasto, pois, o argumento do contribuinte, mantendo a correção monetária e os juros de mora dos créditos tributários constituídos corrigidos pela Taxa SELIC.

Por todo o exposto, dou provimento parcial do Recurso Voluntário para, tão somente, afastar a incidência concomitante da multa isolada com a multa de ofício, restando íntegros os créditos tributários de IRPJ e CSLL constituídos quanto aos demais aspectos.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Com a devida vênia, pelo vênia para discordar do i. Conselheiro Relator somente em relação à exigência de multa isolada aplicada em razão da falta de recolhimento de estimativas.

Em razão da infração principal, a autuada deixou de recolher valores a título de estimativas de IRPJ e CSLL, ensejando a exigência de multas isoladas.

Há de separar a exigência em dois períodos distintos em razão da nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996: o primeiro até o advento da Medida Provisória nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007) e o segundo após a edição de tal ato.

DAS MULTAS ISOLADAS ATÉ O ADVENTO DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 351/2007

Em relação à aplicação da multa isolada de forma concomitante com a multa de ofício, em que pese meu entendimento pessoal sobre a matéria, recentemente foi aprovada súmula impedindo tal cobrança quando baseada no art. 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, conforme se observa do enunciado nº 105 da Súmula CARF: "*A multa isolada por falta de* recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 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."

Considerando-se que a Medida Provisória nº 351/2007 que em seu art. 14 deu nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996 – foi editada em 22 de janeiro de 2007 (e posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007), as multas isoladas cujos recolhimentos deveriam ter sido realizados antes de tal data devem ser exoneradas. Assim sendo, como o vencimento para pagamento da estimativa é o último dia útil do mês subsequente, devemse exonerar as multas isoladas relativas às estimativas referentes ao período de janeiro a novembro de 2006, já que a estimativa referente ao mês de dezembro de 2006 deveria ter sido recolhida até o dia 31/01/2007, quando já vigia a nova redação do dispositivo legal em questão.

No caso concreto, a exigência diz respeito aos anos-calendário de 2008 e 2009, ou seja, a fatos geradores que ocorreram após o advento da MP nº 351/2007 que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 a que se refere Súmula CARF nº 105, ou seja, tal súmula é inaplicável ao caso concreto. Passo à análise desse novo dispositivo legal.

DAS MULTAS ISOLADAS APÓS O ADVENTO DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 351/2007

Com a edição da Medida Provisória nº 351/2007 em 22/01/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007, a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL passou a ter novo regramento.

Desse modo, a partir da estimativa devida referente ao mês de dezembro de 2006, cujo vencimento se deu em 31/01/2007, a penalidade isolada aplicada no lançamento de ofício encontra-se prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação que lhe foi dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, não se aplicando, portanto, a Súmula CARF nº 105. Confira-se a nova redação do dispositivo em questão:

> 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% (cinqüenta 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.
>
> [....]

As multas exigidas juntamente com o tributo ou isoladamente, como definidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, vinculam-se a infrações de natureza distinta. A Lei nº 9.430, de 1996, em seu art. 1º, estabeleceu como regra geral, a partir do mês de janeiro de 1997, a apuração do lucro real trimestral. Apenas por exceção a pessoa jurídica poderia optar pela apuração do lucro real anual, situação em que fica obrigada a efetuar os recolhimentos do IRPJ e da CSLL mensalmente, calculados por estimativa (artigo 2º).

As bases de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos mensalmente são determinadas por meio da aplicação, sobre a receita bruta do mês, de percentuais estabelecidos pelo artigo 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, de acordo com as atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica.

Consoante se verifica pela redação das normas transcritas, são essencialmente duas as penalidades previstas no art. 44 retrotranscrito ("*serão aplicadas as seguintes multas*", "*I...II*"): uma, exigida juntamente com o tributo faltante, nas hipóteses de "*de falta de* pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata". Essa penalidade está valorada em 75% "sobre a totalidade ou diferença de imposto ou *contribuição*"; outra, exigida de forma isolada, no percentual de 50%, na hipótese da falta recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e da CSLL.

É pertinente esclarecer que os recolhimentos efetuados mensalmente a título de estimativas (art. 2º, §§ 3º e 4º, da Lei nº 9.430, de 1996) não são definitivos, porquanto a apuração definitiva do tributo devido se dará somente ao final de cada ano-calendário.

Esse o motivo pelo qual a penalidade pelo inadimplemento dessa obrigação é denominada multa isolada, uma vez que pode ser exigida independentemente de haver ou não tributo devido ao final do período de apuração. E também não há qualquer correlação entre o valor do tributo devido ao final de apuração e a multa isolada: sua base de cálculo é o valor do pagamento mensal (estimativa) de IRPJ ou CSLL que deixar de ser recolhido.

Diante dessas constatações, é imperioso concluir que as multas são distintas e autônomas. Isso decorre, acima de tudo, das evidentes diferenças que existem entre as hipóteses de incidência e os consequentes das normas punitivas.

No IRPJ e na CSLL, observamos que os critérios material e temporal são completamente distintos. O tributo não pago, decorrente da existência de lucro apurado trimestralmente ou anualmente, submete-se à multa do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, enquanto que a estimativa não recolhida, decorrente da existência de receita bruta mensal ou balanços de redução, submete-se à multa do inciso II do dispositivo antes citado.

No caso do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, a quantificação toma por base o tributo devido em função do lucro, fazendo incidir o percentual de 75% (regra geral passível de qualificação e agravamento § § 1º e 2º do art. 44). No caso do inciso II, letra "b", do dispositivo antes citado, a quantificação toma por base a estimativa apurada em função da receita bruta ou resultados mensais, fazendo incidir o percentual de 50% (regra geral não passível de qualificação ou agravamento).

Como se pode observar, são duas normas distintas e autônomas, que punem, em diferentes graus, ilicitudes diversas.

Alega a Recorrente que a aplicação da penalidade isolada, tal qual perpetrada no auto de infração, viola o princípio da legalidade. Aduz ainda que não se poderia aplicá-la após o encerramento do exercício, tampouco em concomitância com a multa de ofício de 75%. Cita diversos acórdãos do CARF que dariam guarida a sua tese.

Não merecem prosperar os argumentos de defesa. Vejamos.

Em primeiro lugar, conforme já transcrito, a penalidade isolada por ausência de recolhimento de estimativas mensais está prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, não havendo que se falar em ofensa ao princípio da legalidade. Nesse sentido, também, não há ofensa ao art. 97, V, do CTN, uma vez que a multa em discussão foi instituída por lei.

Em relação a não aplicabilidade das multas isoladas após o encerramento do exercício, implicaria ofensa à literalidade do art. 44, II, "b", da Lei nº 9.430/96, dispositivo que prevê, de forma expressa, a aplicação da penalidade isolada "*ainda que tenha sido apurado* prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário *correspondente*". Ora, se a própria norma prevê sua aplicação ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, pressupõe-se, por óbvio, que o exercício já tenha sido encerrado, sem o que não se poderia falar em apuração do resultado do exercício.

Pode-se concluir que o ordenamento jurídico protege, com a multa isolada, o fluxo financeiro advindo do pagamento mensal das estimativas. Ora, inexistindo penalidade pelo seu não recolhimento não haveria como obrigar o contribuinte a antecipar o tributo, e o

pagamento das estimativas acabaria por se tornar mera faculdade do contribuinte, retirando da norma a sua força cogente, o que não se mostra razoável.

Em relação às decisões colacionadas pela Recorrente, frise-se que se baseiam na redação anterior do art. 44 da Lei nº 9.430/96. **Em que pese minha particular discordância com a interpretação do referido dispositivo dada pelos acórdãos em questão, não se pode olvidar que os argumentos utilizados não se amoldam a novel redação dada ao dispositivo pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.** Vejamos.

Ao se comparar a alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, constata-se que se buscou adequar o dispositivo à jurisprudência então dominante no CARF, mais precisamente a firmada em torno do entendimento do então Conselheiro e Presidente de Câmara José Clóvis Alves, que atacava a redação do *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430/96 ("*Nos* casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença **de tributo ou contribuição**..."), e também o fato da ocorrência de bis in *idem*, pois a "mesma" multa seria aplicada quando do lançamento de ofício do tributo (Acórdão CSRF 0105503101134520). Na nova redação do citado artigo, o *caput* não mais faz referência à diferença de tributo ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas...*"), sendo tal expressão utilizada somente no inciso I, que trata da multa de 75% aplicada sobre a diferença de tributo lançado de ofício. A referência à multa isolada agora é tratada em dispositivo específico (inciso II), com multa em percentual distinto da multa de ofício (esta é de 75%, e aquela de 50%). Vê-se, assim, que a nova multa isolada é aplicada, em percentual próprio, sobre o valor do pagamento mensal que deixou de ser efetuado a título de estimativa, não mais se falando em diferença sobre tributo que deixou de ser recolhido.

Em voto que a meu ver bem reflete a tese aqui exposta, o ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES foi preciso na análise do tema (Acórdão 10323.370, Sessão de 24/01/2008):

[...]

Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

> Art. 3º A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplicase ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Desse modo, após o advento da MP nº 351/2007, entendo que as multas isoladas devem ser mantidas, ainda que aplicadas em concomitância com as multas de ofício pela ausência de recolhimento/pagamento de tributo apurado de forma definitiva. Tal conclusão decorre da constatação de se tratarem de penalidades distintas, com origem em fatos geradores e períodos de apuração diversos, e ainda aplicadas sobre bases de cálculos diferenciadas. A legislação, em nenhum momento, vedou a aplicação concomitante das penalidades em comento.

Em complemento, e em especial em relação à suposta aplicação do princípio da consunção, transcrevo o entendimento firmado pelo Conselheiro Leonardo de Andrade Couto em seus votos sobre o tema em debate:

Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados *consuntos*, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado *consuntivo*, ou tão somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave.

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

Pois bem. Doutrinariamente, existe crime progressivo quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um *minus* em direção a um *plus*. (destaques acrescidos).

Estaríamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.

Isso posto, voto por manter a exigência das multas isoladas.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Redator designado