



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

Processo n° 16327.720512/2014-57
Recurso n° 999.999 Voluntário
Acórdão n° 1401-001.899 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de junho de 2017
Matéria ÁGIO
Recorrente BANCO VOLKSWAGEN S A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

ÁGIO INTERNO. AUTONOMIA ENTRE EMPRESAS DO GRUPO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Os elementos constantes dos autos demonstram a subordinação jurídica e econômica entre as empresas do grupo caracterizando, sem envolver terceiros independentes, o denominado ágio interno, o que impossibilita se dizer que houve uma verdadeira "aquisição" envolvendo algum sacrifício econômico, pois não é dado a alguém adquirir algo de si mesmo.

VALOR DE MERCADO. PROVA.

As provas coligidas aos autos não são suficientes para demonstrar que o preço praticado na operação seria o mesmo acordado entre partes não relacionadas, envolvidas nas mesmas transações ou em transações similares, nas mesmas condições ou em condições semelhantes, no mercado aberto.

ÁGIO. SEQUÊNCIA DE OPERAÇÕES. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL.

O conjunto dos elementos de prova dos autos indicam que as operações societárias não possuem propósito comercial e foram estruturadas com o objetivo de obter vantagens tributárias.

NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO. INOPONIBILIDADE AO FISCO.

O fato de ser um negócio jurídico indireto não traz a consequência direta de tornar eficaz o procedimento da interessada, pois essa figura não é oponível ao fisco quando visar apenas a mera economia de tributos.

NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO. MULTA.

No negócio jurídico indireto, quando identificada a convicção do contribuinte de estar agindo segundo o permissivo legal, sem ocultação da prática e da intenção final dos seus negócios, não há como ser reconhecido o dolo

necessário à qualificação da multa, elemento este constante do caput dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

MULTA ISOLADA

A multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

É cabível a aplicação de juros de mora sobre multa de ofício, pois a teor do art. 161 do Código Tributário Nacional sobre o crédito tributário não pago correm juros de mora. Como a multa de ofício também constitui o crédito tributário sobre ela também necessariamente incide os juros de mora na medida em que também não é paga no vencimento.

CSLL. COMPENSAÇÃO DE BASE NEGATIVA DA CSLL. FORMAÇÃO DO SALDO. DECORRÊNCIA DE OUTROS PROCESSOS.

Tratando-se de infração reflexa, a compensação indevida do saldo de base negativa da CSLL perde sua razão de ser quando outros julgados que interferiram na formação desse saldo foram decididos no CARF favoravelmente à Recorrente, devendo o saldo ser restabelecido na exata medida das reversões efetuadas naqueles processo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário com relação à glosa das despesas com ágio; vencidos os Conselheiros Livia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva e José Roberto Adelino da Silva. Por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso: i) no que tange à Compensação da Base de Cálculo Negativa da CSLL, e ii) no que pertine à desqualificação da multa de ofício; neste segundo ponto, votaram pelas conclusões os Conselheiros Livia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin e Daniel Ribeiro Silva. Por maioria de votos: i) em dar provimento ao recurso em relação à concomitância da exigência de multa de ofício e da multa isolada; vencidos os Conselheiros Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa e o Relator, Antonio Bezerra Neto, e ii) em negar provimento ao recurso em relação à exigência de juros sobre a multa de ofício; vencido o Conselheiro José Roberto Adelino da Silva. Designado o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes para redigir o voto vencedor. A leitura do relatório e voto foi realizada pelo Conselheiro designado *ad hoc* Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, em virtude da extinção do mandato do Conselheiro Relator Antonio Bezerra Neto.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa - Redator *ad hoc*

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Antonio Bezerra Neto, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Livia De Carli Germano, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Abel Nunes de Oliveira Neto, Daniel Ribeiro Silva e José Roberto Adelino da Silva.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra Acórdão nº 03-66.959 da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília-DF.

Por economia processual, adoto e transcrevo o relatório constante na decisão de primeira instância:

A ação fiscal foi determinada pela Administração Tributária Federal através do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) - Fiscalização / Registro de Procedimento Fiscal (RPF) nº 08.1.66.00-2013-00676-6, em nome da pessoa jurídica Banco Volkswagen S.A CNPJ nº 59.109.165/0001-49, referente a apuração de tributos e contribuições federais, inicialmente, no ano-calendário 2011. Em função de constatações no curso da ação fiscal relativa a auditoria de reorganização societária com apuração de ágio e demais matérias, houve prorrogação dos trabalhos para o ano calendário 2012.

Selecionado para auditoria no ano calendário 2011 o valor de R\$ 47.756.099,13 lançado na linha 22 da ficha 05B da referida DIPJ - "Despesas Operacionais -Encargos de Depreciação e Amortização", tendo em vista que em procedimento de fiscalização anterior foi constatada infração à legislação fiscal pela indevida dedução de amortização de ágio resultante de reorganização societária realizada pelo Grupo Volkswagen nos anos-calendário 2005 a 2008 - Processo Administrativo Fiscal 16327.720.416/2012-47 - no qual foram glosados valores deduzidos a este título até o ano-calendário 2010.

A fiscalização anexou cópia integral do Processo Administrativo Fiscal 16327.720.416/2012-47, onde consta toda a documentação comprobatória da formação do ágio e embasamento legal que levou à glosa da dedução de sua amortização nos anos-calendário 2008 a 2010. Observou a fiscalização que a autuação foi integralmente mantida em julgamento de 1ª instância e se encontra no aguardo de julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Também foi anexado a apuração da CSLL no anos-calendário 2009 e 2010 - Processo Administrativo Fiscal 16327.720.023/2013-14 - que influencia a apuração da compensação de prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da contribuição nos anos-calendário 2011 e 2012. A autuação de 2009 e 2010 também foi mantida integralmente em julgamento de 1ª instância e está aguardando julgamento de recurso voluntário junto ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

A fiscalização questionou a contribuinte quanto ao embasamento legal para a dedutibilidade da amortização do ágio no período em questão, e a contribuinte informou o que segue:

" O ágio apurado no mencionado Laudo de Avaliação, no valor de R\$ 228.336.098,32 (duzentos e vinte oito milhões, trezentos e trinta e seis mil, noventa e oito reais e trinta e dois centavos), tem fundamento econômico na apuração de rentabilidade futura, conforme previsto no § 2º, inciso II, do artigo 385, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR) e foi contabilizado conforme determina o inciso III, do artigo 386 do RIR."

A fiscalização Lavrou o Termo de Intimação Fiscal nº 02 em 28 de maio de 2014, ciência via postal em 03 de junho de 2014, com a solicitação de escrituração contábil-fiscal relativa à amortização de ágio no ano-calendário 2012.

A fiscalizada apresentou a documentação solicitada através de expediente-resposta recepcionado em 14 de julho de 2014, a saber "Demonstrativo de Amortização do Ágio" e "Conciliação DIPJ-Ágio", onde demonstra haver deduzido no ano-calendário 2012 o valor de R\$ 15.222.406,48 - 04 parcelas de R\$ 3.805.601,64 lançados na conta 8181010900 -"Desp. De Amort. - Diferido ágio Invest. Coligada" - e exclusão no LALUR no item 015.025 bem como demonstrativos de apuração das estimativas de IRPJ e CSLL no ano-calendário 2012, balancetes mensais e LALUR.

No TVF a fiscalização, por se tratar de matéria já enfrentada, preferiu transcrever o TVF original do PAF 16327.720.416/2012-47.

Conforme a descrição dos fatos e razões de direito - excertos do Termo de Verificação Fiscal - PAF 16327.720.416/2012-47 e documentação comprobatória anteriores e atuais anexadas ao presente procedimento fiscal entendeu à fiscalização ter ficado caracterizado a improcedência da dedução pelo BVW de amortização de ágio nos anos-calendário 2011 e 2012 - R\$ 45.667.219,68 - R\$ 60.889.626,16 menos R\$ 15.222.406,48 -e R\$ 45.667.219,60 - R\$ 15.222.406,48 mais R\$ 30.444.813,12 - respectivamente, com a qualificação da multa de ofício para 150% conforme embasamento legal acima descrito.

Para os anos-calendário 2011 e 2012, IRPJ/CSLL na apuração da estimativa mensal com base em balanço ou balancete de suspensão/redução. valores não incluídos na base de cálculo daqueles tributos gerou multa de ofício de que trata o art. 44, II, "b" da lei 9.430/96 (multa isolada).

Nos anos calendário 2011 e 2012 - recomposição das compensações de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de períodos anteriores.

A fiscalização trouxe pesquisa no histórico do SAPLI que demonstra os ajustes nos saldos de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL decorrentes de autuações anteriores e utilização em parcelamento especial desde o ano-calendário 2008.

Foram reconstituídas, nos termos dos artigos 509 e 510 do RIR/99, as compensações de prejuízos e base de cálculo negativa dos anos-calendário 2011 e 2012 do BVW, já considerados os ajustes efetuados através dos autos de infração de números 16327.720.416/2012-47, 16327.720.505/2012-93 e 16327.720.023/2013-14 citados no item 1 do TFV.

Em resumo as infrações são:

Indedutibilidade do ágio interno. Glosa dos dispêndios apropriados a título de amortização de ágio, decorrentes dos atos de: (1.1) aquisição, por Volkswagen Leasing S/A ("VWL"), das ações do Impugnante ("BWV") por preço superior ao valor patrimonial, fundamentado em laudo de rentabilidade futura e (1.2.) ulterior incorporação de VWL pela nova investida. A Fiscalização afirma que o ágio apurado decorreu de operações simuladas entre empresas do grupo Volkswagen e, portanto, não poderiam fundamentar a dedução no resultado tributável. Sem prejuízo de referida assunção, para parte do montante apropriado em 2012, concluiu que a impossibilidade de dedução fiscal também teria fundamento na circunstância de compreender parcela cujo valor, para efeito contábil, já havia sido baixado antes de VWL ter sido incorporada por BVW;

Multas isoladas de IRPJ e CSLL, impostas em decorrência da ausência de recolhimento de antecipações de IRPJ e de CSLL a título de estimativa aplicável à determinação do lucro real anual dos anos de 2011 e 2012;

Glosa da compensação de bases negativas de períodos anteriores por serem supostamente inexistentes. Trata-se de procedimento reflexo às autuações promovidas pela mesma Fiscalização que constituiu os lançamentos ora impugnados, compreendendo tanto a amortização de ágio realizada entre 2008 a 2010 (processo 16327.720416/2012-47) quanto a exclusão alegadamente indevida da base de cálculo da CSLL, por ausência de previsão legal, de importâncias registradas como forma de aumentar o valor de bens arrendados cuja contabilização é denominada "superveniência de depreciação" (processos 16327.720416/2012-47, 16327.720505/2012-93 e 16327.720023/2013-14). Trata-se de montantes registrados a fim de atender regra especial aplicável às instituições que realizam arrendamento mercantil financeiro (Circular BACEN 1.429/89). Nas autuações que levaram à reconstituição da base de CSLL cujo saldo negativo foi compensado em 2011 e 2012 (objeto dos lançamentos que deram origem ao processo em referência), a Fiscalização afirmou que, como o Ato Declaratório CST 34/87, ao autorizar a neutralização fiscal de ajustes impostos por regras do BACEN às empresas de arrendamento, restringe-se ao "lucro real" (IRPJ), as exclusões não tributadas na formação da sua base tributável não poderiam ser simplesmente transpostas, nos mesmos moldes, à quantificação do lucro ajustado tributável pela CSLL.

O contribuinte impugna com as seguintes razões (resumo):

(...)

O impugnante entende que as operações praticadas pela VWL e pelo BVW estavam de acordo com a legislação de direito privado e fiscal vigente à época em que realizadas, foram implementadas levando em consideração a expressa concordância do BACEN com os negócios subscritos (doc. 17) e, sobretudo, pautaram-se em motivos extra tributários.

Nada obstante, as Autoridades Fiscais consideraram estar diante de simulação, cujo objetivo seria "fabricar" ágio por meio de transações entre empresas do grupo Volkswagen, de modo equivalente a uma reavaliação espontânea do BVW, a fim de, após fusão, cisão ou incorporação, amortizá-lo nas bases do IRPJ e da CSLL da própria sociedade reavaliada.

Assevera o impugnante que os lançamentos fiscais não têm condições de prosperar, haja vista que:

"A classificação dos ingressos de recursos externos no País, em especial em instituições financeiras, é matéria reservada às autoridades monetárias (Conselho

Monetário Nacional financeiras regularmente fiscalizadas pelo BACEN, o aumento de capital da primeira, a aquisição por ela da segunda e a incorporação havida foram previamente submetidos à apreciação de referida autarquia, que aprovou as transações mencionadas. Por essas razões, era vedado ao Fisco afastar unilateralmente o tratamento dado pelas autoridades monetárias.

No mérito, os negócios de aumento de capital de VWL, aquisição por esta de BWV e incorporação de VWL por BVW estão de acordo com a legislação, foram realizadas coordenadamente em conjunto com operações perpetradas em outros países em que o grupo Volkswagen atua com o mesmo propósito de reestruturação do braço financeiro, o que revela terem se pautado em razões extra tributárias, não havendo elementos que revelem que a redução da carga tributária tenha sido o motivo preponderante para a realização das transações da forma como executadas. Isso porque:

2.1. Quanto ao aumento de capital feito por VWFSAG em VWL, os recursos ingressados no País decorreram de disponibilidades próprias da VWFSAG; não têm por origem a VWAG; foram destinados ao aumento do capital de VWL na forma como fixada pelas regras que disciplinam o investimento externo direto e posteriormente aplicados de acordo com o seu objeto social. Tanto que produziram efeitos na quantificação do limite operacional da VWL dentro do próprio período auditado; e mesmo que de empréstimo se tratasse, premissa assumida para fins de argumentação, ainda assim seria descabida a desconsideração das posteriores aquisições de BVW junto à VWAG e incorporação de VWL por sua nova controlada, já que os recursos que teriam sido mutuados teriam sido disponibilizados por VWFSAG, com disponibilidades próprias.

2.2. Quanto à aquisição das ações de BVW, deu-se a valor de mercado porque os objetivos sociais, as conduções dos negócios, diretorias, Conselho Consultivo, Conselho de Administração, ambiente regulatório e concorrencial, patrimônios e apurações de resultados de VWAG e VWFSAG são independentes. Aliás, justamente em função dessa independência, os negócios que sejam realizados entre ambas devem ser praticados em condições de mercado, da mesma forma como realizados com terceiros conforme preceitua o Princípio Arm's Length. O fato de a VWAG controlar VWFSAG não faz com que esta não tenha autonomia em suas decisões. A própria CVM já reconheceu a legitimidade do ágio formado em operações entre sociedades ligadas, quando demonstrado que as conduções dos seus negócios são feitas de forma autônoma; e o ágio apurado à época da transação foi regularmente quantificado e espelhado em laudo emitido por sociedade especializada e desvinculada da adquirente e alienante. Os denominados "ajustes potenciais" integram o preço de aquisição, ao contrário do que afirmou a Fiscalização? o que só atesta a livre negociação e regularidade do ágio existente. Tanto que o valor apurado à época acabou se mostrando acertado considerando o relevante crescimento dos negócios, lucratividade e rentabilidade do BVW nos anos posteriores a 2007.

2.3. Quanto à incorporação de VWL por BVW, 3.3.1 teve por objetivo integrar as atividades financeiras do grupo Volkswagen em uma só pessoa jurídica operacional, coerentemente com os objetivos declinados na exposição da reestruturação feita ao BACEN antes de se dar início às operações;

3.3.2 possibilitou, juntamente com outras operações, que o desenho final do braço financeiro grupo Volkswagen no País atendesse ao disposto na Resolução CMN 3.040/01, mediante a existência de uma sociedade holding no País, controlada diretamente por VWFSAG, com o propósito específico de deter participação na sociedade operacional (BVW); e

3.3.3 a provisão para a garantia de dividendos foi formada a fim de atender o disposto na Circular BACEN 3.17/00.

3. Há ainda outros indícios, ignorados pela Fiscalização, a revelarem que os negócios que compuseram a reestruturação decorreram de razões extra tributárias expostas ao BACEN antes de terem sido postas em prática. Outros negócios de compra e venda de participação societária entre empresas do grupo Volkswagen, quando realizadas, deram-se a valor de mercado e as próprias operações impugnadas fizeram com que se abrisse mão de créditos tributários. Estes elementos revelam que as transações não se pautaram no único propósito de formação e amortização o ágio.

4. Não há qualquer justificativa para, de um lado, o imaginado mútuo ter sido o verdadeiro negócio, bem como, se assim fosse, explanação, pela Fiscalização, de outro, da forma como as ações de BVW teriam sido transmitidas a VWL. O trabalho fiscal incide em incongruência entre a justificativa imaginada para a desconsideração e a respectiva requalificação efetuada. Tais aspectos demonstram a impropriedade da desconsideração e requalificação feita pela Fiscalização, reforçando o descabimento das autuações.

5. No mínimo, é descabida a multa de 150%, uma vez que todos os atos foram praticados à luz do dia, não havendo ocultação de nenhum deles que revele o intuito de fraude, até porque foram previamente levados ao conhecimento das Autoridades Monetárias, conforme exige a legislação.

6. Especificamente em relação à parcela do ágio amortizada contabilmente antes da incorporação e apropriado na formação do resultado tributável em 2012, o direito à dedução decorre dos diferentes tratamentos dados pelas normas contábeis e fiscais ao seu registro nas formações dos lucros líquido e tributário. Enquanto para o primeiro o ágio é amortizado desde a aquisição do investimento e independente de junção dos patrimônios de investidora e investida, para o segundo, diferentemente, pressupõe-se a realização de incorporação, fusão ou cisão, de modo que ele passa a gerar efeitos, na integralidade, a partir de tal evento.

7. As glosas de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL de períodos anteriores compensados indevidamente são meras decorrências dos autos de infração que deram origem ao processo 16327.720416/2012-47. Assim, o resultado dado a referido caso determinará o destino da parcela ora tratada, justificando, por essa razão, a suspensão da sua exigibilidade até o encerramento do feito em que se originaram os resultados negativos aproveitados pelo Recorrente e glosados pela Fiscalização.

8. Quanto às multas isoladas:

8.1. é descabida a imposição de multas isoladas por ausência de recolhimento de estimativas, por terem origem nos mesmos fatos e serem aplicadas simultaneamente com multas de ofício lançadas sobre o principal. O procedimento representa a imputação de dupla pena às mesmas e únicas supostas ilicitudes;

8.2. independentemente do exposto no item anterior, a aplicação das multas isoladas por ausência de recolhimento de estimativas é igualmente improcedente, por terem sido constituídas em 2014, ou seja, após o encerramento dos períodos de apuração apenados (2011 e 2012), o que é vedado;"

O impugnante, ainda anexa ementas do CARF.

A DRJ MANTEVE os lançamentos, nos termos das ementas abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

APARTAMENTO DO PROCESSO. DESCABIMENTO.

Serão objeto de um único processo administrativo as exigências de crédito tributário do mesmo sujeito passivo, formalizadas com base nos mesmos elementos de prova.

ESFERA ADMINISTRATIVA. CONEXÃO. DECISÃO ANTERIOR. OBSERVÂNCIA.

Sendo constatada a conexão fática entre matérias apreciadas na presente lide com matérias inclusas em outros processos administrativos, que apreciaram as mesmas glosas de amortizações dos ágios examinados e as exclusões das superveniências de depreciação, apenas variando em relação aos anos-calendário, devem ser observadas as decisões proferidas nos processos iniciais, que expressam o entendimento desta instância administrativa sobre as matérias.

MULTA ISOLADA. IRPJ/ESTIMATIVA. FALTA DE RECOLHIMENTO. CABIMENTO.

Deve ser aplicada a multa isolada, no caso de a pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, deixar de fazê-lo, ou fazê-lo em montante inferior ao devido, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO. É cabível a aplicação de juros de mora sobre multa de ofício, pois a teor do art. 161 do Código Tributário Nacional sobre o crédito tributário não pago correm juros de mora. Como a multa de ofício também constitui o crédito tributário sobre ela também necessariamente incide os juros de mora na medida em que também não é paga no vencimento.

Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada interpôs recurso voluntário a este CARF (fls. 3614/3695), repisando os mesmos tópicos trazidos anteriormente na impugnação e pleiteando em complemento o cancelamento dos juros sobre a multa de ofício.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa - Redator *ad hoc* designado

Em face da necessidade de formalização da decisão proferida nos presentes autos, tendo em vista que o Conselheiro Antonio Bezerra Neto, relator do processo, não mais integra o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, este Conselheiro foi designado Redator Ad Hoc pelo Presidente-Substituto da 1ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF (e-fl. 3771), nos termos do item III, do art. 17, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015 (RICARF).

Desta forma, levando-se em consideração a minuta de acórdão inicialmente apresentada pelo relator original quando do julgamento do recurso, bem como o seu resultado, proferido pela 1ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF, expresso na Ata da sessão ocorrida em junho de 2017, passo a formalizar o voto do relator:

O recurso voluntário preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

O presente processo comporta as seguintes infrações:

- Glosa na amortização de ágio;
- Glosa da compensação de bases negativas de períodos anteriores;
- Multas isoladas por falta de pagamento das estimativas.

Glosa da compensação de bases negativas de períodos anteriores

Conforme relatado, trata-se de glosa da compensação de bases negativas de períodos anteriores por serem supostamente inexistentes.

Trata-se de procedimento reflexo às autuações promovidas pela mesma Fiscalização que constituiu os lançamentos ora combatidos, compreendendo tanto a amortização de ágio realizada entre 2008 a 2010 (processo 16327.720416/2012-47) quanto a exclusão alegadamente indevida da base de cálculo da CSLL, por ausência de previsão legal, de importâncias registradas como forma de aumentar o valor de bens arrendados cuja contabilização é denominada "superveniência de depreciação" (16327.720505/2012-93 e 16327.720023/2013-14).

Observo que há direta dependência deste processo em relação ao resultado dos outros (decorrência), uma vez que houve no presente processo glosa de compensação de saldo de bases negativas da CSLL que por sua vez foi diminuído em função de glosas procedidas desses saldos em períodos anteriores que foram autuados, conforme conclusão do TVF.

Acontece que a liquidez de tais bases negativas dependem da liquidação em referidos processos reflexos.

A pesquisa atual revela que os três processos (16327.720416/2012-47, 16327.720505/2012-93 e 16327.720023/2013-14) já foram julgados na câmara baixa do CARF. Apesar de ainda não estarem transitados definitivamente no CARF, entendo que não

haveria obstáculo que impeça o prosseguimento do presente julgamento, uma vez que já foram julgados na Câmara baixa e os respectivos resultados podem ser aplicados, se for o caso, no presente voto.

Dessarte, voto no sentido de não sobrestar o presente feito até o julgamento definitivo dos referidos processos.

Caso não seja vencido no item anterior, passo a análise do mérito das demais questões.

GLOSA DE AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO INTERNO

Antes de adentrar nesse ponto fundamental, passo a tecer algumas considerações preambulares que reputo pertinentes quando estamos diante da validação de um planejamento tributário.

Como tenho afirmado nos meus votos que envolvem a análise de planejamentos tributários, o abuso de formas pode até ser o meio utilizado e que termina por descambar em um abuso de direito, simulação ou fraude à lei. Porém, a descrição dos fatos não precisa chegar a uma conclusão perfeita sobre o instituto aqui utilizado (fraude à lei, simulação, abuso de direito, abuso de formas ou mesmo uma combinação deles), uma vez que não há uniformidade de entendimento a respeito desses metaconceitos por demais abstratos, e uma mínima diferença de concepção em um instituto afeta o entendimento do outro, acarretando conclusões díspares no caso concreto. Na verdade, tais conceitos servem muito mais para a análise da qualificação da multa. O que importa é que os fatos estejam narrados de uma forma tal que o julgador possa inferir deles patologias, inadequações, discrepâncias entre a forma jurídica adotada e a essência do negócio jurídico; e não que o fiscal diga precisamente que instituto é esse que está sendo aplicado, pois o que importa é que qualquer que sejam eles, os efeitos dos negócios jurídicos contornados ou simulados não serão oponíveis ao fisco.

Entretanto, o fiscal deve atribuir as conseqüências tributárias pertinentes de forma a dar a melhor conformação possível a esse negócio jurídico, situando-o diante das leis e do ordenamento jurídico.

Passo à análise do caso concreto.

Um dos fundamentos da glosa do ágio envolveria a falta de propósito negocial. Costumo dizer nos meus votos que envolvem planejamento tributário que se a ausência de propósito negocial pode ser uma condição que por si só possa invalidar o planejamento tributário, a simples presença dela não é uma condição suficiente para validá-lo, isso porque podem ocorrer outras situações que maculem o planejamento, como de fato também ocorreu, e que veremos mais adiante.

Porém, vejo que motivos alegados pela defesa não se revelaram determinantes para justificar o modo como foram realizadas as operações. A análise não isolada, mas conjunta dos elementos probantes deste processo indicam que as operações societárias de fato não possuem substância econômica e foram estruturadas com o objetivo

apenas de obter vantagens tributárias, podendo no máximo se dizer que houve algum propósito apenas sob o ponto de vista administrativo.

A esse respeito peço vênia para transcrever parte do voto da primeira instância que muito bem deslindou essa questão, inclusive quanto à falta de "vivência" do aumento de capital na VWL em prazo inferior a um ano, bem assim o fato de que após todas as operações efetuadas o controle acionário do BVW na prática não se modificou:

(...) O investimento representado pelo aumento de capital se extinguiu em prazo inferior a um ano, sendo que o fundamento econômico pretendido – aumento patrimonial de empresa situada no Brasil - demonstrou-se insubsistente.

Quando analisado o conjunto dos atos, identificamos que o controle acionário do BVW nunca mudou. A posição acionária do BVW em 13 de dezembro de 2005 já conferia à VWAG a totalidade do seu controle. O controle societário da quase totalidade do BVW nunca deixou de pertencer, direta ou indiretamente à VWAG.

A VWL já estava operacionalmente unificada com o BVW, partilhando do mesmo endereço, do mesmo corpo diretivo - senhores Marcel Emile Fickers (Diretor) e Décio Carbonari de Almeida (Diretor Presidente), conforme fichas cadastrais da JUCESP, dos serviços de pessoal prestados pela Volkswagen Serviços - ambas sociedades declararam "zero" empregados no ano calendário 2007 nas respectivas DIPJ e até mesmo dos respectivos patrimônios para o estabelecimento de limites operacionais, conforme observado em Laudo de Avaliação do BVW de lavra da KPMG.

O total dos valores expurgados do patrimônio líquido da VWL quando de sua incorporação em 29 de fevereiro de 2008 - R\$ 729.775.123,98 relativos ao somatório do ágio a amortizar mais o saldo contábil do investimento da VWL no BVW acima indicados - equivalem ao valor do aumento de capital da própria VWL, R\$ 727.680.000,00 realizado em 17 de abril de 2007.

Num primeiro momento a impugnante analisou isoladamente cada operação. Tal análise isolada não nos auxilia a responder se houve ou não infração à legislação.

Passaremos a apreciar as alegações contidas no item 1.4.2.5, em que a impugnante analisa o conjunto das transações realizadas.

Afirma a impugnante que da análise das situações antes e depois do conjunto de atos o motivo era tornar independentes as operações financeiras do grupo automotivo.

Na situação inicial o controle direto do BVW era exercido pela VWAG, e na situação final, após a reestruturação, passou a ser exercido pela VWP.

O fato de ter sido interposta a VWFSAG como controladora indireta da divisão financeira do Grupo Volkswagen não garante, por si só, a regularidade da operação de aquisição das ações do BVW pela VWL e posterior incorporação desta última.

Isto porque, como a própria fiscalização muito bem assinalou, para atendimento do objetivo de concentração do controle acionário das empresas no acionista do exterior bastaria a transferência do controle acionário e/ou até mesmo a incorporação de qualquer uma das sociedades pela outra, a valores contábeis. Seria possível ainda a compra e venda direta entre a VWFSAG e a VWAG na Alemanha, sem qualquer necessidade de realização de uma operação triangular, envolvendo empresas do grupo no Brasil.

Note-se a fiscalização em nenhum momento duvidou do objetivo de reorganização do Grupo, com maior separação administrativa entre o setor financeiro e o automotivo. Frise-se, administrativa, mas não econômica.

Aliás, isto sequer seria necessário, pois, se este objetivo fosse a causa final da sequência das operações no sentido aristotélico (razão-última-para-tudo-isso), não haveria outro caminho a ser percorrido. A concentração não é a causa final, isto é, o motivo determinante da sequência de operações societárias ocorridas.

A falta de propósito negocial e de fundamento econômico ocorreu na sequência das operações de aumento de capital, aquisição de participação societária e posterior incorporação.

Se é certo que as empresas possuem autonomia para dispor sobre a melhor forma de organização de seus negócios, tal autonomia não significa a possibilidade de escolha de caminhos com o único propósito de se eximir da incidência tributária. Ainda que os meios utilizados sejam, isoladamente, lícitos, não existe direito de reduzir artificialmente o montante do tributo devido. Esta redução artificial é uma ofensa ao princípio da capacidade contributiva.

A impugnante afirmou que “as causas do aumento de capital (fornecer novos recursos para a expansão das atividades), da compra e venda (aquisição de um bem mediante pagamento) e incorporação (reunião em uma só pessoa jurídica de diferentes empreendimentos econômicos), portanto, revelam que estes eram os negócios naturais a serem praticados para alcançar a vontade das partes”.

A fiscalização logrou demonstrar que no momento em que foi realizada a incorporação reversa, os efeitos das duas operações anteriores foram anulados, levando-se em consideração a substância econômica dos atos praticados.

Como já salientado, os recursos fornecidos não resultaram na expansão das atividades do BVW; o bem adquirido – participação societária no BVW - foi novamente alienado em 9 meses; os recursos utilizados para o aumento de capital retornaram ao exterior após decorridos 14 dias; eles só aumentaram o limite operacional da VWL no período em que ficaram no Brasil, uma vez que no cálculo são levadas em consideração as disponibilidades da instituição (a impugnante apenas juntou aos autos cálculo do limite operacional relativos as meses de março a maio/2007 – doc 10); a VWL já estava operacionalmente unificada com o BVW; não houve efetivo aumento patrimonial no BVW, pois os valores expurgados do patrimônio líquido da VWL quando de sua incorporação equivalem ao valor do aumento de capital.

Os motivos alegados pela impugnante não se revelaram determinantes para justificar o modo como foram realizadas as operações. Se cada operação analisada isoladamente é, em princípio lícita, o conjunto dos elementos de prova trazidos pela fiscalização indicam que as operações societárias não possuem substância econômica e foram estruturadas com o objetivo de obter vantagens tributárias.

As razões extra-tributárias apontadas pela impugnante não são suficientes para explicar e justificar a sequência das operações societárias realizadas.

Repito novamente, por importante, se a ausência de propósito negocial pode ser uma condição que por si só possa invalidar o planejamento tributário, a simples presença dela também não é uma condição suficiente para validá-lo, isso porque podem ocorrer outras situações que maculem o planejamento, como de fato foi o que ocorreu. E o ponto crucial dessa mácula encontra-se no fato de que as partes são relacionadas, não podendo-se dizer que o ágio foi formado em um ambiente concorrencial com participações de terceiros independentes.

Dessa forma, independente da alegação e das provas trazidas aos autos quanto à estratégia de segregação das operações do grupo automotivo e do grupo financeiro, bem assim de "autonomia" entre essas empresas, fica patente da análise dos organogramas apresentados pela Fiscalizada, que todos os eventos societários e financeiros analisados foram realizadas entre sociedades vinculadas entre si, todas subordinadas em última instância à VWAG, com sede na Alemanha.

Fato esse também confirmado pela própria Fiscalizada em atendimento ao item 4 do Termo de Intimação Fiscal nº 03 relativo à vinculação das sociedades estrangeiras VWAG e VWFSAG o que segue:

Em atendimento ao presente item, informamos que a empresa Volkswagen Aktiengesellschaft – VWAG é acionista controladora da empresa Volkswagen Financial Services Aktiengesellschaft – VWFSAG. Cabe informar que as empresas em questão, possuem papéis distintos dentro do Grupo Volkswagen em âmbito mundial, o que também se aplica no Grupo Volkswagen no Brasil.

E o TVF converge para esse mesmo entendimento:

Cabe mencionar, por fim, que, independentemente da alegação de estratégia de segregação das operações do grupo automotivo e do grupo financeiro, da análise dos organogramas apresentados pela Fiscalizada, se verifica que todos os eventos societários e financeiros analisados nesta fiscalização foram realizadas entre sociedades vinculadas entre si, todas subordinadas em última instância à VWAG, com sede na Alemanha.

Ora, o propósito comercial que justifica a criação do ágio deve ser a previsão de ganho calculada pelo adquirente da participação societária. Mas como pode se dar essa operação se o que se está adquirindo é parte pertencente a ela própria? Não pode, pois uma sociedade não pode ser sócia dela mesma. E o ágio gerado assim já nasce contaminado, não aproveitando à Recorrente tentar demonstrar que havia um ambiente regulatório restritivo, bem assim uma autonomia entre as empresas do grupos (VWAG e WVSFAG) como se fossem terceiros independentes.

O TVF a esse respeito coloca, no caso concreto, uma situação fática que exterioriza essa impossibilidade de o ágio nascer através de uma operação com custo econômico real e não artificial, expondo determinadas incoerências que não aconteceriam se a transação fosse feita com um terceiro independente pronto para barganhar/negociar o custo da transação:

O relatório da KPMG de 23 de março de 2007, encomendado pelo próprio Grupo Volkswagen, com o objetivo de análise de valor econômico do BVW, fundamentou o ágio reconhecido pela VWL quando da incorporação das ações do BVW, e foi produzido com base no método da rentabilidade futura.

Este relatório informa que o trabalho foi baseado em informações e premissas disponibilizadas pela Administração do Grupo Volkswagen, além de enfatizar que o dito trabalho não representou uma auditoria nem deveria ser interpretado como tal.

Observa-se que o pretense valor pago pela VWL pelas ações do BVW, conforme explicado no expediente resposta de 27 de março de 2012, partiu da avaliação da KPMG de R\$ 1.003 milhões: o Grupo Volkswagen, representado pelo suposto comprador VWL, não levou em consideração os valores indicados pela consultoria a título de "Potenciais Ajustes", no montante de R\$ 177 milhões, que reduziria o valor base para R\$ 886 milhões.

Ora, que parte independente aceitaria assumir riscos desse montante. A própria KPMG informou que não efetuou uma análise de risco das potenciais

contingência das Empresas, tendo-se baseado na opinião da Administração do Grupo Volkswagen do Brasil.

Não existiram terceiros envolvidos para discordar ou negociar os valores definidos. A VWL aceitou assumir "Potenciais Ajustes" da ordem de R\$ 177 milhões e ainda "pagou" a mais por isso, situação inimaginável em uma transação entre partes independentes.

Outro ponto relevante é que ao contrário do afirmado de que a avaliação do BVW levou em consideração apenas a projeção de seus próprios resultados futuros, o laudo menciona que para suportar esta projeção são considerados em conjunto os patrimônios do BVW e da VWL, uma vez que o BVW sozinho não possuía patrimônio suficiente para atender os requisitos do Acordo de Basiléia I.

A Recorrente cita caso que diz ser assemelhado a ela em que o CARF deu provimento ao recurso (Caso da Mahle Metal Leve S.A). Embora, se saiba que referido julgado não tem efeito vinculante, nem mesmo essa situação lhe aproveita para o caso concreto. É que á de fato ficou provada a autonomia na vontade das partes, como se verifica nas seguintes passagens:

*[...]Mahle Metal Leve S.A., também controlada de Mahle Industriebeteiligungen, companhia aberta com aproximadamente 17% de seu capital pertencente a minoritários compostos, basicamente, **por três fundos independentes entre si e todos totalmente independentes desse grupo econômico liderado pela Mahle Industriebeteiligungen, adquiriu o capital total de Mahle Participações, para incorporá-la. Na essência, comprou Mahle Motores. [...] (destaquei)***

Definitivamente, os fatos não são assemelhados.

Outrossim, toda a cadeia de eventos e sua análise demonstrando de forma pormenorizada essa interligação já foi objeto de julgamento de outro processo administrativo nº 16327.720.416/2012-47 (Ac. nº 1402-002.072), já analisado pelo CARF, em outra Turma, que tratou dos mesmos fatos (formação do ágio), embora se referindo a períodos diferentes (até o ano-calendário de 2010) no que diz respeito a sua amortização.

Eis o resultado de julgamento:

Acordam os membros do colegiado em dar provimento parcial ao recurso voluntário nos seguintes termos: i) por unanimidade de votos, para rejeitar as preliminares suscitadas e cancelar a exigência da CSLL referente à superveniência de depreciação; e ii) por maioria de votos para reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%, vencidos os Conselheiros Frederico Augusto Gomes de Alencar e Leonardo de Andrade Couto que votaram pela manutenção integral dessa penalidade. Designado o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto para redigir o voto vencedor.

O processo nesta data ainda não havia transitado em julgado administrativamente.

Poder-se-ia aqui até cogitar de aplicação de forma vinculada a este julgado. Porém, não entrarei nessa discussão, pois o assunto ainda é polêmico.

De qualquer sorte, não discrepo do entendimento lá adotado, da lavra do Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar, por isso transcrevo abaixo partes das razões de decidir que as adoto aqui para compor em parte os fundamentos deste voto:

Da indedutibilidade do ágio

Divergem a fiscalização e a recorrente quanto à relação existente entre as pessoas jurídicas que compõem o Grupo Volkswagen. Afirma o fisco que as sociedades são vinculadas entre si, sendo todas subordinadas, em última instância, à VWAG, com sede na Alemanha. A recorrente, por sua vez, sustenta que a VWAG e VWFSAG são sociedades autônomas, que desenvolvem atividades econômicas em setores distintos, havendo independência de fato entre elas.

A defendente anexou os seguintes elementos de prova para demonstrar que os negócios efetuados entre a VWAG e a VWFSAG são autônomos:

- Regulamentação das instituições financeiras na Alemanha (doc. 22) – comprovação da condição de holding financeira da VWFSAG.
- Licença para a VWFSAG conferida pelo BAFIN (doc. 23).
- Demonstração da exigência de que os administradores das instituições financeiras tenham conhecimentos técnicos específicos e de patrimônio próprio dos grupos financeiros (doc. 22).

Sob a ótica da recorrente, a independência é demonstrada pelos seguintes fatores:

- i) os membros do órgão de VWAG não são os mesmos que têm assento no órgão equivalente de VWFSAG;
- ii) tanto o relatório financeiro de VWAG quanto o de VWFSAG, indicam de forma isolada as demonstrações das divisões automotivas e financeiras;
- iii) como instituição financeira sujeita às regras do BAFIN, a VWFSAG se sujeita a regras distintas em relação à, dentre outros, estrutura de capital, índices de liquidez, em comparação à VWAG, atuante em ramo absolutamente distinto;
- iv) fluxos de caixa e disponibilidades de capital independentes;
- v) os ganhos e as perdas nas operações são apresentados tanto de forma consolidada, quanto de maneira isolada entre operações automotivas e financeiras nos relatórios financeiros de VWAG e VWFSAG, a fim de se conhecer como foi o retorno de cada segmento no exercício examinado;
- vi) taxas de custo dos capitais aplicados e retorno dos investimentos independentes;
- vii) Riscos de mercado independentes.

De outro lado, conforme relatado na decisão recorrida, a fiscalização investigou as relações de coligação e controle existentes entre as diferentes pessoas jurídicas do grupo, comprovando a existência de controle jurídico da VWFSAG pela VWAG, por ocasião da resposta ao item 4 do Termo de Intimação Fiscal nº 3 (fls. 1.051).

De fato, do relatório de fls. 1.292/1.597 fica claro que existe uma única direção econômica, que é responsável pela estratégia global do grupo. Veja-se o trecho a seguir reproduzido:

“The Supervisory Board was consulted directly with regard to all decisions of fundamental significance to Volkswagen. Current strategic considerations were discussed with the Board of Management at regular intervals.

The Board of Management provided the Supervisory Board with regular, complete and prompt verbal and written reports on all key issues for the Volkswagen

Group relating to planning, the development of business, the position of the Group including the risk situation and risk management, and current matters“

Tradução:

O bureau de supervisão (Supervisory Board) foi consultado diretamente com relação a todas as decisões de importância fundamental para a Volkswagen. As considerações estratégicas correntes foram discutidas com o bureau de gerência em intervalos regulares.

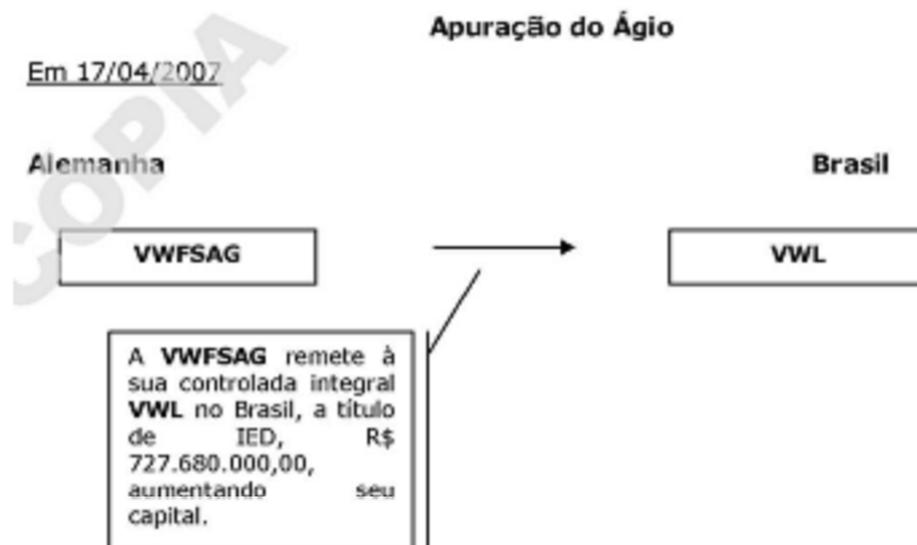
O bureau de gerência forneceu prontamente ao bureau de supervisão relatórios verbais e por escrito, de forma regular e completa, sobre todos os principais assuntos do grupo Volkswagen, relações para planejamento, desenvolvimento de negócios, a posição do grupo, incluindo situação e gerenciamento de risco e assuntos correntes.

Como se constata, a existência do “Supervisory Board” revela claramente a direção econômica única, inclusive quanto à avaliação dos riscos de mercado. As decisões estratégicas de cada divisão ou marca do grupo subordinam-se à visão estratégica global do

“Supervisory Board”.

Ademais, a conclusão de que o controle do BVW nunca mudou foi baseada no fato de que, independentemente da estratégia de segregação administrativa e patrimonial entre o setor automotivo e o financeiro do grupo, as operações que deram origem ao ágio contestado foram realizadas entre sociedades subordinadas, direta ou indiretamente, ao controle jurídico e econômico da VWAG, com sede na Alemanha.

Nessa esteira, sirvo-me, com a devida vênia, dos diagramas esclarecedores elaborados pela PFN nas contrarrazões apresentadas às fls. 2.537/2.578:



A fiscalização constatou, fl. 6 do TVF, que os recursos financeiros externos oriundos da Alemanha aportados pela VWFSAG na VWL em 18 de abril de 2007 foram, no curto espaço de 14 (quatorze) dias, repatriados à mesma Alemanha, desta vez em favor da VWAG. Acrescente-se que a VWAG é controladora da VWFSAG.

Em 02/05/2007 (14 dias após o ingresso dos recursos)

Alemanha

VWAG

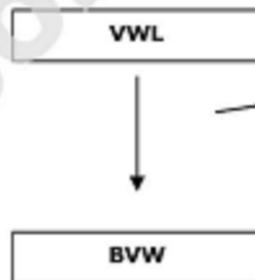
Brasil

VWL

A **VWL** remete à **VWAG** da Alemanha R\$ 726.429.905,13, como pagamento pela aquisição de 70,15% do **BVW**

Em 17/04/2007

Brasil



A **VWL** adquire da **VWAG** (Alemanha) 70,15% do **BVW**, apurando **ágio de 228.336.098,32**.

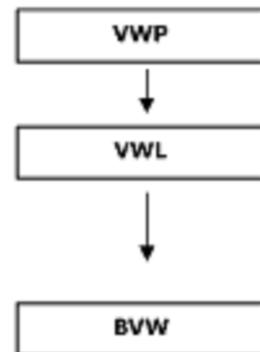
Aproveitamento de Ágio

Em 23/10/2007

Alemanha



Brasil



A **VWFSAG** subscreve e integraliza aumento de capital na **VWP**, utilizando sua participação na **VWL**.
Antes do aumento, a **VWFSAG** já era controladora da **VWP**.

Em 29/02/2008



BVW incorpora VWL

A partir de então, ou seja, após a incorporação às avessas da VWL pelo BVW, o BVW passa a amortizar o ágio de si mesmo, apurado com fundamento em sua própria rentabilidade futura na operação de 17/04/2007, quando a VWL adquiriu da VWAG (Alemanha) 70,15% do BVW e apurou ágio de 228.336.098,32. A recorrente, por seu turno, afirma que a aquisição da participação societária do BVW pela VWL foi praticada a preço de mercado com base em dois elementos: i) a obrigatoriedade de aplicação das normas contábeis internacionais (IASB 3 e IAS 24), que determinam que os negócios entre controladora e controlada devem ser praticados em condições de mercado; ii) a existência de laudo regularmente elaborado para a quantificação do ágio e do valor apurado.

Quanto ao item (i), tenho que a fiscalização demonstrou a vinculação jurídica e econômica entre as empresas, não havendo qualquer indício de que a transação tenha sido realizada entre partes não relacionadas ou de que haveria razões extra-tributárias para a reorganização societária.

A conclusão da fiscalização foi baseada na seguinte argumentação: •

- As sociedades são vinculadas entre si, todas subordinadas em última instância à VWAG, com sede na Alemanha.

- Os recursos financeiros utilizados no aumento de capital apenas transitaram pelo Brasil (14 dias), sendo aportados pela VWSAG e destinados à VWAG, todas interligadas entre si e componentes do Grupo Volkswagen sob a liderança da própria VWAG. •

- Efetuou-se pagamento simulado pelas ações do BVW: ao invés de incorporá-las pelo valor patrimonial, a VWL recebeu as ações de emissão do BVW por um valor baseado em rentabilidade futura, originário de relatório encomendado pelo Grupo Volkswagen, registrando assim um ágio, ágio este simuladamente pago, um ágio de papel.

- Ao contrário do afirmado de que a avaliação do BVW levou em consideração apenas a projeção de seus próprios resultados futuros, o laudo menciona que para suportar esta projeção são considerados em conjunto os patrimônios do BVW e da VWL, uma vez que o BVW sozinho não possuía patrimônio suficiente para atender os requisitos do Acordo de Basiléia I.

- No presente caso, não houve negociação, nem compra, nem venda. Não houve investidor com interesse de realizar uma análise mais ampla, muito pelo contrário o interesse sobre o relatório encomendado pelo Grupo Volkswagen era do próprio Grupo. Não houve custo de aquisição, portanto o ágio de si mesmo amortizado pelo BVW é um ágio artificial, sem efeito fiscal.

- O investimento representado pelo aumento de capital se extinguiu em prazo inferior a um ano, sendo que o fundamento econômico pretendido – aumento patrimonial de empresa situada no Brasil - demonstrou-se insubsistente. • Quando analisado o conjunto dos atos, identificamos que o controle acionário do BVW nunca mudou. A posição acionária do BVW em 13 de dezembro de 2005 já conferia à VWAG a totalidade do seu controle. O controle societário da quase totalidade do BVW nunca deixou de pertencer, direta ou indiretamente à VWAG.

- A VWL já estava operacionalmente unificada com o BVW, partilhando do mesmo endereço, do mesmo corpo diretivo - senhores Marcel Emile Fickers (Diretor) e Décio Carbonari de Almeida (Diretor Presidente), conforme fichas cadastrais da JUCESP, dos serviços de pessoal prestados pela Volkswagen Serviços - ambas sociedades declararam "zero" empregados no ano calendário 2007 nas respectivas DIPJ e até mesmo dos respectivos patrimônios para o estabelecimento de limites operacionais, conforme observado em Laudo de Avaliação do BVW de lavra da KPMG.

• O total dos valores expurgados do patrimônio líquido da VWL quando de sua incorporação em 29 de fevereiro de 2008 - R\$ 729.775.123,98 relativos ao somatório do ágio a amortizar mais o saldo contábil do investimento da VWL no BVW acima indicados - equivalem ao valor do aumento de capital da própria VWL, R\$ 727.680.000,00 realizado em 17 de abril de 2007.

Nesse sentido, cabível aqui trazer a análise da d.PFN em suas contra-razões, que peço vênha para transcrever.

Mostra-se, assim, a necessidade de o ágio ou deságio auferido por uma empresa com a aquisição de uma participação societária ter como origem um propósito econômico real, assim como um efetivo substrato econômico.

A presença concomitante desses dois requisitos é imprescindível ao reconhecimento da existência dessa figura econômica e contábil. A aquisição de um investimento por meio de mera escrituração artificial, sem a sua real materialização no mundo econômico, não é hábil a gerar ágio ou deságio.

Não se deve concluir, de forma alguma, que houve efetivo pagamento do ágio em razão da remessa de recursos da Alemanha para o Brasil em 17/04/2007, quando a VWFSAG remeteu à sua controlada integral VWL no Brasil, a título de IED, R\$ 727.680.000,00, aumentando seu capital, quando tais recursos foram utilizados para aquisição do BVW pela VWL.

A análise mais ampla nos revela que os referidos recursos, recebidos a título de Investimento Estrangeiro Direto - IED, aspecto que encerra em si um caráter duradouro, não especulativo, do investimento, tais recursos retornaram à Alemanha 14 dias depois.

Com efeito a VWL remeteu à VWAG da Alemanha R\$ 726.429.905,13, como pagamento pela aquisição de 70,15% do BVW em 02/05/2007.

Não houve efetivo pagamento de ágio. O que houve, ilustrativamente, foi a "retirada do dinheiro de um bolso para o outro". Isto porque, VWFSAG é controlada pela VWAG, sendo certo que os recursos remetidos apenas circularam pelo Brasil (por 14 dias), retornando imediatamente à Alemanha, ao "outro bolso" do investidor, para a VWAG. ...

Assim, a questão posta nos presentes autos é a seguinte: um ágio criado internamente é hábil a gerar uma despesa dedutível nos termos do artigo 386 do RIR/99? A resposta é óbvia: não!!! Como já delineado acima, o artigo 386 do RIR/99 dispõe que o ágio criado com supedâneo na previsão de rentabilidade futura de uma empresa

Poderá gerar despesa dedutível na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

propósito negocial que justifica a criação do ágio deve ser a previsão de ganho calculada pelo adquirente da participação societária. Outrossim, mesmo que se considere como válido o propósito negocial eleito pela Recorrente e se reconheça como oriundo de transações entre partes independentes, destaca-se que o registro que originou a criação do ágio fora cancelado com a posterior incorporação de uma empresa pela outra.

Com efeito, é notório que uma sociedade não pode ser sócia dela mesma. Não pode uma empresa deter em seu ativo participação societária própria. O capital social de uma sociedade, do qual cada sócio tem participação, faz parte do patrimônio líquido da empresa e visa a permitir a persecução do seu objeto social.

Por essa razão, quando o BVW incorporou a VWL, tal investimento, traduzido em ações da próprio BVW, teve que ser cancelado, pois ela não poderia ter, após a incorporação, participação societária de si mesmo.

O registro do valor de mercado do BVW nos livros da VWL, assim, acabou sendo cancelado. Como já salientado, essa é a consequência normal quando uma empresa incorpora outra na qual detenha participação societária, daí porque o artigo 386 do RIR/99 (artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997) autoriza, em condições onde o ágio ou deságio foi criado verdadeiramente, a amortização dessa diferença na conta de resultado da incorporadora.

Como a incorporadora perde o investimento realizado pela incorporada, ameniza-se o prejuízo admitindo a dedução da sua aquisição na conta de resultado da empresa. Assim, tendo por base que a incorporação da VWL pelo BVW sempre foi o objetivo final da reorganização empresarial realizada pelo Grupo Volkswagen, com vistas a viabilizar o aproveitamento do ágio pelo BVW, e que tal junção importaria inevitavelmente o cancelamento de qualquer investimento recíproco que fosse feito entre as empresas (VWL e BVW), tem-se que a integralização, pela VWFSAG, do aumento de capital da VWP com ações da VWL, que detinha participação no BVW avaliada com ágio, se mostrou uma medida totalmente inócua.

Como tal investimento seria obrigatoriamente cancelado com a incorporação, o valor de mercado das ações do BVW seria cancelado, restando à empresa resultante da reorganização somente o direito à amortização do ágio criado de forma artificial.

Como resultado líquido da estruturação empresarial adotada, tem-se somente como efeito tributário o direito à amortização do ágio pela empresa resultante. O propósito negocial que deu origem ao ágio era a sua própria criação, um fim em si mesmo.

O ágio criado com a engenharia societária não teve, assim, qualquer propósito negocial, sua finalidade foi estritamente tributária: reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL a ser paga pelo BVW após a incorporação da empresa VWL.

Em que pese a criação do ágio ter-se pautado na rentabilidade futura do BVW, quando de sua aquisição junto à VWAG (Alemanha), o intuito não era auferir essa rentabilidade, mas sim deduzir a sua amortização na apuração do lucro real da empresa resultante da incorporação (o próprio BVW).

Além de não ter qualquer propósito negocial, o ágio contabilizado com a aquisição do BVW pela VWL também não apresenta substrato econômico que justifique o seu surgimento. As remessas sucessivas e imediatas de recurso da/para a Alemanha revelam que o investimento que deu origem ao ágio não refletiu nenhum gasto efetuado pela adquirente do investimento e/ou nenhum ganho auferido pela VWAG (alienante).

Mesmo tendo havido, no papel, a aquisição do investimento que deu origem ao ágio, o qual foi supostamente pago com recursos da VWL, oriundo de aumento de capital integralizado pela VWFSAG, não houve ingresso de recursos novos, de terceiros independentes. Houve mera circulação de valores de e entre pessoas ligadas.

Caso não se entenda que o negócio foi realizado consigo mesmo, deve-se atentar que, da mesma forma que a posterior incorporação afastou o propósito negocial que deu ensejo ao ágio criado, ela também afastou o seu substrato econômico.

Como já ressaltado, as quotas que a VWP emitiu em razão de seu aumento de capital, integralizadas pela VWFSAG com sua participação na VWL, que detinha participação no BVW avaliada com ágio, foram canceladas com a incorporação da VWL pelo BVW, que não poderia deter participação societária sobre ela mesma.

Como afirmamos acima, os recursos remetidos, que supostamente pagaram pelo ágio, apenas circularam pelo Brasil (por 14 dias), retornando imediatamente à Alemanha, ao "outro bolso" do investidor (VWAG), não há que se falar em pagamento (financeiro ou patrimonial) e ganho (financeiro ou patrimonial) que suportasse o custo de aquisição do ágio.

Ademais, caso se considere que houve efetivo ganho e gasto, estar-se-á diante da esdrúxula hipótese de se admitir que o BVW contabilize ágio e reserva de ágio surgido em função da alienação de sua própria participação societária a outra empresa.

Em outros termos, considerar-se-á possível que uma empresa seja ao mesmo tempo alienante de sua participação societária e, em decorrência dessa alienação, responsável pelo pagamento do sobrepreço por ela mesma estipulado. Quem deve arcar com o ágio é o adquirente do investimento, nunca o alienante.

Não apresentando propósito comercial e substrato econômico ao seu surgimento, o ágio ora em discussão não existiu, tendo sido criado somente no papel.

Não existindo de fato, tal ágio, portanto, não é válido e nem eficaz para ser amortizado na conta de resultado da Recorrente, seja pelos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 (385 e 386 do RIR/99), seja por qualquer outra norma que autoriza tal dedutibilidade.

Nos termos dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, somente é amortizável na apuração da conta de resultado de uma empresa o ágio efetivamente decorrente da aquisição de uma pessoa jurídica por outra, por incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio.

O caso dos presentes autos não se submete a essa norma uma vez que o ágio absorvido pela incorporadora não existiu, pois fora criado somente de forma artificial. Materialmente ele nunca ocorreu.

Ora, se nunca houve ágio decorrente da aquisição de investimento (segundo o artigo 385 do RIR/99), não há que se falar em sua amortização no resultado da empresa que o absorveu por incorporação. Se ele nunca existiu, ele não pode ser utilizado. Processo nº 16327.720416/2012-47 Acórdão n.º 1402-002.072

Outrossim, compulsando a Exposição de Motivos da Lei nº 9.532/1997, observa-se que a elaboração dos artigos 7º e 8º procurou justamente impedir a criação do ágio artificial, ou seja, a realização de um negócio fictício exclusivamente para fazer surgir tal benefício fiscal, senão vejamos:

O art. 8º estabelece o tratamento tributário do ágio ou deságio decorrente da aquisição, por uma pessoa jurídica, de participação societária no capital de outra, avaliada pelo método da equivalência patrimonial.

Atualmente, pela inexistência de regulamentação legal relativa a esse assunto, diversas empresas utilizando dos já referidos "planejamentos tributários", vêm utilizando o expediente de adquirir empresas deficitárias, pagando ágio pela participação, com a finalidade única de gerar ganhos de natureza tributária mediante o expediente, nada ortodoxo, de incorporação da empresa lucrativa pela deficitária.

Com as normas previstas no Projeto, esses procedimentos não deixarão de acontecer, mas, com certeza, ficarão restritos às hipóteses de casos reais, tendo em visto o desaparecimento de toda vantagem de natureza fiscal que possa incentivar a sua adoção exclusivamente por esse motivo. (grifo nosso)

Vê-se, assim, que a *mens legis* dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 foi de repudiar ações como a praticada pela Recorrente junto com o seu grupo econômico. O artigo 386 do RIR/99, o qual repete o conteúdo das referidas disposições legais,

autoriza a concessão do benefício fiscal de amortização do ágio na conta de resultados nos casos em que essa diferença econômica realmente exista.

O ágio ou deságio criado por meio de negócios sem fins econômicos e/ou onde não houve o efetivo dispêndio do preço de aquisição do investimento não deve dar ensejo ao benefício previsto nos multicitados artigos.

Além de não ser dedutível nos termos dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, o ágio utilizado pela Recorrente não é passível de integrar a conta de resultado por nenhum outro dispositivo que autoriza a dedutibilidade de despesas na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A despesa amortizada pelo sujeito passivo na apuração de seu lucro líquido não se enquadra em nenhuma das hipóteses de dedutibilidade previstas pelos artigos 324 a 327 do RIR/99. ..."

Repiso que, diferentemente das alegações veiculadas no recurso voluntário, não há nos autos qualquer indício de independência das partes que poderiam suscitar autonomia de vontade das sociedades envolvidas.

(...)

Como visto, tal circunstância de independência das partes não é compartilhada com o caso concreto em discussão nos autos.

Corroborando esse entendimento, a Comissão de Valores Mobiliários - CVM - emitiu o Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007, in fine. Nesse documento, a CVM, ao esclarecer dúvidas sobre a aplicação das Normas Gerais de Contabilidade, chama atenção para os casos, como o da presente lide, onde o ágio é criado artificialmente; onde, indevidamente, empresas de um mesmo grupo econômico geram ágio sem que haja o dispêndio de efetiva despesa (financeira ou patrimonial).

OFÍCIO-CIRCULAR/CVM/SNC/SEP nº 01/2007 Rio de Janeiro, 14 de fevereiro de 2007 Aos Senhores

Diretores de Relações com Investidores e

Auditores Independentes

ASSUNTO: Orientação sobre Normas Contábeis pelas Companhias Abertas

Prezados Senhores,

Os Ofícios-Circulares emitidos pela área técnica da CVM têm como objetivo principal divulgar os problemas centrais e esclarecer dúvidas sobre a aplicação das Normas de Contabilidade pelas Companhias Abertas e das normas relativas aos Auditores Independentes. Esse ofício-circular também procura incentivar a adoção de novos procedimentos e divulgações, bem como antecipar futura regulamentação por parte da CVM e, em alguns casos, esclarecer questões relacionadas às normas internacionais emitidas pelo IASB.

A CVM vem, ao longo dos anos da sua atuação, buscando aperfeiçoar e manter atualizado o seu arcabouço normativo contábil, sempre com a participação de segmentos interessados do mercado ou da profissão contábil. Cumpre destacar a importante colaboração recebida da Comissão Consultiva de Normas Contábeis da CVM, que conta com representantes da ABRASCA, APIMEC, CFC, IBRACON, FIPECAFI/USP e colaboradores especialmente nomeados pela CVM, além dos professores Ariovaldo dos Santos (USP), José Augusto Marques (UFRJ) e Natan Szuster (UFRJ) e, agora, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis CPC, recentemente instalado. ...omissis --20.1.7 "Ágio" gerado em operações internas

A CVM tem observado que determinadas operações de reestruturação societária de grupos econômicos (incorporação de empresas ou incorporação de ações) resultam na geração artificial de "ágio".

Uma das formas que essas operações vêm sendo realizadas, inicia-se com a avaliação econômica dos investimentos em controladas ou coligadas e, ato contínuo, utilizar-se do resultado constante do laudo oriundo desse processo como referência para subscrever o capital numa nova empresa.

Essas operações podem, ainda, serem seguidas de uma incorporação.

Outra forma observada de realizar tal operação é a incorporação de ações a valor de mercado de empresa pertencente ao mesmo grupo econômico.

Em nosso entendimento, ainda que essas operações atendam integralmente os requisitos societários, do ponto de vista econômico-contábil é preciso esclarecer que o ágio surge, única e exclusivamente, quando o preço (custo) pago pela aquisição ou subscrição de um investimento a ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial, supera o valor patrimonial desse investimento. E mais, preço ou custo de aquisição somente surge quando há o dispêndio para se obter algo de terceiros. Assim, não há, do ponto de vista econômico, geração de riqueza decorrente de transação consigo mesmo. Qualquer argumento que não se fundamente nessas assertivas econômicas configura sofisma formal e, portanto, inadmissível.

Não é concebível, econômica e contabilmente, o reconhecimento de acréscimo de riqueza em decorrência de uma transação dos acionistas com eles próprios. Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável (não se questiona aqui esse aspecto), do ponto de vista econômico, o registro de ágio, em transações como essas, somente seria concebível se realizada entre partes independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões ou outros interesses que não a essência da transação, condições essas denominadas na literatura internacional como "arm's length".

Portanto, é nosso entendimento que essas transações não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes, para que seja passível de registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade. (grifo nosso)

Ainda nesse sentido, registra-se o item 50 da Orientação Técnica OCPC 02/2008 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis:

"É importante lembrar que só pode ser reconhecido o ativo intangível ágio por expectativa de rentabilidade futura se adquirido de terceiros, nunca o gerado pela própria entidade (ou mesmo conjunto de empresas sob controle comum). E o adquirido de terceiros só pode ser reconhecido, no Brasil, pelo custo, vedada completamente sua reavaliação." (grifo nosso)

O ágio, dessa forma, deve sempre decorrer da efetiva aquisição de um investimento oriundo de um negócio comutativo, onde as partes contratantes, independentes entre si e ocupando posições opostas, tenham interesse em assumir direitos e deveres proporcionais. À guisa de exemplo, se em um negócio o alienante pede pelo seu bem ou direito, determinado sobre preço, essa mais valia a ser paga pelo adquirente deve ser justificada pela expectativa de algum ganho. Se não há previsão de ganho, não há porque existir ágio.

Por fim, entendo que a discussão relativa à validade do laudo perde relevância diante do fato de que não existiu intervenção de terceiro, com interesse econômico independente do grupo, "livres de pressões ou outros interesses que não a essência da transação", nas palavras da CVM.

Pelo exposto, nego provimento ao recurso.

Outrossim, como visto, o fiscal também identificou um problema com a confecção do laudo, na medida em que na avaliação da BVW não se levou em consideração a projeção apenas de seus próprios resultados futuros:

O laudo menciona que para suportar esta projeção são considerados em conjunto os patrimônios do BVW e da VWL, uma vez que o BVW sozinho não possuía patrimônio suficiente para atender os requisitos do Acordo de Basiléia I.

Não restam dúvidas, portanto, de que as operações em sequência terminaram produzindo o ágio interno e o ágio de si mesmo. Na prática, o ágio de si mesmo denota que não houve nenhuma aquisição com custo de transação econômico envolvendo terceiros não relacionados, não sendo dado o aproveitamento desse "ágio".

Além do que, a análise não isolada, mas conjunta dos elementos probantes deste processo indicam que as operações societárias de fato não possuem substância econômica e foram estruturadas com o objetivo apenas de obter vantagens tributárias.

Por todo o exposto, nego provimento a este item.

Glosa da compensação de bases negativas de períodos anteriores

Conforme já colocado alhures, trata-se de glosa da compensação de bases negativas de períodos anteriores por serem supostamente inexistentes.

Trata-se de procedimento reflexo às autuações promovidas pela mesma Fiscalização que constituiu os lançamentos ora combatidos, compreendendo tanto a amortização de ágio realizada entre 2008 a 2010 (processo 16327.720416/2012-47), quanto a exclusão alegadamente indevida da base de cálculo da CSLL, por ausência de previsão legal, de importâncias registradas como forma de aumentar o valor de bens arrendados cuja contabilização é denominada "superveniência de depreciação" (16327.720505/2012-93 e 16327.720023/2013-14).

Observo que há direta dependência deste processo em relação ao resultado dos outros (decorrência), uma vez que houve no presente processo glosa de compensação de saldo de bases negativas da CSLL que por sua vez foi diminuído em função de glosas procedidas desses saldos em períodos anteriores que foram autuados, conforme conclusão do TVF.

Acontece que todos esses processos já foram julgados na câmara baixa.

A pesquisa atual revela que os três processos **16327.720416/2012-47**, **16327.720505/2012-93** e **16327.720023/2013-14** já foram julgados na câmara baixa do CARF, favoravelmente ao contribuinte.

Tratando-se, portanto, de infração reflexa, a compensação indevida do saldo de base negativa da CSLL perde sua razão de ser quando outros julgados que interferiram na formação desse saldo foram decididos no CARF favoravelmente à Recorrente, devendo o saldo ser restabelecido na exata medida das reversões efetuadas naqueles processo.

Dessarte, voto no sentido de dar provimento parcial a essa infração para que a autoridade preparadora faça refletir os resultados de julgamento desses respectivos processos no presente julgado.

MULTA QUALIFICADA

Entendo que não ficou demonstrado nos autos que o contribuinte agiu com evidente intuito de fraude, tratando-se na verdade de questão probatória envolvendo um negócio jurídico indireto não oponível ao fisco.

Na verdade, tratou-se de um sucessão de negócios jurídicos típicos produzindo um efeito atípico, de fraudar as leis do Imposto de Renda, usando "norma de cobertura", que protegeria a conduta realizada, isentando-a do pagamento dos tributos devidos, muito mais próximo de um negócio jurídico indireto não oponível ao fisco do que propriamente de uma simulação.

Não há dolo ou evidente intuito de fraude, pois a "fraude a lei" significa a fraude com a acepção totalmente diferente da fraude referida no art. 72 da Lei nº 4.502/64.

É que tanto na simulação quanto no negócio jurídico indireto há sempre uma discrepância, o que torna fácil a confusão entre esses institutos. No primeiro a discrepância se

dá entre a vontade real e a vontade declarada, no último, a discrepância aparece entre a finalidade prática pela qual foi criada o negócio jurídico e o motivo pelo qual efetivamente se está ele sendo usado, ou seja se pretende um resultado prático discrepante daquele para o qual efetivamente o negócio típico meio foi criado.

Porém, há um critério decisivo para separar ambos os institutos, qual seja, “realizar atos paralelos ocultos de desfazimento ou neutralização dos efeitos do praticado ostensivamente quando da simulação.” Para mim é decisivo aqui no caso concreto a sua não ocorrência.

No caso concreto, embora concorde que o ágio formado intragrupo, com mera circulação de recursos entre empresas do grupo não possa ser amortizado, não vislumbro a ocorrência desse ato paralelo de desfazimento ou neutralização dos efeitos praticados na simulação. Tudo está claro e explícito em contratos, documentação e na contabilidade. Ao fim e ao cabo tratou-se de questão probatória envolvendo um negócio jurídico indireto não oponível ao fisco, pois visava apenas a mera economia de tributos.

Por todo o exposto, reduzo a multa qualificada para o patamar de 75%.

MULTA ISOLADA – ESTIMATIVAS NÃO PAGAS

A recorrente pleiteia o cancelamento da multa isolada de 50% apurada em face de falta de recolhimento da estimativa do tributo devido, feito sob argumento de impossibilidade de cumulação com a multa de ofício de 75%.

Quadro de composição das multas isoladas lançadas indica que a base de cálculo da multa isolada para o IRPJ são absorvidas pela base de cálculo do IRPJ do ajuste, mas isso não acontece para a CSLL.

Cabe de início esclarecer que não se confundem as duas infrações, pois são distintas. Uma coisa é o descumprimento da obrigação de recolher, até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir, o imposto apurado por estimativa; outra, completamente diferente é a caracterização de declaração inexata e da falta de recolhimento do imposto apurado no final do ano, com base no lucro real.

Tais infrações são passíveis de penalidades distintas, previstas em diferentes dispositivos da legislação uma incidindo isoladamente, sobre as estimativas obrigatórias não recolhidas durante o ano-calendário e outra cobrada juntamente com o imposto devido (declaração inexata). A lei em sua redação original, coincidentemente, tinha adotado o mesmo percentual de 75% para ambos os casos. Mas, esse dispositivo foi alterado pela lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, dando-lhe nova redação, reduzindo a multa isolada para 50%; bem assim deixando bem claro, se dúvidas existiam, de que a referida multa isolada era cabível no caso de estimativa mensal não paga e não de tributo final não pago.

Assim, em virtude da legislação referida, ao optar pela apuração dos lucros com base no real anual a contribuinte ficou obrigada a antecipar o pagamento do imposto de renda e da contribuição social, recolhendo-os mensalmente, por estimativa.

A multa isolada recebe essa denominação apenas por ser exigida separada e independentemente do tributo, tanto que se impõe ainda quando nenhum tributo ao final do período de apuração seja devido, apenas porque o contribuinte deixou de satisfazer o recolhimento por estimativa que lhe tocava efetuar. A multa aplica-se ainda que, no final do período de apuração, venha a ser apurado prejuízo fiscal.

Se a multa é cabível mesmo na hipótese de se verificar prejuízo ao final do período de apuração 2(duas) ilações estão aí pressupostas que precisam ser desveladas:

- a) a penalidade é imposta não em razão do pagamento insuficiente do tributo devido ao final da apuração, mas sim pelo falta de cumprimento de outra obrigação distinta, que é o recolhimento antecipado da estimativa mensal;
- b) descabido é também o argumento de que a multa isolada só se aplica para período não encerrado.

Portanto, importa verificar que a exigência da multa isolada independe de se apurar resultado anual tributável, decorre do descumprimento da obrigação de recolher a estimativa apurada no mês-calendário.

Também não se pode conceber que a aplicação da multa seja de caráter condicional. Explico melhor. O descumprimento da norma enseja a aplicação da penalidade, não tendo lógica a lei determinar que se proceda de certa maneira e se venha a ter procedimento em sentido oposto. É, pois, inadmissível que paralelamente com o dever-ser do comportamento, coexista o pretenso direito ao livre arbítrio de agir, vulnerando-se o conteúdo das determinações legais.

Da Inaplicabilidade da Súmula CARF nº 105

Ressalvo o meu entendimento que sempre foi pela manutenção das multas isoladas, porém o modifico em função de regramento vinculante superveniente (Súmula CARF n; 105), que possui o seguinte teor:

Súmula CARF n. 105:

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.

Porém, cabe salientar que a asserção contida na súmula só é válida para os anos-calendários anteriores a 2007, pois com fundamento em dispositivo legal (no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996) que foi posteriormente modificado.

Portanto a Súmula nº105 aplica-se apenas aos anos-calendários anteriores a 2007, eis que precisam se lastrear no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, alterado pela art. 14 da Lei nº 11.488/07, bem assim que haja imposto devido

Como o caso que se cuida refere-se aos anos-calendário de 2010 e 2011, não há que se falar em aplicação da súmula ao caso concreto.

Portanto, mantenho as multas isoladas sobre as estimativas.

Juros sobre multa de ofício

Como é sabido, a multa de ofício, *ex vi* art. 44 da Lei nº 9.430/96, deverá incidir sobre o crédito tributário não pago (diferença entre o tributo devido e o recolhido).

A partir da leitura do Código Tributário Nacional, conclui-se que a multa, apesar de não ter a natureza de tributo, faz parte do crédito tributário. É a inteligência dos artigos 3º e 113 do CTN, conjugado com art. 139 que assim dispõe “O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”

Ou seja, enquanto o art. 3º exclui as multas da definição de tributo, os dispositivos seguintes (art. 113, §1º, e art. 139) trazem-nas para compor o crédito tributário. Por conseguinte, a cobrança das multas lançadas de ofício deve receber o mesmo tratamento dispensado pelo CTN ao crédito tributário.

Por sua vez, o art. 161 do Código Tributário Nacional dispõe que os juros de mora passam a integrar o crédito tributário não pago, de forma a que a incidência da multa alcança tanto o crédito tributário principal quanto os juros de mora sobre ele incidentes.

Em resumo, é cabível a aplicação de juros de mora sobre multa de ofício, pois a teor do art. 161 do Código Tributário Nacional sobre o crédito tributário não pago correm juros de mora, como a multa de ofício também constitui o crédito tributário sobre ela também necessariamente incide os juros de mora na medida em que também não é paga no vencimento.

Assim, não procede o argumento no sentido de afirmar que apenas a partir da existência do parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 é que poderá incidir juros de mora sobre a multa aplicada. Ora, tal previsão diz respeito à aplicação de multa isolada sem crédito tributário. Assim, a teleologia de tal dispositivo legal vem a reboque de se ratificar a incidência dos juros sobre a multa que não toma como base de incidência valores de crédito tributário sujeitos à incidência ordinária da multa de ofício.

Assim, mantenho os juros sobre a multa de ofício.

Lançamentos reflexo - CSLL

Como não há questões novas vinculadas aos lançamentos decorrente afora as já enfrentadas, aplica-se à CSLL o mesmo tratamento dispensado ao do IRPJ.

Por todo o exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO para considerar na infração relacionada a compensação da base negativa da CSLL às bases negativas que foram já revertidas na câmara baixa no julgamento dos processos nºs 16327.720416/2012-47, 16327.720505/2012-93 e 16327.720023/2013-14; bem assim reduzir a multa qualificada para o patamar de 75%.

(assinado digitalmente)

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa

Voto Vencedor

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Redator Designado

É de longa data meu posicionamento acerca da aplicação da multa isolada em concomitância com a multa proporcional.

Abaixo, reproduzo meu voto, relativo à situação idêntica à presente neste feito, que conduziu o Acórdão nº 1201-00.235, de 07 de abril de 2010:

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 delitativa, 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, aplica-se 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 a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, 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.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, “pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático”. Para Delmanto, “a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste”. Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

No presente processo, as multas isoladas foram aplicadas sobre valor que integrou completamente a base para a autuação de sanções punitivas proporcionais. A autoridade, assim, puniu conjuntamente o descumprimento do dever de antecipar e o de pagar em definitivo sobre idênticas bases. A sanção mais grave, contudo, absorve a outra.

Dessarte, voto pela improcedência do lançamento relativo às multas isoladas. No mais, sigo o voto do eminente relator.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Redator Designado

Processo nº 16327.720512/2014-57
Acórdão n.º **1401-001.899**

S1-C4T1
Fl. 3.802
