



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

Processo nº 16561.720042/2011-14
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1302-001.687 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de março de 2015
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrentes VOTORANTIM CIMENTOS S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

ERROS MATERIAIS NO LANÇAMENTO.

Inatácável a decisão de primeira instância que, ao reconhecer erros materiais no lançamento, procedeu às indispensáveis correções, reduzindo as exigências correspondentes. Tais erros se referem ao cálculo a maior da multa por falta de recolhimento de estimativa de IRPJ em um dos meses, e à inclusão indevida e inexplicada de parcela da glosa de compensação de prejuízos sem observância da trava de 30%.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. GLOSA.

É indedutível, para fins fiscais, o ágio formado em operação societária artificial, interna ao grupo econômico, amparado em laudo elaborado sob premissas não mais presentes ao tempo do evento societário e sobre cuja transmissão desde sua origem até o início da amortização, passando por diversos eventos de sucessórios e alterações de valor, restam dúvidas.

INAPLICABILIDADE DE MULTA QUALIFICADA.

Para a aplicação da multa disposta no art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei n. 9.430/1996, faz-se necessário a comprovação do dolo de fraude, sonegação ou conluio.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO. ENCERRAMENTO DE ATIVIDADES.

Os prejuízos fiscais apurados em períodos anteriores poderão ser compensados com o lucro real do período, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro real. Não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa, por incorporação ou por outro motivo. A compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores é expressiva de benefício fiscal, a ser interpretado

restritivamente, e não constitui direito adquirido do contribuinte, conforme jurisprudência do STF.

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO. FATOS GERADORES ANTERIORES À LEI Nº 11.488/2007. SÚMULA CARF Nº 105. IMPROCEDÊNCIA.

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 apurados no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício. Aplicação da Súmula CARF nº 105.

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO. FATOS GERADORES POSTERIORES À LEI Nº 11.488/2007. PROCEDÊNCIA.

Ao optar pela apuração anual do IRPJ e da CSLL, o contribuinte deve se sujeitar às regras estabelecidas para essa forma alternativa de apuração, particularmente a obrigatoriedade dos recolhimentos por estimativa. No caso concreto, ao serem glosadas despesas tidas por indedutíveis, as bases de cálculo mensais foram recalculadas pelo Fisco, evidenciando-se a insuficiência de recolhimento das estimativas mensais. A sanção é aplicável pelo descumprimento do dever legal de antecipar o tributo. Procedente a multa exigida isoladamente, lançada com fundamento no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE DOLO, FRAUDE E SIMULAÇÃO. PRESENÇA DE PAGAMENTO. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN.

Correta a decisão de primeira instância que reconheceu a decadência do direito da Fazenda Nacional de constituir créditos tributários para tributos sujeitos a lançamento por homologação, ausentes dolo, fraude ou simulação, e presente o pagamento antecipado a que se refere a lei.

ÁGIO FORMADO EM PERÍODO ANTERIOR. GLOSA DE AMORTIZAÇÃO NO PERÍODO FISCALIZADO. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em decadência do direito da Fazenda Nacional de constituir créditos tributários se, tanto da aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, quanto da aplicação do art. 173, I, do mesmo código, resulta que o lançamento ocorreu dentro do prazo quinquenal. Nenhuma relação tem com essas conclusões o fato de que o Fisco examinou e glosou (nos períodos fiscalizados) a amortização de ágio, cuja formação ocorreu em períodos anteriores. No que tange às multas exigidas isoladamente, a aplicação do art. 173, I, do CTN conduz à mesma conclusão.

SUCESSÃO. OBRIGAÇÃO ANTERIOR E LANÇAMENTO POSTERIOR. RESPONSABILIDADE DA SOCIEDADE SUCESSORA. DECISÃO DO STJ EM SEDE DE RECURSOS REPETITIVOS. EMPRESAS

PERTENCENTES AO MESMO GRUPO ECONÔMICO. SÚMULA CARF Nº 47.

A responsabilidade tributária de que trata o art. 132 do CTN não está limitada aos tributos devidos pelos sucedidos, mas abrange as multas que, por representarem penalidade pecuniária de caráter objetivo, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor. O descumprimento da obrigação principal faz com que a ela se agregue, imediatamente, a obrigação consistente no pagamento da multa tributária. A responsabilidade do sucessor abrange, nos termos do artigo 129 do CTN, os créditos definitivamente constituídos, em curso de constituição ou *"constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data"*, que é o caso dos autos. Decisão do STJ em sede de recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), nos Edcl no REsp nº 923.012-MG. Tal conclusão se aplica, ainda com mais motivos, diante da constatação de que sucessora e sucedida pertenciam ao mesmo grupo econômico à época do evento sucessório, impondo-se a aplicação da Súmula CARF nº 47.

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado: a) por unanimidade, em negar provimento ao recurso de ofício; b) por maioria, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para: b.1) cancelar as multas isoladas do fato gerador de 31/07/2006, vencidos os Conselheiros Hélio Eduardo de Araújo Paiva e Márcio Rodrigo Frizzo, que cancelavam integralmente os lançamentos; b.2) reduzir o percentual de multa de ofício de 150% para 75%, vencidos os Conselheiros Waldir Veiga Rocha e Eduardo de Andrade, que mantinham a multa no percentual de 150%. Designado o Conselheiro Márcio Rodrigo Frizzo para redigir o voto vencedor sobre este ponto do julgamento. O Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior acompanhou os votos vencedores pelas conclusões. O Conselheiro Márcio Rodrigo Frizzo apresentou declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior - Presidente

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, Márcio Rodrigo Frizzo, Eduardo de Andrade, Hélio Eduardo de Paiva Araújo e Alberto Pinto Souza Junior. Ausente o Conselheiro Guilherme Pollastri Gomes da Silva.

Relatório

VOTORANTIM CIMENTOS S/A, já qualificada nestes autos, foi autuada e intimada a recolher crédito tributário no valor total de R\$ 115.957.681,95, discriminado no Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo, à fl. 3.

Os vários autos de infração reunidos no presente processo constituem créditos tributários de IRPJ e CSLL, além de multas exigidas isoladamente por falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre bases estimadas. Releva destacar que parte dos créditos tributários é exigida da interessada na qualidade de contribuinte. Outra parte dos créditos lhe é exigida na qualidade de sucessora, por incorporação, de Engemix S/A. Finalmente, uma terceira parte dos créditos tributários do processo é exigida da interessada na qualidade de sucessora, por incorporação, de Votorantim Cimentos Brasil Ltda., por sua vez sucessora por incorporação de Itapisserra Mineração S/A.

As infrações identificadas pelo Fisco estão minuciosamente descritas no Termo de Verificação Fiscal de fls. 8930/8984. Segue apertada síntese.

ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL – GLOSA DE DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO ORIGINADO NA ENGEMIX PARTICIPAÇÕES S/A

- Valor não adicionado ao Lucro Líquido do período, para a determinação do Lucro Real, relativo a despesa indedutível de amortização de ágio registrado pela Cimefor Comercial Importadora e Exportadora Ltda., CNPJ 00.480.565/000113, relativo a subscrição de capital, ano-calendário 2001, na Engemix Participações S/A, CNPJ 02.405.472/0001-50, com ágio de aproximadamente R\$ 200 milhões. Em 31/10/2005, a Cimefor foi incorporada pela Engemix S/A, CNPJ 60.405.446/0001-28. A partir de janeiro de 2006 a Engemix S/A passou a amortizar o ágio à razão de 1/60 mensais, sendo que as despesas relativas a essa amortização foram registradas na contabilidade da Engemix S/A até novembro de 2008, pois em 30/12/2008 ela foi incorporada pela Votorantim Cimentos Ltda. (fiscalizada).
- A esta infração foi aplicada a multa qualificada de 150%.
- IRPJ – Fatos geradores praticados pela incorporada Engemix S/A: 31/12/2006, 31/12/2007 e 30/11/2008 – Infração 0001, fls. 8814/8816.
- CSLL – Fatos geradores praticados pela incorporada Engemix S/A: 31/12/2006, 31/12/2007 e 30/11/2008 – Infração 0001, fls. 8841/8842 (reflexo da infração do IRPJ).
- IRPJ – Fatos geradores praticados pela própria fiscalizada, após a incorporação da Engemix S/A: 31/12/2008, 31/03/2009, 30/06/2009, 30/09/2009, 31/12/2009 e 31/12/2010 – Infração 0001, fl. 8858.

- CSLL – Fatos geradores praticados pela própria fiscalizada, após a incorporação da Engemix S/A: 31/12/2008, 31/03/2009, 30/06/2009, 30/09/2009, 31/12/2009 e 31/12/2010 – Infração 0001, fl. 8886 (reflexo da infração do IRPJ).

SALDO INSUFICIENTE – COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO OPERACIONAL COM RESULTADO DA ATIVIDADE GERAL

- O sujeito passivo compensou prejuízos operacionais em montante superior ao saldo desse prejuízo. Esta infração decorre da glosa de despesas com amortização de ágio, anteriormente descrita.
- A esta infração foi aplicada multa de 75%.
- IRPJ – Fatos geradores praticados pela incorporada Engemix S/A: 30/12/2008 – Infração 0002, fls. 8814/8816.
- CSLL – Fatos geradores praticados pela incorporada Engemix S/A: 30/12/2008 – Infração 0002, fls. 8841/8842 (análoga à infração do IRPJ).

INOBSERVÂNCIA DO LIMITE DE COMPENSAÇÃO – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO OPERACIONAL SEM A OBSERVÂNCIA DO LIMITE DE 30%.

- O sujeito passivo compensou prejuízos fiscais, sem observar o limite de compensação de 30% do Lucro Líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas e autorizadas pela legislação de regência.
- A esta infração foi aplicada multa de 75%.
- IRPJ – Fatos geradores praticados pela incorporada Engemix S/A: 30/12/2008 – Infração 0003, fls. 8814/8816.
- CSLL – Fatos geradores praticados pela incorporada Engemix S/A: 30/12/2008 – Infração 0003, fls. 8841/8842 (análoga à infração do IRPJ).

INOBSERVÂNCIA DO LIMITE DE COMPENSAÇÃO – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO OPERACIONAL SEM A OBSERVÂNCIA DO LIMITE DE 30%.

- A sociedade Itapisserra Mineração S/A, CNPJ nº 51.011.955/0001-85, compensou prejuízos fiscais, sem observar o limite de compensação de 30% do Lucro Líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas e autorizadas pela legislação de regência, por ocasião de sua incorporação pela sociedade Votorantim Cimentos Brasil Ltda., CNPJ nº 96.824.594/0001-24, a qual, em 31/08/2010, foi incorporada pela sua controladora Votorantim Cimentos S/A, CNPJ nº 01.637.895/0001-32 (fiscalizada).
- A esta infração foi aplicada multa de 75%.
- IRPJ – Fatos geradores praticados pela Itapisserra Mineração S/A: 30/12/2006 – Infração 0001, fls. 8918/8919.
- CSLL – Fatos geradores praticados pela Itapisserra Mineração S/A: 30/10/2006 – Infração 0001, fl. 8924 (análoga à infração do IRPJ).

MULTA OU JUROS ISOLADOS – FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ (CONTRIBUIÇÃO SOCIAL) SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA.

- Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) incidente sobre a base de cálculo estimada em função de balanços de suspensão ou redução. Esta infração decorre da glosa de despesas com amortização de ágio, anteriormente descrita.
- A multa foi exigida isoladamente no percentual de 50% do valor da estimativa não recolhida.
- IRPJ – Fatos geradores praticados pela incorporada Engemix S/A: 31/07/2006, 30/09/2007, 31/07/2008, 31/08/2008, 30/09/2008, 31/10/2008 e 30/11/2008 – Infração 0004, fls. 8814/8816.
- CSLL – Fatos geradores praticados pela incorporada Engemix S/A: 31/07/2006, 30/09/2007, 31/07/2008, 31/08/2008, 30/09/2008, 31/10/2008 e 30/11/2008 – Infração 0001, fls. 8832/8833 (análoga à infração do IRPJ).
- IRPJ – Fatos geradores praticados pela própria fiscalizada, após a incorporação da Engemix S/A: 31/12/2008, 31/01/2010, 28/02/2010, 31/03/2010, 30/04/2010, 31/05/2010, 30/06/2010, 31/07/2010, 31/08/2010, 31/10/2010 e 31/12/2010 – Infração 0004, fl. 8814/8816.
- CSLL – Fatos geradores praticados pela própria fiscalizada, após a incorporação da Engemix S/A: 31/12/2008, 31/01/2010, 28/02/2010, 31/03/2010, 30/04/2010, 31/05/2010, 30/06/2010, 31/07/2010, 31/08/2010, 31/10/2010 e 31/12/2010 – Infração 0001, fls. 8906/8907 (análoga à infração do IRPJ).

A ciência dos lançamentos ocorreu em 26/12/2011, conforme Aviso de Recebimento à fl. 8986.

As razões de impugnação foram sintetizadas pelo Relator do processo em primeira instância conforme a seguir transcrito:

Notificada das autuações em 26/12/2011 (fls. 8986), a contribuinte apresentou impugnação ao feito fiscal em 16/01/2012 (fls. 9370/9536), alegando, em síntese, o quanto se segue:

(i) Em 1998, o grupo Votorantim adquiriu do grupo Rossi participação societária de 25% na empresa Geral de Concreto S.A, que concentrava as atividades de concretagem, sobretudo desempenhadas pela empresa Engemix S.A, sua controlada, operação objeto de análise pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica, por meio do Ato de Concentração nº 08012.007680/98-51, no qual se deixa claro que a empresa Geral de Concreto passou, neste momento, a ser detida pelo grupo Rossi (acionista controlador) e pelos grupos Votorantim e Real (por meio da Cia. Cimento Portland Itaú, cujos acionistas majoritários eram a Votorantim Cimentos Ltda. 70,90% e o Banco Real de Investimentos 19,73%);

(ii) Os grupos empresariais envolvidos na negociação são absolutamente distintos e não relacionados, tendo ocorrido confusão entre “ágio de subscrição”, correspondente ao fenômeno regulado nos artigos 13, §2º e 182, §1º, alínea "a" da Lei nº 6.404/1976, que serve de instrumento para permitir a injeção de capital na

empresa sem que tal aporte prejudique a divisão política percentual das participações societárias, não guardando esta reserva de capital de ágio equivalência numérica com o fenômeno do ágio de investimento; o "ágio" registrado pelo investidor jamais será igual ao "ágio" registrado na empresa receptora do investimento, simplesmente porque se está falando de fenômenos distintos (com pressupostos e cálculos distintos);

(iii) O ágio de investimento, por sua vez, é regulado no artigo 248 da Lei das S.A., complementado pelo artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, e decorre basicamente da aplicação do método da equivalência patrimonial para fins da avaliação contábil de investimentos em empresas coligadas e controladas;

(iv) O ágio de R\$ 189.705.174,24 é resultado da aquisição do controle da Engemix-Par, mas mais especificamente decorre da transferência da integralidade das atividades de concretagem para o grupo Votorantim, a qual se aperfeiçoou com a cisão da Engemix-Par, mediante ato que se iniciou em 2002, no qual o grupo Rossi entregou a totalidade da empresa EPGE Participações Ltda. à Cimefor, retirando-se das atividades de concretagem. Esta cisão dependeu de aprovação de todos os titulares de ações da Engemix Participações (cf. art. 229, §5º da Lei nº 6.404/1976), não havendo como se negar que a cisão ocorreu entre partes independentes (grupos Votorantim e Rossi), em condições de mercado;

(v) Tanto a subscrição de capital pela Cimefor quanto a posterior cisão da Engemix-Par, com a consequente tomada dos negócios de concretagem pelo grupo Votorantim, são atos negociais indubitavelmente realizados entre partes não relacionadas;

(vi) Em decorrência da cisão, a Cimefor obteve a totalidade do negócio de concretagem, exercido precipuamente pela Geral de Concreto (futuramente denominada Engemix S.A.), tendo adquirido a integralidade de negócios e marcas da Engemix, Concrelix e Concremaster, passando o grupo Rossi a se dedicar exclusivamente à construção de imóveis, enquanto a antiga Engemix-Par adotou a denominação de Engeplano Participações S.A.;

(vii) O ágio amortizado pela contribuinte de R\$ 189.705.174,24 é resultado da aquisição do controle e tomada das atividades de concretagem para o grupo Votorantim, sendo que o valor inicialmente registrado de R\$ 227.327.489,00 não foi, ao final, o montante aproveitado para fins de amortização fiscal porque, em razão de outros atos de reorganização societária ocorridos ao longo de alguns anos, tal valor de ágio acabou reduzido a R\$ 189.705.174,24;

(viii) Embora a amortização do ágio registrado pela Cimefor tenha se iniciado em 2006, o ágio em si foi gerado nas operações societárias datadas de 18/12/2001 (fls. 30) e 15/01/2002, quando foi consolidado (fls. 34) e considerando que o fato gerador do IRPJ e da CSLL se materializa no dia 31 de dezembro de cada ano, o prazo que a administração tributária teve para analisá-lo se esgotou em 31/12/2007; assim, embora a amortização do ágio tenha se iniciado em 2006, o Fisco não pode mais questioná-la, uma vez que os autos de infração foram lavrados somente em 26/12/2011, quando já transcorrido o prazo de decadência/preclusão de cinco anos contados do fato originário do ágio;

(ix) Considerando que a multa isolada é cobrada mensalmente, por cada uma das estimativas mensais não recolhidas, o fato gerador dessa penalidade também é mensal, de forma que uma vez que a fiscalizada foi intimada em 26/12/2011, todas as multas referentes a período anterior a cinco anos contados retroativamente dessa data foram alcançadas pela decadência, isto é, as multas relativas aos períodos de

apuração que vão até 25/12/2006 não podem ser cobradas da Impugnante, razão pela qual requer também o cancelamento da multa isolada do período de 31/07/2006, tanto relativo ao IRPJ quanto à CSLL;

(x) Em 31/10/2006, a empresa Itapisserra Mineração S.A. (CNPJ 51.011.955/000185 - "Itapisserra") foi incorporada, tendo, por ocasião do levantamento do seu último balanço previamente à incorporação, compensado integralmente o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa de CSLL acumulados, sendo que o Fisco somente poderia questionar tal procedimento até 31/10/2011, devendo também ser reconhecida a decadência desta parte da autuação;

(xi) Houve erro no cálculo das penalidades referentes ao ano de 2006, pois caso fossem devidas as estimativas de IRPJ, estaria sujeita à multa de R\$446.822,52, ao invés dos R\$695.665,56 lançados, situação que se reflete também em relação à CSLL, bem como foi somada à base de cálculo do lançamento o valor de R\$4.892,535,77, sem a devida fundamentação;

(xii) A fundamentação do auto de infração é eivada de contradições, pois ora o problema é a suposta dependência das partes, ora a falta de pagamento, ora a incorporação ter sido feita de forma reversa, ora a suposta falta de propósito negocial, cerceando o direito de defesa da Impugnante, razão pela qual deve ser decretado sua nulidade;

(xiii) Conforme já mencionado, o ágio em discussão se originou da subscrição de capital da Engemix-Par, controlada da Rossi-Par, pela Cimefor (empresa do grupo Votorantim) para a aquisição de seu controle, tendo sido consolidado com a cisão da Engemix-Par, demonstrando que as partes envolvidas eram independentes;

(xiv) As normas contábeis utilizadas pelo Sr. Agente Fiscal, a exemplo dos Ofícios-Circulares/ CVM/SNC/SEP nº 01/2006 e nº 01/2007, da Resolução CFC nº 1.110/2007 e Pronunciamento Técnico CPC-04, embora determinantes no âmbito da Ciência Contábil, não produzem efeitos no âmbito do Direito Tributário e, ainda que fossem aplicáveis, tratam do denominado "ágio interno", o que não foi gerado na transação em análise;

(xv) Como é de conhecimento da própria fiscalização, a Concrefor foi criada a partir da cisão da Engemix-Par, operação que objetivou segregar a atividade de concretagem do grupo Rossi e transferi-la ao grupo Votorantim, não podendo a Concrefor ser caracterizada como "empresa veículo", notadamente porque ela não foi criada para servir de meio para o transporte do ágio de um lugar a outro, o que sucederia se ela tivesse sido criada pela Cimefor mediante a transferência da participação detida na Engemix-Par, o que não aconteceu;

(xvi) A Impugnante esclarece que os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 permitem a incorporação de empresa controladora por sua controlada, sendo autorizada, inclusive, a amortização do ágio registrado pela investidora;

(xvii) A Impugnante traz à baila cópias de notas promissórias (Doc. 5), bem como de cheques correspondentes a sua liquidação, demonstrando que: o ágio decorrente da operação de subscrição de ações da Engemix-Par foi efetivamente pago; o pagamento foi feito a pessoa não integrante do grupo Votorantim, pois os cheques foram descontados a favor da Engeplano, atual denominação da Engemix-Par, a qual recebeu injeção de recursos da Cimefor mediante aumento de capital; as notas promissórias e seus descontos correspondem respectivamente a uma contratação de passivo e sacrifícios de ativos, caracterizando despesa incorrida e, ainda que não tivesse ocorrido pagamento, a regra fiscal de dedutibilidade de

despesas com amortização de ágio possui requisitos próprios, os quais, de forma particular, (i) não exigem o pagamento como pressuposto para possibilitar sua amortização futura e (ii) não se sujeitam às regras gerais de dedutibilidade de despesas, tal como pretendido pela fiscalização, consoante previstos nos artigos 385 e 386 do RIR/1999;

(xviii) O autuante aponta uma divergência entre um ágio de R\$ 200.048.701,00 e um valor constante do laudo de avaliação da Engemix Participações, que corresponde ao VPL de R\$ 151.501,00 mil, calculado na página 26 do referido laudo (fls. 2942) e comentado na página 30 (fls. 2946), elaborado apenas com vistas aos negócios de concretagem, cujo enfoque foram os fluxos de caixas oriundos das empresas de concretagem Engemix S/A (que é a Geral de Concreto), Concrelix e Concremaster;

(xix) A avaliação de tais atividades resultou em um VPL de R\$ 281.705,7 mil (cf. página 26 do laudo), afirmando-se, na página 30, que 53,78% de tais negócios de concretagem valem R\$ 151.501,3 mil;

(xx) Comparando-se, portanto, o valor das atividades das empresas de concretagem (R\$ 281 milhões) e o valor total desembolsado pela Cimefor para adquirir referido negócio (R\$ 276 milhões), não é possível imaginar onde possa haver a apontada divergência, sendo que os problemas supostamente identificados pelo r. Auditor Fiscal decorrem tão somente do fato de se ter assumido que o ágio amortizável para fins fiscais é o ágio de subscrição;

(xxi) O Auditor Fiscal, por um equívoco, entendeu que o valor de R\$ 230 milhões teriam sido considerados na demonstração dos fluxos de caixa futuros (tabela 5.2), mas tal valor somente serviu para o cálculo do período de payback e da Taxa Interna de Retorno TIR (tabela 5.3), sendo que somente a primeira é que interessa para a finalidade de demonstração do ágio (na forma do art. 384, §3º do RIR/99) e sua amortização fiscal;

(xxii) Em momento algum o Sr. Agente Fiscal define quais seriam os parâmetros para se constatar a ausência ou não de propósito negocial, cujo conceito não possui amparo legal para ser utilizado como forma de desconstituição de operações e o lançamento de ofício de tributos e multas;

(xxiii) Admitindo-se o "propósito negocial" como um conceito aplicável que, segundo as lições do professor Luís EDUARDO SCHOUERI corresponderia à conformidade entre a intenção da parte e a causa do negócio jurídico, de fato, fica evidente sua existência, pois se verificou uma conformidade entre a intenção da Cimefor de adquirir o ramo da atividade de concretagem e a causa desse negócio jurídico de aquisição do controle da EngemixPar e posterior reestruturação societária;

(xxiv) As Leis nº 8.981/95 e 9.065/95 permitem ao contribuinte compensar, nos exercícios seguintes, o saldo remanescente dos prejuízos fiscais e das bases negativas não utilizados em razão da limitação de 30%, ao pressuposto da continuidade das atividades da pessoa jurídica, o que não se sucede quando há seu "desaparecimento" por meio de incorporação, como é o caso dos autos, não restando às sociedades incorporadas outra alternativa que não a compensação integral dos prejuízos fiscais e das bases negativas existentes na data da incorporação, cabendo ainda destacar que o procedimento adotado pela d. Fiscalização está em desconformidade com o artigo 189 da Lei nº 6.404/76, que torna obrigatória a dedução dos prejuízos acumulados na apuração do resultado do exercício;

(xxv) A incorporação da Itapisserra ocorreu em 2006 e a da Engemix S.A em 2008, época em que era pacífico o entendimento do Tribunal Administrativo de que, por ocasião da incorporação, a empresa incorporada poderia compensar integralmente os seus resultados negativos, conforme verificado nos acórdãos nºs 101-95.872, 107-09.243, 101-96916, 101-122596, 108-07.456, 108-06.683, 108-06.682, 105-13.508, 01-04258, 01-05100, 107-07856, 103-23.594, 105-14.633, 101-94.515, 401-05.100, 107-09.447, não restando dúvidas, portanto, de que a Itapisserra e a Engemix S.A., se é que agiram em desacordo com a lei, incorreram, quando muito, em erro de proibição, não havendo que se falar em reprovabilidade da sua conduta, pelo que deve ser afastada a multa de 75% imposta pela fiscalização;

(xxvi) Há três razões fundamentais pelas quais não se deve exigir multa isolada da Impugnante, quais sejam: inadequação lógica do dispositivo legal relativo à multa isolada com o caso concreto (em que se verifica a exigência de tributo), impossibilidade de se penalizar duplamente um mesmo fato "ilícito" e, de se exigir a multa isolada em períodos em que se verificou prejuízo fiscal;

(xxvii) A subscrição de ações se deu de forma direta, sem interposição de empresa veículo, nem se está se falando em empresas de fachada, tampouco foi provado a falta de propósito negocial, não havendo provas nos autos da ocorrência de dolo e/ou fraude nas operações societárias analisadas, razão pela qual deve ser afastada a qualificação da multa de ofício;

(xxviii) Ainda que se entendesse que a amortização do ágio se dera de forma fraudulenta, apenas a título de argumentação, não pode a Impugnante, na condição de sucessora por incorporação da Engemix S.A, ser penalizada com multa qualificada, consoante art. 5º, XLV da CF/1988, pois na época da subscrição das ações da Engemix-Par, a acionista controladora dessa empresa era a Rossi-Par, empresa do grupo Rossi, que em nada se confunde com o grupo Votorantim;

(xxix) De acordo com o art. 113, § 3º do CTN, se apenas a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento da obrigação acessória é que se converte em obrigação principal, somente esta se enquadra no conceito de crédito tributário de que trata o art. 139 do Codex, o que significa que as multas aplicadas nos lançamentos de ofício (nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/96), por não decorrerem do descumprimento de obrigações acessórias, não constituem crédito tributário e, assim, não sofrem a incidência dos juros de mora, já que o art. 161 do CTN é expresso no sentido de que apenas o "crédito tributário " não pago no vencimento é que é acrescido de juros de mora;

Ao final, pede pela improcedência dos lançamentos.

A 1ª Turma da DRJ em São Paulo - I / SP analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 16-45.657, de 10/04/2013 (fls. 9193/9244), considerou procedente em parte o lançamento, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

FATOS PASSADOS. REPERCUSSÃO EM EXERCÍCIOS FUTUROS. FISCALIZAÇÃO. POSSIBILIDADE. ESCRITURAÇÃO. DOCUMENTOS. GUARDA. PRAZO DECADENCIAL.

O contribuinte está sujeito à fiscalização de fatos ocorridos em períodos passados quando eles repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, devendo conservar os documentos de sua escrituração, até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

DECADÊNCIA. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. APURAÇÃO. ESTIMATIVAS. DEDUÇÃO. PAGAMENTO.

A extinção do imposto de renda da pessoa jurídica apurado no encerramento de período-base mediante dedução de recolhimentos mensais estimados caracteriza, neste exato montante, pagamento antecipado para fins de contagem do prazo decadencial, aplicando-se a regra contida no artigo 150 do CTN, desde que ausentes o dolo, fraude ou simulação.

MULTA ISOLADA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A multa isolada decorrente de constatação de falta de recolhimento de estimativas somente é exigível de ofício, razão pela qual está sujeita ao prazo decadencial previsto no artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE. FATOS IMPONÍVEIS DISTINTOS.

É cabível aplicação de multa isolada decorrente de falta de pagamento de estimativas mensais de imposto concomitantemente com multa proporcional incidente sobre aquele devido e não pago ao final do período de apuração anual, haja vista cuidarem de reprimendas a comportamentos distintos.

MULTA DE OFÍCIO. INCORPORAÇÃO. RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR

O processo de reorganização societária, mormente o promovido por cisões e incorporações dentro do mesmo grupo econômico, não elide a responsabilidade tributária da sucessora em relação à multa de natureza fiscal decorrente de infração tributária cometida por empresa sucedida.

INFRAÇÃO. CONSCIÊNCIA. MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

A falta de demonstração do fundamento econômico do ágio registrado em operação de subscrição de capital e seu pagamento, a omissão da fiscalizada em apresentar os registros contábeis de todas as pessoas jurídicas envolvidas na operação, a apresentação de documentos sem assinaturas, formam conjunto probatório a indicar que a fiscalizada tinha conhecimento de que lhe faltaria legitimidade para aproveitar o benefício da amortização fiscal do ágio, qualificando a conduta e fundamentando a exasperação da multa de ofício.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

CRÉDITO VENCIDO. JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

Os créditos tributários vencidos e ainda não pagos devem ser acrescidos de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

INCORPORAÇÃO. PESSOA JURÍDICA. EXTINÇÃO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITE DE 30% DO LUCRO LÍQUIDO AJUSTADO. APLICAÇÃO.

A compensação de prejuízos fiscais por pessoa jurídica extinta por incorporação sujeita-se ao limite de 30% do lucro líquido ajustado do exercício de encerramento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A decisão proferida em relação aos fatos que levaram à manutenção do IRPJ impõe-se também à CSLL, naquilo que for cabível, uma vez que ambos os lançamentos estão assentados nos mesmos elementos de prova.

Por relevante, esclareço que o provimento parcial da impugnação alcançou as seguintes matérias e valores:

- a) Afastamento da integralidade dos créditos tributários exigidos da interessada na qualidade de sucessora, por incorporação, de Votorantim Cimentos Brasil Ltda., por sua vez sucessora por incorporação de Itapisserra Mineração S/A., em razão da decadência.
- b) Redução da multa exigida isoladamente por falta de recolhimento do IRPJ, correspondente ao mês de julho/2006, de R\$ 695.663,56 para R\$ 215.875,04.
- c) Exclusão de R\$ 4.892.535,77, em 30/12/2008, da base de cálculo da infração do IRPJ intitulada “Inobservância do Limite de Compensação – Compensação de prejuízo operacional sem a observação do limite de 30%”.

Nos demais aspectos, o lançamento foi mantido.

Ciente da decisão de primeira instância em 22/07/2013, conforme Aviso de Recebimento à fl. 9297, a contribuinte apresentou **recurso voluntário** em 21/08/2013 conforme carimbo de recepção à folha 9298.

No recurso interposto (fls. 9298/9360), a interessada discorre, por tópicos, sobre os seguintes assuntos, em síntese:

A – Glosa da Amortização de Ágio

A.1 – Definição e Delimitação da Lide

A recorrente busca esclarecer, em tese, a distinção entre o ágio registrado na sociedade investida e aquele registrado na sociedade investidora, em um hipotético aumento de capital com subscrição de novas ações. Com relação ao caso concreto, reafirma que o ágio registrado pela investida Engemix-Par (R\$ 200.048.701,00) é distinto, em natureza e valor, daquele registrado pela investidora Cimefor (R\$ 189.705.174,24).

Passa, então, a explicar que o ágio efetivamente amortizado, de R\$ 189.705.174,24, teria surgido em razão de uma operação de cisão parcial a que se submeteu a Engemix-Par. A explicação é detalhada no parágrafo 18 do recurso, às fls. 9304/9308.

A interessada procura delimitar a lide, tal como instaurada a partir dos autos de infração e do Termo de Verificação Fiscal. Por sua ótica, a DRJ teria lançado mão de fundamentos estranhos ao lançamento como razões de decidir. Aduz que as razões jurídicas que teriam fundamentado a conclusão do fisco originalmente seriam, apenas: (a) “*ágio de si mesmo*” não passível de reconhecimento contábil nem de amortização para fins fiscais; (b) falta de pagamento do ágio; (c) ausência de propósito negocial; (d) falta de custo. A recorrente traz jurisprudência administrativa sobre sua tese e esclarece que passará a se defender nos estritos limites da lide.

A.2 – Preliminar de decadência

No que toca ao ágio registrado pela Cimefor, esclarece que, muito embora a amortização tenha se iniciado em 2006, o ágio em si teria sido gerado nas operações societárias datadas de 18/12/2001 e 15/01/2002. Nessa última data teria sido consolidado o ágio, informado ao fisco mediante a entrega das competentes DIPJs.

Alega, então, que na data de lavratura dos autos de infração (26/12/2011) já teria ocorrido a decadência do direito do Fisco questionar a legalidade do ato societário que deu origem ao ágio. Essa conclusão independe da aplicação do art. 150, § 4º, ou do art. 173, I, ambos do CTN.

A.3 – Questões de Mérito

(a) No que toca à acusação de “*ágio de si mesmo*” ou “*ágio interno*”, a interessada afirma sua inexistência, e acrescenta que a DRJ já havia reconhecido o fato. Subsidiariamente, busca demonstrar a inexistência de ágio interno, em suas palavras (grifos no original):

51. É fato notório e amplamente divulgado que o grupo empresarial **Votorantim** e o grupo empresarial **Rossi** são absolutamente distintos e que as transações que foram praticadas entre eles desde 1998 (a venda de 25% da empresa

Geral de Concreto S.A. para o Grupo Votorantim, o investimento conjunto em um grupo de empresas por meio da Engemix-Par, e, sobretudo, a cisão de que decorreu a formação do ágio em discussão) constituíram negócios jurídicos realizados entre **partes independentes**.

52. Vale prestar atenção, neste passo, ao fato de que a cisão da Engemix-Par foi fruto de um contrato, celebrado entre a Cimefor e a Rossi-Par (partes independentes), cujo escopo foi exatamente a segregação das divisões da Engemix-Par (concretagem e construção civil), assim como a repartição do acervo líquido entre as sociedades resultantes da cisão (**Doc. 4**).

A recorrente procura esclarecer detalhes das operações societárias, ressaltando a independência entre as partes, e conclui que a acusação relativa à formação de ágio interno não procede e deve ser rejeitada.

(b) No que toca à acusação de falta de pagamento de ágio, a recorrente afirma que o capital subscrito na Engemix-Par foi efetivamente integralizado por meio de dação de créditos, forma permitida tanto pela ata da assembleia geral que aprovou o aumento de capital quanto no boletim de subscrição de ações.

Esclarece que, após a fase impugnatória, teria logrado encontrar as notas promissórias endossadas à Engemix-Par devidamente datadas e assinadas (Doc. 5). Com isso, cairiam por terra quaisquer dúvidas que pudessem ser levantadas quanto à validade e eficácia desses documentos como instrumento de pagamento do capital subscrito pela Cimefor. Adicionalmente, a recorrente passa a fazer referência aos lançamentos contábeis da Engemix-Par e da Cimefor como confirmação adicional do uso das promissórias como meio de integralização do capital. Finalmente, acrescenta que as notas promissórias foram honradas pelo emitente (Cimento Rio Branco S.A.)

(c) Quanto à acusação de falta de propósito negocial, a recorrente sustenta que: *“(i) em momento algum o agente fiscal define quais seriam os parâmetros para se constatar a ausência ou não de propósito negocial; (ii) tal conceito não possui amparo legal para ser utilizado como forma de desconstituição de operações e o lançamento de ofício de tributos e multas e (iii) admitindo-se o ‘propósito negocial’ como um conceito aplicável ao presente caso, ele restou devidamente comprovado por tudo que se expôs até o momento”*.

Em apoio a sua tese, colaciona doutrina de Paulo Ayres Barreto e Luís Eduardo Shoueri e acrescenta que, no caso concreto, *“fica evidente a existência de propósito negocial nos atos societários ora analisados, pois, de fato, existiu uma conformidade entre a intenção da Cimefor de adquirir o ramo da atividade de concretagem e a causa desse negócio jurídico de aquisição do controle da Engemix-Par e posterior reestruturação societária”*.

A DRJ teria reconhecido esse propósito negocial, mas equivocadamente teria qualificado a operação como *“casa-separa”*. A interessada aduz que, se houvesse feito uma aquisição direta, o ágio seria apurado de maneira idêntica ao que ocorreu, ou até seria maior. *“[...] o fato de a DRJ entender que as operações realizadas poderiam denotar o gozo de vantagens fiscais indevidas pelo Grupo Rossi não implica que a Recorrente tenha se beneficiado de qualquer maneira”*.

Nessa linha de raciocínio, entende afastada a acusação de falta de propósito negocial nas operações societárias sob exame.

(d) No que toca ao aspecto “custo”, a recorrente afirma que, em nenhum momento, a legislação societária ou tributária exige o “sacrifício de ativos” ou a “contratação de passivo” para o registro e conseqüente amortização de ágio. As regras específicas dos arts. 385 e 386 do RIR/99 não estabelecem tais condições. A interessada discorre sobre esses dispositivos legais e acrescenta:

102. Assim não fosse, rememora-se que o pagamento da parcela questionada pela autoridade fiscal foi devidamente demonstrado. Ademais, considerando-se a operação societária que, especificamente, deu origem ao ágio amortizado, exsurge evidente que a extinção da participação que a Cimefor detinha na Engemix-Par corresponde a um “sacrifício”, a um dispêndio, o qual dá origem, na contabilidade, ao registro de custo. [...]

Também aqui, a recorrente entende demonstrada a insubsistência do argumento da fiscalização, no que se refere à suposta ausência de custo das participações adquiridas pela Cimefor.

A.4 – Outras Questões

A interessada passa a discorrer sobre o laudo de avaliação, buscando esclarecer, quanto a uma alegada divergência de valores, que o laudo teria feito duas análises: a primeira para calcular o valor da empresa (estipulado em VPL) e a segunda para analisar o período de *payback* e determinar a taxa interna de retorno (TIR). Somente a primeira seria relevante para fins de demonstrar o ágio (na forma do art. 184, § 3º, do RIR/99) e sua amortização. Afirma que a DRJ teria inovado, ao considerar uma suposta sinergia entre os Grupos Votorantim e Rossi, derivada do estabelecimento de uma *joint venture*. Além de questionar essa inovação, entende a recorrente que a avaliação do laudo em nenhum momento teria sido influenciada por tal suposta sinergia.

Sob o título *Aplicação de diretrizes extraídas da Ciência Contábil*, a interessada combate o uso de normas contábeis, especialmente instruções CVM, para constituição de créditos tributários de IRPJ e CSLL.

A recorrente discorre sobre o conceito de empresa veículo, e conclui que “a Concrefor jamais poderia ser caracterizada como empresa veículo, notadamente porque ela não foi criada para servir de meio para o transporte de ágio de um lugar a outro”.

No que toca à incorporação reversa, a recorrente lembra que tal prerrogativa é expressamente admitida em lei (arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997) e seria pacífico no tribunal administrativo. Assim, a incorporação da Cimefor pela Engemix S/A não seria irregularidade capaz de invalidar as operações em questão.

Sobre a multa qualificada, a recorrente afirma a inexistência dos pressupostos da qualificação da penalidade e combate a conclusão do acórdão recorrido sobre essa matéria. Aduz que a autoridade fiscal afirmaria tão somente o descumprimento de condições materiais requeridas pela lei para a amortização do ágio, e que não haveria qualquer acusação de simulação. Ademais, sustenta que a multa qualificada por suposta infração, praticada por pessoa jurídica já extinta, da qual a interessada é sucessora, não poderia se transmitir da sucedida à sucessora.

B – Trava de 30%

A interessada reitera suas razões acerca da inaplicabilidade da trava de 30% no balanço de incorporação.

C – Multa Isolada

A interessada reitera suas razões sobre a incompatibilidade da exigência de multa isolada cumulada com a multa de ofício.

D – Juros de Mora

A interessada reitera suas razões pela não incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício.

CONTRARRAZÕES AO RECURSO VOLUNTÁRIO

A Fazenda Nacional, por seu Procurador, com base no § 2º do art. 48 do Regimento Interno do CARF em vigor, apresentou suas **contrarrazões** (fls. 9653/9712) ao recurso voluntário interposto pela contribuinte. Seus argumentos podem ser sintetizados como segue:

Inicialmente, a Fazenda Nacional esclarece que o foco de suas razões será a análise dos principais atos e reorganizações societárias realizadas pela contribuinte e demais pessoas que participaram das operações. Passa, então, a detalhar, sob sua ótica, as operações que originaram o ágio na Cimefor. Sua conclusão é de que o ágio em discussão nos presentes autos não foi gerado na integralização de aumento de capital da Engemix Participações e, conseqüentemente, somente pode ter surgido em operações societárias realizadas entre empresas do Grupo Votorantim, tratando-se, pois, de “*ágio interno*”, tal qual afirmado pela fiscalização.

Na sequência, tece considerações acerca da decadência, concluindo que “*apenas quando se verifica a ocorrência do fato gerador é que surge contra o Fisco o prazo para a homologação dos dados que dão origem aos créditos que serão constituídos*”. Reputa, assim, correta a decisão da DRJ quanto a este ponto.

A Fazenda Nacional aduz razões sobre o “*benefício fiscal previsto nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, e 385 e 386 do RIR/99*”. Com base na doutrina de Edmar Oliveira Andrade Filho e em pronunciamentos da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), chega à conclusão que segue (grifo no original):

Mostra-se, com as premissas aqui expostas, a necessidade de o ágio suportado por uma empresa com a aquisição de uma participação societária ter como origem um propósito econômico real, um efetivo substrato econômico, assim como cumprir incondicionalmente todos os requisitos impostos pela legislação aplicável (arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e 385 e 386 do RIR/99) para ter reconhecida como dedutível a despesa com a sua amortização. **A presença concomitante de todos esses aspectos é imprescindível ao reconhecimento da existência dessa figura econômica e contábil, assim como para a sua dedutibilidade na apuração do IRPJ e da CSLL.**

A aquisição de um investimento por meio de mera escrituração artificial, sem a sua real materialização no mundo econômico, e sem observar os requisitos impostos pela lei que concede o benefício fiscal, não é hábil a gerar um ágio cuja despesa de amortização será dedutível na apuração do IRPJ e da CSLL.

Acrescenta, ainda, que o laudo apresentado não serviria como fundamento econômico da operação. Sustenta que o ágio de R\$ 189.705.174,00 efetivamente amortizado pela Engemix S.A. (sucessora da Cimefor) não corresponde ao valor apurado pelo laudo de avaliação apresentado e não estaria, de fato, sustentado por laudo algum. Também seria relevante a característica do laudo apresentado, que levaria em conta, ao determinar o valor de rentabilidade futura, uma *joint venture* entre os grupos Rossi e Votorantim. Ao ser desfeito o vínculo entre os grupos, o fundamento da rentabilidade futura também se perderia.

Afinal, a Fazenda Nacional conclui que o ágio amortizado não cumpre as condições e requisitos impostos pelo art. 386 do RIR/99.

No que toca aos demais aspectos do litígio, a Fazenda Nacional aduz razões sobre: (i) a impossibilidade de compensação integral dos prejuízos fiscais pela empresa sucedida; (ii) a possibilidade de aplicação concomitante de multa de ofício e isolada; (ii) a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

A Fazenda Nacional requer, então, que seja negado provimento ao recurso voluntário da contribuinte.

RECURSO DE OFÍCIO

Como o sujeito passivo foi exonerado de crédito tributário (principal e multa) em valor superior ao limite de alçada (R\$ 1.000.000,00), a Turma Julgadora também **recorreu de ofício** a este Colegiado. À época, esse procedimento era disciplinado pelo art. 34 do Decreto nº 70.235/1972, com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.532/1997, e, ainda, pela Portaria MF nº 3/2008.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Relator

RECURSO DE OFÍCIO

Quanto à admissibilidade do recurso de ofício, deve-se ressaltar o teor do art. 1º da Portaria MF nº 3, de 03/01/2008, publicada no DOU de 07/01/2008, a seguir transcrito:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do

pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).

No caso em tela, ao somar os valores correspondentes a tributo e multa afastados em primeira instância, verifico que superam o limite de um milhão de reais, estabelecido pela norma em referência.

Portanto, o recurso de ofício é cabível e dele conheço.

Quanto ao mérito, passo a examinar cada um dos pontos da decisão recorrida, que resultaram em afastamento de exigência tributária.

a) Afastamento da integralidade dos créditos tributários exigidos da interessada na qualidade de sucessora, por incorporação, de Votorantim Cimentos Brasil Ltda., por sua vez sucessora por incorporação de Itapisserra Mineração S/A., em razão da decadência.

O acórdão recorrido tratou da matéria nos seguintes termos (fls. 9209/9211):

Quanto ao lançamento decorrente do excesso de compensação de prejuízo fiscal da ITAPISSERRA MINERAÇÃO S/A (ITAPISSERRA), CNPJ nº 51.011.955/0001-85, incorporada pela Votorantim Cimentos Brasil Ltda que, posteriormente, foi sucedida pela VOTORANTIM CIMENTOS S/A (VOTORANTIM), a fixação da penalidade pecuniária em 75% do tributo devido indica que as circunstâncias qualificadoras da conduta – fraude, dolo ou simulação – não foram reconhecidas pelo autuante.

Por sua vez, a ITAPISSERRA apurou uma base de cálculo tributável no encerramento do período fiscal, ocorrido em 31/10/2006, data de sua incorporação, conforme consta da respectiva Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica e também relatado pela autoridade fiscal. Todavia, depois da aplicação das alíquotas do imposto e da contribuição, não remanesceram saldos a pagar, uma vez que, dos valores apurados, foram deduzidos os recolhimentos antecipados a título de retenção na fonte e estimativas mensais, conforme indicam os dados constantes das fichas 12A e 17 de sua Dipj do ano-calendário 2006 (fls. 4318 e 4323):

[...]

Desta forma, considerando que o imposto e a contribuição apurados no encerramento do período-base foram extintos por recolhimentos antecipados (estimativas e/ou retenções), caracterizou-se, neste exato montante, pagamento antecipado para fins de contagem do prazo decadencial, o que aponta para a aplicação da regra contida no artigo 150 do CTN.

Tendo em vista que os fatos geradores do IRPJ e CSLL ocorreram em 31/10/2006, data da incorporação da ITAPISSERRA, o Fisco poderia ter efetuado os respectivos lançamentos até 31/10/2011. Uma vez que a fiscalizada foi notificada desta autuação em 26/12/2011, a exigência fiscal é indevida em face da superveniência do prazo extintivo, devendo ser cancelada nesta parte.

Não faço reparos ao quanto decidido em primeira instância. O IRPJ e a CSLL são tributos sujeitos ao lançamento por homologação. O fato gerador aqui discutido ocorreu em 31/10/2006, data da extinção da Itapisserra, incorporada pela Votorantim Cimentos Brasil.

Ausentes dolo, fraude e simulação, e presente o pagamento antecipado, nos termos da lei (neste caso, representado pelas estimativas mensais e retenções na fonte), a contagem do prazo decadencial deve ser feita nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional. Como bem concluiu a autoridade julgadora *a quo*, no momento da ciência do lançamento (26/12/2011), o direito da Fazenda Nacional de constituir os créditos tributários aqui tratados já se encontrava irremediavelmente alcançado pela decadência.

No que toca a esta matéria, portanto, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

b) Redução da multa exigida isoladamente por falta de recolhimento do IRPJ, correspondente ao mês de julho/2006, de R\$ 695.663,56 para R\$ 215.875,04.

O acórdão recorrido tratou da matéria nos seguintes termos (fl. 9234):

Entretanto, ao recompor as bases de cálculo estimadas mensais do imposto de renda, houve um equívoco do autuante em relação aos meses relativos a maio/2006 e julho/2006 (Tabela I e II, fls. 8983 e 8984).

A ENGEMIX S/A, durante todo o ano-calendário 2006, apurou bases de cálculo estimadas negativas, com base em balanços de suspensão e redução. Em função da adição das despesas de amortização do ágio às bases de cálculo do IRPJ, a contribuinte deveria ter recolhido estimativas nos meses de maio/2006 e julho/2006, nos importes respectivos de R\$ 461.894,96 e R\$ 431.750,07. Uma vez ausente tais pagamentos, caberia a aplicação das multas isoladas de 50%, ou seja, de R\$ 230.947,48, relativos a maio/2006, e de R\$ 215.875,04, referentes a julho/2006.

Conforme se verifica da Tabela I (fls. 8983), o autuante, depois de computar o valor correspondentes aos encargos de amortização do ágio apurou adequadamente a base de cálculo tributável em maio/2006, bem como o valor da respectiva estimativa de IRPJ de R\$ 461.894,96. Todavia, o valor devido da estimativa devida não foi transportada ao campo “diferença tributável” da planilha, não sendo feito o cálculo e o lançamento da respectiva multa de 50%.

Já em julho/2006, o autuante apurou, inicialmente, um imposto de R\$ 893.645,03, do qual deveria ter sido deduzido o valor de R\$ 461.894,96 apurado anteriormente, para que resultasse em um saldo a pagar de R\$ 431.875,04. Todavia, restou apontado na planilha de cálculos um equivocado saldo a pagar de imposto de R\$ 1.391.327,13 e, a título de multa isolada, R\$ 695.663,56, quando o correto seria R\$ 215.875,04. Assim, para o mês de julho/2006, cabe reduzir o valor da multa lançada de R\$ 695.663,56 para R\$ 215.875,04.

Mais uma vez, correta a decisão de primeira instância. Trata-se, como se vê, de erro do autuante, que apurou corretamente a estimativa devida em maio/2006, mas deixou de calcular e lançar a multa respectiva por falta de recolhimento. Até aí, nenhum prejuízo à contribuinte fiscalizada. No entanto, esse erro provocou outro erro no mês de julho/2006, quando a estimativa mensal ficou majorada, pela falta do registro da estimativa de maio. E essa estimativa de julho, majorada, foi a base para o cálculo da multa isolada nesse mês, a qual, por óbvio, restou exigida em excesso.

Diante disso, voto por negar provimento ao recurso de ofício, também neste ponto.

c) Exclusão de R\$ 4.892.535,77, em 30/12/2008, da base de cálculo da infração do IRPJ intitulada “Inobservância do Limite de Compensação – Compensação de prejuízo operacional sem a observação do limite de 30%”.

O auto de infração (fl. 8815) remete a descrição dos fatos ao Relatório Fiscal e indica, para esta infração, as seguintes datas e valores:

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (75%)
30/12/2008	4.892.535,77	75,00
30/12/2008	1.730.782,92	75,00

Por sua vez, o Termo de Verificação Fiscal somente se atém ao direito (fls. 8965/8971). Não há qualquer menção a algum dos dois valores acima. A demonstração quantitativa da infração se encontra na **PLANILHA DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS DO IRPJ** (fl. 8831), onde consta, na linha 12.2, sob o título “*Inobservância do limite de compensação de 30% - Prejuízo Operacional*” tão somente o valor de R\$ 1.730.782,92.

A absoluta falta de demonstração de como se chegou a esse valor de R\$ 4.892.535,77 já seria (e é) causa suficiente para que a exação correspondente a essa parcela da infração seja afastada.

Acrescente-se, ainda, a minuciosa demonstração que consta da peça impugnatória (§§ 85 a 102), reproduzida no voto condutor do acórdão recorrido às fls. 9229/9231, mediante a qual, seguindo o raciocínio desenvolvido pela autoridade lançadora, e computando-se as demais infrações objeto de lançamento, chega-se à conclusão de que o montante compensado pela empresa acima da limitação de 30% do lucro do período, em 2008, seria de exatos R\$ 1.730.782,92. Também aqui não se consegue vislumbrar qualquer razão para que tenham sido acrescidos os R\$ 4.892.535,77 aqui discutidos.

Não faço, pois, qualquer reparo ao decidido, e nego provimento ao recurso de ofício, quanto a este ponto.

Em conclusão, por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso voluntário é tempestivo, e dele conheço.

Preliminarmente, no que toca ao ágio registrado pela Cimefor, alega a recorrente que, muito embora a amortização tenha se iniciado em 2006, o ágio em si teria sido gerado nas operações societárias datadas de 18/12/2001 e 15/01/2002. Nessa última data teria sido consolidado o ágio, informado ao fisco mediante a entrega das competentes DIPJs.

Por sua ótica, na data de lavratura dos autos de infração (26/12/2011) já teria ocorrido a decadência do direito do Fisco questionar a legalidade do ato societário que deu

origem ao ágio, independentemente da aplicação do art. 150, § 4º, ou do art. 173, I, ambos do CTN.

Equivoca-se a recorrente. O fato gerador tributário mais antigo que consta da autuação aqui discutida data de 31/12/2006, para IRPJ e CSLL, em que a apuração do tributo foi feita com base no lucro real anual. A decadência alcança o direito da Fazenda Nacional de constituir créditos tributários, e é sob esse prisma que deve ser analisada a questão.

Aplicando-se o art. 150, § 4º, do CTN, tem-se que a contagem do prazo decadencial tem início a partir do fato gerador, ou seja, em 31/12/2006. O prazo se extingue com o decurso de cinco anos a partir daquela data, a saber, em 31/12/2011. Tendo sido o lançamento cientificado ao sujeito passivo em 26/12/2011, constata-se que não há que se cogitar de decadência. A aplicação do art. 173, I, do CTN conduziria a conclusão idêntica, ainda com mais folga a favor do Fisco. E, se para o fato gerador mais antigo não ocorreu a decadência, o mesmo se pode afirmar sobre os períodos mais recentes, e a alegação deve ser rejeitada.

No que tange às multas exigidas isoladamente, tenho por clara a aplicação exclusiva do art. 173, I, do CTN, desde que não se trata de tributo sobre o qual se possa cogitar de homologação, muito menos de pagamento antecipado, mas sim de penalidades pecuniárias unicamente exigíveis em procedimento de ofício. Em assim sendo, o início do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ser efetuado o lançamento. A multa mais antiga diz respeito à falta de recolhimento de estimativa em julho/2006, pelo que o lançamento poderia ser efetuado ainda no curso do ano-calendário 2006. A data de início da contagem do prazo decadencial é, portanto, o primeiro dia do exercício seguinte, a saber, 01/01/2007. O lançamento, cientificado ao sujeito passivo em 26/12/2011, foi indiscutivelmente efetuado dentro do prazo decadencial. Também aqui a alegação deve ser rejeitada.

Observe-se que nada obsta o exame, por parte do Fisco, de ocorrências e documentos de períodos anteriores que tenham repercutido na apuração do tributo no período fiscalizado, o que é exatamente o caso concreto. O alegado ágio, cuja formação é questionada e investigada pelo Fisco, teria sua origem em operações societárias ocorridas em anos anteriores, mas sua amortização – e, por consequência, a redução do tributo devido – somente veio a ocorrer a partir do ano-calendário 2006. A legislação, inclusive, prevê expressamente a obrigação da pessoa jurídica de conservar comprovantes relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios (art. 37 da Lei nº 9.430/1996). Esse exame de fatos e documentos de períodos anteriores nenhuma relação tem com a decadência.

O primeiro aspecto do mérito do lançamento a ser analisado é a glosa da amortização de ágio nos anos calendário 2006 a 2010. Até novembro de 2008, a amortização foi feita na contabilidade e no resultado fiscal da Engemix S/A, extinta em virtude de sua incorporação pela interessada no presente processo, Votorantim Cimentos S/A, em dezembro de 2008. A partir desse evento, a amortização passou a ser feita diretamente pela Votorantim Cimentos S/A. Entretanto, trata-se do mesmo ágio e dos mesmos fundamentos para a glosa, bem assim dos mesmos argumentos em sentido contrário.

Queixa-se a recorrente de que o julgador em primeira instância teria lançado mão de argumentos estranhos ao lançamento como razões de decidir, e busca fazer sua defesa

nos estritos limites da lide, conforme instaurada originalmente e, por certo, conforme seu entendimento.

Releva, então, verificar aprofundadamente o ocorrido durante a fiscalização (no que toca a esta infração, glosa da amortização de ágio), o que era objeto de investigação por parte do Fisco, quais perguntas foram feitas e quais respostas e documentos foram de fato apresentados pela então fiscalizada. Dentro desse contexto, veremos como e porque se fez o lançamento, quais informações e documentos foram trazidos posteriormente ao lançamento, para, afinal, buscar a conclusão sobre sua procedência ou não.

O procedimento fiscal teve início com a lavratura e ciência do Termo de Início de Ação Fiscal (fls. 11/13), no qual não consta qualquer questionamento acerca de ágio, tão somente sobre a incorporação da Engemix S/A pela fiscalizada Votorantim Cimentos S/A. A resposta a esse termo se encontra às fls. 15/17. Igualmente, o Termo de Intimação Fiscal nº 01 (fls. 1691/1694) não traz qualquer menção a ágio.

O primeiro questionamento, formulado a partir de informações da DIPJ, sobre o ágio na contabilidade da fiscalizada Votorantim Cimentos S/A surgiu no item 8 do Termo de Intimação Fiscal nº 02 (fls. 1833/1835), *verbis*:

8) Na Ficha 36A, linha 27, da DIPJ do ano-calendário de 2008 da fiscalizada, foi informado ágio em investimentos no montante aproximado de R\$ 76 milhões. Em relação ao referido ágio:

a) Apresentar cópias de todos os atos societários (protocolos, justificações, deliberações, atas de assembleias etc) relacionados ao surgimento do ágio, que identifiquem sua origem e natureza jurídica;

b) Informar se houve o efetivo desembolso (saída de caixa) pelo ágio, e apresentar, em caso afirmativo, a documentação que comprove os seguintes itens: a) a identificação da sociedade que efetuou tal desembolso; b) a efetiva entrada e saída dos recursos relacionados à aquisição da participação; c) a identificação do(s) recebedor(es) desses recursos (especificar inclusive o valor pago a cada recebedor); d) o fundamento da origem do ágio, mediante laudo de avaliação, onde estejam destacados os benefícios esperados de natureza empresarial, patrimonial, legal, financeira, tributária e/ou quaisquer outros efeitos positivos, bem como os eventuais fatores de risco envolvidos;

d) Na hipótese de não ter ocorrido o efetivo desembolso pelo ágio referido nos itens precedentes, informar e comprovar: a) o fundamento da origem do ágio, mediante laudo de avaliação, onde estejam destacados os benefícios esperados de natureza empresarial, patrimonial, legal, financeira, tributária e/ou quaisquer outros efeitos positivos, bem como os eventuais fatores de risco envolvidos; b) a forma do pagamento do ágio (troca de ações etc);

Observe-se que o Fisco buscava o surgimento do ágio, a identificação e comprovação de sua origem e natureza jurídica. A então fiscalizada não apresentou qualquer resposta quanto a esse item, limitando-se a três sucessivos pedidos de prorrogação de prazo (fls. 1837, 1839 e 1848).

Mediante o Termo de Intimação Fiscal nº 03 (fls. 1953/1955), itens 3 e 4, o Fisco insistiu no assunto, desta vez abordando o ágio registrado na Cimefor, por ocasião de sua

incorporação pela Engemix S/A, e as amortizações do ágio pela Engemix S/A nos anos-calendário 2005 a 2008. Confira-se o teor dos itens 3 e 4:

3) Esclarecer a origem e natureza jurídica do ágio registrado na Cimefor Comercial Importadora e Exportadora Ltda., por ocasião de sua incorporação pela Engemix S/A, CNPJ nº 60.405.446/0001-28, informado na DIPJ daquela sociedade, ano-calendário 2005, pelo valor aproximado de R\$ 190 milhões, e apresentar cópia de toda documentação comprobatória do referido ágio (Atas de Assembléias Gerais, Protocolo Justificativo, Laudo de Avaliação, comprovantes de desembolso, entrega de ações como pagamento etc). [...];

4) Em relação ao ágio acima, apresentar cópia das folhas dos Livros Diário e Razão da Engemix S/A, CNPJ nº 60.405.446/0001-28, nas quais foram registradas as amortizações nos anos-calendário de 2005 a 2008. [...];

Em resposta (fl. 1963), tão somente novo pedido de prorrogação de prazo.

Diante do não atendimento, foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal nº 04 (fls. 2885/2887), para reintimação de itens até então não atendidos dos Termos de Intimação Fiscal nº 02 e nº 03. O item 8 do TIF 02 foi reiterado no item 3 do TIF 04. os itens 3 e 4 do TIF 03 foram reiterados nos itens 5 e 6 do TIF 04.

Eis o conteúdo da resposta da então fiscalizada: quanto ao item 3 do TIF 04 (item 8 do TIF 02) (fl. 2891/2892):

Resposta: Trata-se do mesmo ágio objeto de questionamento no item 5 e conforme esclarecimentos realizados adiante, o ágio teve origem na incorporação da CIMEFOR e começou a ser deduzido a partir da sua incorporação pela Engemix em 2005.

Apresentamos no Anexo I quadro de amortização do ágio para demonstrar o saldo de R\$ 76MM transferido para Engemix.

Os documentos societários apresentados satisfazem aos questionamentos apresentados nas alíneas.

Quanto ao item 5 do TIF 04 (item 3 do TIF 03) (fl. 2893/2894), assim se manifestou a fiscalizada:

Resposta: Apresentamos os seguintes documentos que demonstram a natureza e origem do ágio registrado na empresa CIMEFOR Comercial Importadora e Exportadora Ltda:

a) Ata da Assembléia Geral Extraordinária celebrada em 18 de dezembro de 2001, da empresa ENGEMIX PARTICIPAÇÕES S.A., CNPJ nº 02.405.472/0001-50, onde restou deliberada *I. Aprovação do aumento do capital social de R\$ 52.119.000,00 [...] para R\$ 88.846.275,00 [...], com a emissão de 9.463.549 [...] ações ordinárias nominativas, sem valor nominal, mediante o pagamento de ágio na subscrição no valor de R\$ 200.048.701,00 [...] e destinado a constituição de reserva de ágio, esclarecendo-se, outrossim, que o preço de emissão das ações foi fixado com base na lucratividade futura da companhia.*

b) Posteriormente, a empresa ENGEMIX PARTICIPAÇÕES S.A foi cindida parcialmente, com versão de parcela do seu acervo líquido à uma nova sociedade por quotas, de responsabilidade limitada, denominada "CONCREFOR

PARTICIPAÇÕES S.A.”, conforme denota-se da Ata da Assembleia Geral Extraordinária realizada em 15 de janeiro de 2002, da empresa ENGEMIX PARTICIPAÇÕES S.A.

c) Em 02/01/2003 as empresas CIMEX – Comercial Importadora e Exportadora Ltda; Companhia Cimento Portland Itaú, Osmar Migdaleski e Cimento Rio Branco S.A – únicos sócios quotistas da empresa “CIMEFOR – Comercial Importadora e Exportadora Ltda” aprovaram o protocolo de incorporação e justificação com as sociedades CONCREFOR PARTICIPAÇÕES LTDA e EPGE PARTICIPAÇÕES LTDA, conforme se comprova pela ata de reunião dos sócios quotistas realizada em 02/01/2003.

d) Em 02/01/2003 a empresa CIMEFOR – Comercial Importadora e Exportadora Ltda, incorpora a empresa EPGE conforme ata da EPGE e Laudo de Avaliação de bens, direitos e obrigações vertidas na incorporação da empresa.

Finalmente, quanto ao item 6 do TIF 04 (item 4 do TIF 03) (fl. 2894):

Resposta: Seguem cópias do Livro razão e diário, dos anos de 2007 e 2008, da Engemix S.A., devidamente assinados pela representante legal da pessoa jurídica.

De se observar que as respostas e documentos até então apresentados induziam o entendimento de que o ágio questionado pelo Fisco teria sido formado em 18/12/2001, por ocasião do aumento do capital social da Engemix-Par, subscrito pela Cimefor, com pagamento de ágio. A menção à cisão parcial da Engemix-Par em 15/01/2002 não deixa entender, de forma alguma, que nessa operação teria sido gerado um novo ágio, distinto em valor e fundamento, daquele que havia surgido apenas alguns dias antes, em 18/12/2001, e que o anterior havia sido extinto, juntamente com o investimento que acompanhava.

A partir dessas respostas e documentos, o Fisco fez lavrar o Termo de Intimação Fiscal nº 05 (fls. 2914/2915, excerto a seguir), com questionamentos adicionais. Observe-se que, antes das exigências de documentos e esclarecimentos, o Auditor-Fiscal estabeleceu uma “contextualização”, com o que havia entendido, até então, de tal forma que as respostas viessem a esclarecer e comprovar o efetivamente ocorrido.

Contextualização:

Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 04, a fiscalizada apresentou [...] documentos e esclarecimentos acerca de ágio informado na ficha 36A, Linha 27, da DIPJ do ano-calendário de 2008, no montante aproximado de R\$ 76 milhões, informando que referido ágio está relacionado àquele registrado na Cimefor Comercial Importadora e Exportadora Ltda., no valor aproximado de R\$ 190 milhões, surgido por ocasião da incorporação desta pessoa jurídica pela Engemix S/A, CNPJ nº 60.405.446/0001-28. Na resposta apresentada, a fiscalizada informa que a Engemix Participações SA, CNPJ nº 02.405.472/0001-50 pagou ágio na subscrição de capital, no valor de R\$ 200.048.701,00 [...], tendo o preço das ações sido fixado com base na lucratividade futura da companhia. Informa, ainda, que a amortização do ágio ocorreu de 2006 a 2010.

Exigências:

A partir dos esclarecimentos acima:

1) Apresentar copia do Laudo de Avaliação que deu suporte ao ágio de R\$ 200.048.701,00 [...].

2) Esclarecer de que forma se deu o pagamento do ágio referido no item anterior e apresentar cópias dos documentos correspondentes;

3) Elaborar organograma completo do grupo econômico a que pertence, incluindo pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, indicando os percentuais de participação em cada sociedade, demonstrando as participações societárias para as seguintes datas: 17/12/2001, 19/12/2001, 14/01/2002, 16/01/2002, 01/01/2003 e 03/01/2003.

4) Apresentar cópias dos Livros Razão e Diário de todas as pessoas jurídicas envolvidas com (os extratos obtidos de sistemas informatizados não substituem as cópias exigidas):

- (i) o registro inicial do ágio (18/12/2001);
- (ii) a transferência do ágio para a Concrefor Participações S/A (em face da cisão da Engemix Participações em 15/01/2002); e
- (iii) a transferência do ágio para a Cimefor – Comercial Importadora e Exportadora Ltda. (incorporadora da Concrefor em 02/01/2003);
- (iv) a transferência do ágio para a Engemix S/A CNPJ nº 60.405.446/0001-28; e
- (v) a transferência do ágio para a fiscalizada, por ocasião da incorporação da Engemix S/A.

A “contextualização” mostra (em especial diante do que agora se conhece) que restavam ainda muitas lacunas para o entendimento completo do que de fato ocorreu, de qual foi a origem e fundamento do ágio que veio a ser amortizado pela Engemix S/A e pela Votorantim Cimentos S/A, de como o ágio se transmitiu contabilmente ao longo dos diversos eventos societários. Seria de se esperar que a então fiscalizada percebesse o mal-entendido e buscasse esclarecer o que de fato teria ocorrido. Não foi o que aconteceu.

A resposta ao TIF 05 se encontra às fls. 2992/2993. A fiscalizada não esclarece o mal-entendido quanto ao surgimento do ágio em questão. Limita-se a pedir prorrogação de prazo para os itens 1 e 4, e esclarece que o pagamento do ágio se deu por meio de notas promissórias, conforme se comprova por meio de cópia do livro razão da Cimefor (cópias do livro Razão da Cimefor em 2001 às fls. 2994/2999).

À fl. 3013, encontro o Termo de Intimação Fiscal nº 08, mediante o qual são reiteradas as exigências do TIF 05.

A resposta ao TIF 08 (ou seja, ao TIF 05) se encontra às fls. 3019/3020. Quanto ao item 1, a fiscalizada informa que enviou o laudo por e-mail (no processo, o Laudo de Avaliação de Rentabilidade Futura da Engemix Participações S/A está às fls. 2917/2947). Quanto aos itens 2 e 3, requer prorrogação de prazo. Quanto ao item 4, relaciona documentos¹ que não guardam qualquer relação com a solicitação, e afirma haver atendido integralmente à solicitação.

¹ Balanço Patrimonial referente ao ano calendário de 2010, da Fiscalizada Votorantim Cimentos S/A [...]; Base de Terrenos em 31/12/2010, da Fiscalizada Votorantim Cimentos S/A [...]; Relação de Imóveis da Fiscalizada Votorantim Cimentos S/A [...].

Destaco, por relevantes, os extratos de lançamentos contábeis, extraídos dos arquivos magnéticos examinados pelo Fisco (fls. 8216/8231), com os registros das amortizações de ágio, de 2006 a 2010. Os históricos dos lançamentos e nomes das contas dão a entender que a origem do ágio amortizado seria a incorporação da Cimefor, nada mais.

Desde a primeira intimação sobre essa matéria (Termo de Intimação Fiscal nº 02, de 18/11/2010) até a última resposta apresentada (fls. 3019/3020, em 05/09/2011) foram transcorridos dez meses, tempo certamente suficiente para que o histórico do ágio fosse levantado pela então fiscalizada, bem assim toda a documentação comprobatória a ele pertinente.

Com as informações e documentos disponíveis, foi lavrado o auto de infração de fls. 8812/8929, acompanhado do Termo de Verificação Fiscal de fls. 8930/8984, sendo glosadas as amortizações de ágio levadas a efeito de 2006 a 2010. De sua leitura atenta, e lembrando que as informações e documentos até então disponíveis eram insuficientes e que as respostas da fiscalizada induziram um entendimento que não correspondia ao efetivamente ocorrido, pode-se verificar que o fundamento para a glosa foi a falta de comprovação do ágio, tanto no que toca à sua formação (para que se pudesse aferir sua dedutibilidade) quanto no que toca ao valor que veio a ser amortizado e, ainda, no que diz respeito à comprovação da transmissão do ágio, desde sua formação até o início da amortização. Os dois parágrafos a seguir transcritos do Termo de Verificação Fiscal (fl. 8939) são especialmente relevantes nesse sentido:

Destarte, cumpre notar que o ágio registrado na contabilidade, no valor de R\$ 92.383.653,27 [...], relativamente ao aumento de capital de 18/12/2001, não guarda nenhuma correspondência com o consignado na alteração contratual, no valor de R\$ 200.048.701,00 [...], tampouco com o ágio efetivamente amortizado de 2006 a 2010, no valor de R\$ 189.705.174,00 [...].

Ainda por meio do referido TIF 05 [...] a contribuinte foi instada a apresentar cópias dos Livros Razão e Diário de todas as pessoas jurídicas envolvidas com os registros do ágio até a sua transferência para a Engemix S/A. No já citado expediente [...] a interessada requereu novo prazo adicional de 30 (trinta) dias para atendimento. Contudo, até a presente data (encerramento do procedimento fiscal), a fiscalizada não apresentou as exigências pendentes.

É nesse contexto que devem ser entendidas as considerações que se seguem no Termo de Verificação Fiscal. Desde que não havia uma relação comprovada entre o ágio gerado na operação societária de 18/12/2001 e aquele amortizado a partir de 2006 e glosado pelo Fisco, e diante dos múltiplos eventos ocorridos desde aquela data, sempre (a partir de 15/01/2002) internamente ao grupo Votorantim, o Fisco deduziu que o ágio amortizado teria sido gerado internamente ao grupo. Ademais, até o momento do lançamento não havia, de fato, qualquer comprovação acerca do pagamento do ágio gerado em 18/12/2001.

Pois bem. Com a impugnação e, posteriormente, com o recurso voluntário, novos documentos e esclarecimentos foram carreados aos autos. Destaco os seguintes:

- Relatório do CADE (fls. 9089/9099);
- Reportagem do Valor Econômico, noticiando a venda da Engemix para a Votorantim (fl. 9106);

Processo n.º 16561.720042/2011-14
Acórdão n.º **1302-001.687**

S1-C3T2
Fl. 9.744

- cópias de notas promissórias e cheques (fls. 9108/9175).
- cópia de Diário da Cimefor (apenas alguns lançamentos) em 15/01/2002. Ao que parece, ali estariam registradas a baixa do investimento e respectivo ágio na Engemix-Par e o registro do investimento e respectivo ágio na Concrefor.

Lote:	4	CISÃO		Total do lote:	117.370.727,00	
1	1.5.01.01.015	1	Diversos	49.022.789,00	D	TROCA INVEST. RF. CISAO PARCIAL ENGEMIX PARTICIPAÇÕES EM 15/01/02, CF. ATA ASSEMB. - AQUISIÇÃO DE 49.022.789 QUOTAS SOCIAIS
2	1.5.01.03	15	Diversos	227.327.490,00	D	CISAO PARCIAL ENGEMIX PARTICIPAÇÕES EM 15/01/2002, CF. ATA ASSEMB. EXTRAORDINÁRIA C/DATA BASE EM 31/12/2001
3	1.5.01.01.015	1	Diversos	159.073.251,40	C	BAIXA RF CISAO PARCIAL ENGEMIX PARTICIPAÇÕES C/EXTINÇÃO 13.260.538 AÇÕES EM 15/01/2002, CF. ATA ASSEMBLÉIA, RECEBENDO 49.022.789 QUOTAS
4	1.5.01.03	13	Diversos	117.277.027,60	C	BAIXA RF CISAO PARCIAL ENGEMIX PARTICIPAÇÕES EM 15/01/02, CF. ATA ASSEMBLÉIA RECEBENDO 49.022.789 QUOTAS DA CONCREFOR
Total do lote:				276.350.279,00		
Total do dia:				395.947.028,00		

- Documentos adicionais sobre faturas e notas promissórias (fls. 9383/9501).
- Cópia de Diário da Engemix-Par de 21/12/2001, com o registro do aumento de capital e da reserva de ágio na subscrição. (fls. 9502/9503).
- Cópias de Diário da Cimefor com lançamentos contábeis em 2002 referentes a notas promissórias. Fls. 9504/9514.

Referidos documentos, acompanhados dos esclarecimentos a eles correspondentes, permitem nova e mais abrangente compreensão do efetivamente ocorrido, que procuro sintetizar a seguir:

- a) O ágio amortizado a partir de 2006 pela Engemix S/A e, posteriormente, pela Votorantim Cimentos S/A, foi formado na operação societária ocorrida em 15/01/2002, especificamente a cisão parcial sofrida pela Engemix-Par.
- b) No momento imediatamente anterior à cisão parcial da Engemix-Par, a empresa que seria cindida possuía dois sócios: um deles era a Cimefor, pertencente ao grupo Votorantim, com 53,79% das ações. O investimento estava registrado na contabilidade da Cimefor como R\$ 159 milhões (investimento na Engemix-Par) mais R\$ 117 milhões (ágio), totalizando R\$ 276 milhões.
- c) Depreende-se, daí, que o valor de patrimônio líquido da investida Engemix-Par seria de R\$ 294 milhões (R\$ 159 milhões divididos por 53,79%). Da mesma forma, pode-se chegar ao valor do investimento que deveria estar contabilizado na outra sócia da Engemix-Par, a Rossi-Par: R\$ 135 milhões (R\$ 294 milhões – R\$ 159 milhões), correspondentes a 46,21% das ações da investida Engemix-Par.
- d) No momento da cisão parcial da Engemix-Par, a sócia majoritária e controladora era a Cimefor, com 53,79% das ações. Não obstante, por tudo que se descreverá a seguir, é de se crer que a outra sócia, Rossi-Par, pertencente ao grupo Rossi, tenha participado com prazer das operações, dadas as vantagens tributárias que também ela obteve (as quais não são objeto do presente processo nem desta discussão).
- e) A cisão parcial fez segregar parcela do patrimônio da Engemix-Par, avaliada em R\$ 49 milhões, destinada à criação de nova sociedade, denominada Concrefor Participações Ltda. De especial interesse, compondo a parcela vertida, as quotas sociais da EPGE Participações Ltda.

- f) Para contrabalançar a parcela do patrimônio vertida, a Engemix-Par decidiu promover redução do capital, com a extinção das ações pertencentes à Cimefor (que não tinham valor nominal). Em substituição, entregou à antiga sócia a integralidade das quotas sociais da EPGE Participações. Ressalto: A Cimefor detinha ações da Engemix-Par, sem valor nominal, cujo valor de patrimônio líquido era de R\$ 159 milhões, e ainda com um ágio registrado de R\$ 117 milhões. Por sua decisão, essa participação foi extinta, sendo substituída por quotas de nova sociedade cujo valor de patrimônio líquido era de R\$ 49 milhões.
- g) Foi nessa operação que surgiu o ágio que veio a ser, após diversos outros eventos societários, amortizado pela Engemix S/A e pela Votorantim Cimentos. Em 15/01/2002, no momento da cisão parcial da Engemix-Par, a contabilidade da Cimefor fez registrar: (i) a extinção do investimento na Engemix-Par (R\$ 159 milhões) e do correspondente ágio (R\$ 117 milhões), visto que suas ações na Engemix-Par foram extintas; (ii) o novo investimento, desta vez na Concrefor, pelo valor patrimonial das quotas recebidas (R\$ 49 milhões); e, finalmente (iii) ágio no novo investimento, por diferença entre o valor total do investimento extinto e o valor patrimonial do novo investimento, recebido em substituição ao anterior (R\$ 276 milhões – R\$ 49 milhões = R\$ 227 milhões).
- h) O ágio de R\$ 227 milhões, registrado em 15/01/2002 na contabilidade da Cimefor, teria ainda sofrido diversos ajustes, por conta de eventos societários posteriores, até chegar ao saldo de R\$ 189 milhões de reais em 2005, valor este que passou a ser amortizado, a partir de 2006, pela Engemix S/A. A recorrente traz um quadro, à fl. 9308 de seu recurso, supostamente coletando e reproduzindo diversos lançamentos contábeis que teriam sido feitos pela Cimefor, até resultar o saldo de R\$ 189 milhões.

Diante desse entendimento dos fatos, algumas considerações se impõem.

A primeira diz respeito ao ágio (R\$ 117 milhões), registrado na contabilidade da Cimefor até 15/01/2002, por investimento na Engemix-Par. Tal ágio teria sido formado em dois momentos anteriores, a saber: (i) R\$ 24,9 milhões em 09/12/2001, quando a Cimefor promoveu aumento de capital, subscrito pela Companhia de Cimento Portland Itaú, e recebeu como pagamento do capital subscrito ações da Engemix-Par com o referido ágio. Essa parcela não veio à baila durante a fiscalização, e sobre ela pouco se falou, inclusive ao longo deste processo, mas ressalte-se que sua formação, em momento anterior a 2001, não foi discutida. (ii) R\$ 92 milhões em 18/12/2001, quando a Engemix-Par promoveu aumento de capital, subscrito com ágio pela Cimefor.

A soma dessas parcelas constitui o ágio de R\$ 117 milhões que se encontrava na contabilidade da Cimefor em 15/01/2002. Esse ágio foi extinto juntamente com o investimento na Engemix-Par, por ocasião da cisão parcial desta última. Não foi esse o ágio que veio a ser amortizado a partir de 2006 e objeto de investigação e glosa pelo Fisco nestes autos. Em assim sendo, sua relevância é bastante reduzida, apenas permanecendo para fins da comprovação, pretendida pela interessada, de que teria efetivamente sacrificado parcela de seu patrimônio para aquisição das quotas da Concrefor, cabendo, em decorrência (ainda pela ótica da recorrente) o registro do ágio de R\$ 227 milhões, anteriormente descrito.

Considero, então, que as atenções devem ser voltadas para o ágio efetivamente amortizado, formado em 15/01/2002 e apenas subsidiariamente e se necessário, para o outro ágio que foi extinto na mesma data.

Apenas por enquanto, vamos admitir que a participação da Cimefor na Engemix-Par, avaliada em sua contabilidade por R\$ 276 milhões, tenha correspondido a efetivo desembolso ou sacrifício de ativos em momentos anteriores. Como se viu, esse investimento foi extinto em troca das quotas da Concrefor, cujo valor de patrimônio líquido era de R\$ 49 milhões, por decisão dos acionistas da Engemix-Par, não sendo demais lembrar que a Cimefor era, nesse momento, a sócia controladora, com 53,79% das ações. A Cimefor, pois, decidiu pela extinção das ações de sua titularidade na Engemix-Par, trocando R\$ 276 milhões por R\$ 49 milhões.

Observe-se que, neste momento, se confirma a afirmação do Fisco de que o ágio amortizado foi gerado internamente a um mesmo grupo econômico. No momento da formação do ágio ora discutido, a Cimefor era sócia majoritária e controladora da Engemix-Par, e a decisão sobre a cisão parcial, da forma como levada a efeito e com os valores envolvidos, certamente decorreu de ato direto da Cimefor, integrante do grupo Votorantim, o qual viria, futuramente, a ser o único beneficiário da amortização desse ágio. Muito embora, no momento do lançamento, o Fisco não tivesse a visão mais clara que agora se tem sobre o ocorrido, a falta de ligação entre o ágio gerado em momentos anteriores a 15/01/2002 e aquele efetivamente amortizado a partir de 2006, juntamente com a obscuridade até então reinante sobre os diversos eventos societários, conduziu à conclusão de que o ágio somente poderia ter sido gerado internamente ao grupo, conclusão que agora se mostra correta.

Ainda assim, se poderia cogitar, como afirma a interessada, que a troca de R\$ 276 milhões (investimento na Engemix-Par) por R\$ 49 milhões (valor patrimonial da Concrefor) pudesse ser justificada, do ponto de vista econômico, por haver um valor muito maior embutido na nova empresa Concrefor. A argumentação da recorrente se baseia no Laudo de Avaliação de Rentabilidade Futura da Engemix Participações S/A (fls. 2917/2947).

Suas pretensões, entretanto, não resistem à análise daquele documento. O laudo apresentado foi elaborado pela PCS Consultores em novembro de 2001, com o objetivo de embasar a subscrição de capital da Engemix-Par, feita pela Cimefor, em 18/12/2001. O valor presente líquido ali considerado (fl. 2946, R\$ 151 milhões divididos por 53,79% = R\$ 281 milhões) se refere à totalidade da Engemix-Par após a subscrição de capital analisada, não se encontrando no laudo qualquer menção, ainda que hipotética, à iminente cisão parcial da Engemix-Par, que viria a ocorrer menos de um mês depois, em 15/01/2002. O laudo considera, ainda, injeção de R\$ 230 milhões no caixa da Engemix-Par (em decorrência do aumento de capital subscrito pela Cimefor), premissa que não se mantém com a cisão parcial. Parece claro que o valor presente líquido, calculado pela consultora com base na rentabilidade futura da Engemix-Par, leva em conta a integralidade de seu capital social, bem assim a presença, em sua estrutura produtiva, das controladas expressamente mencionadas no laudo (Engemix S/A², Concrelix S/A e Concremaster Ltda.).

Não vejo como se possa entender que a totalidade da rentabilidade futura prevista para a Engemix-Par teria acompanhado a parcela cindida de R\$ 49 milhões que resultou na criação da Concrefor, se outra parcela de R\$ 245 milhões do patrimônio ficou na (nova) Engemix-Par pós-cisão. Além disso, para a parcela cindida somente foi transferido o controle da subsidiária EPGE (e indiretamente, da Geral de Concreto S/A, posteriormente Engemix S/A, e Transerve), enquanto que com a Engemix-Par pós cisão ficaram as controladas

² Aqui, é de se entender que se trate da sociedade Geral de Concreto S/A, naquele momento controlada indiretamente pela Engemix-Par por via da controlada direta EPGE. Em 2004, a Geral de Concreto teve sua denominação alterada para Engemix S/A.

Itabens, Concrelix S/A e Concremaster Ltda. Muito menos é possível cogitar de qualquer proporcionalização dos valores. Seria necessário um laudo específico para rentabilidade futura da parcela cindida (Concrefor), que não encontro nos autos.

Concluo, então, que a diferença entre o valor do investimento da Cimefor na Engemix-Par (inclusive ágio) extinto por ocasião da cisão parcial da investida (R\$ 276 milhões) e o valor do investimento recebido em substituição àquele (R\$ 49 milhões) não pode ser tida como embasada em expectativa de rentabilidade futura da investida, por desatender aos requisitos legais, em especial, a ausência de demonstrativo específico para essa finalidade, tempestivamente elaborado e arquivado como comprovante da escrituração. Em decorrência, sua amortização para fins fiscais não pode ser admitida.

Confira-se o teor da legislação de regência, arts. 385 e 386 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99):

Art. 385. O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20):

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo seguinte; e

II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o inciso anterior.

§1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, §1º).

§2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, §2º):

I - valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

II - valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§3º O lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, §3º).

Art. 386. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no artigo anterior (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 10):

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso I do §2º do artigo anterior, em

contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso III do §2º do artigo anterior, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do §2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração;

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do §2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados durante os cinco anos-calendário subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no mínimo, para cada mês do período de apuração.

§1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §1º).

§2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §2º):

I - o ágio em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;

II - o deságio em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.

§3º O valor registrado na forma do inciso II (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §3º):

I - será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;

II - poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.

§4º Na hipótese do inciso II do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos ou contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §4º).

§5º O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §5º).

§6º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, quando (Lei nº 9.532, de 1997, art. 8º):

I - o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor do patrimônio líquido;

II - a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

§7º Sem prejuízo do disposto nos incisos III e IV, a pessoa jurídica sucessora poderá classificar, no patrimônio líquido, alternativamente ao disposto no §2º deste artigo, a conta que registrar o ágio ou deságio nele mencionado (Lei nº 9.718, de 1998, art. 11).

E que não se alegue, como parece entender a recorrente, que as bases do lançamento teriam sido alteradas. O lançamento foi feito com as informações e documentos fornecidos ao Fisco durante o procedimento de fiscalização e parece-me evidente que a então fiscalizada não teve qualquer preocupação em esclarecer o efetivamente ocorrido, seja informando corretamente a origem do ágio questionado pelo Fisco, seja apresentando todos os documentos e registros contábeis pertinentes. Glosadas as amortizações, por indedutibilidade de tais despesas, caberia à interessada trazer aos autos provas inquestionáveis da origem e formação do ágio, de sua dedutibilidade para fins fiscais e, finalmente, de sua transmissão via eventos societários até a Engemix S/A e a Votorantim Cimentos S/A.

Não foi o que sucedeu. No que toca à origem e formação do ágio, encontra-se razoavelmente esclarecido o ocorrido em 15/01/2002, momento da cisão parcial da Engemix-Par. A dedutibilidade, para fins fiscais, resta claramente prejudicada pelo anteriormente exposto, a falta de laudo ou demonstrativo específico que permita classificar a diferença de valores como ágio baseado em expectativa de rentabilidade futura, única hipótese que poderia levar à amortização dedutível. Finalmente, quanto à transmissão do ágio de R\$ 227 milhões em 15/01/2002 até resultar em ágio de R\$ 189 milhões no início de 2006, careceria também de maiores esclarecimentos e provas sobre os alegados ajustes ocorridos ao longo dos anos e dos diversos eventos societários.

Em conclusão, à luz do que se vê agora, constata-se que: (i) o ágio efetivamente amortizado é de fato interno, pois gerado em operação societária artificial, quando a sócia controladora da sociedade cindida (Engemix-Par) era a Cimefor, pertencente ao grupo Votorantim, único beneficiário da posterior amortização desse ágio; (ii) o artificialismo se estende ao valor atribuído à parcela cindida: busca-se utilizar um laudo elaborado para o todo com a finalidade de atribuir valor a uma parte, deixando de lado a relevante parcela do patrimônio que seguiu com a Engemix-Par pós-cisão. As premissas do laudo foram alteradas, pelo que não se pode admitir que suas conclusões continuem vigentes, nem se pode imputar a rentabilidade futura atribuída a um conjunto a uma parcela desmembrada desse conjunto.

As amortizações de ágio restam claramente indedutíveis, devendo ser glosadas para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, mantendo-se o lançamento, quanto a este ponto.

Reclama, ainda, a recorrente contra a multa de 150% aplicada às exigências de IRPJ e CSLL, mas também aqui não lhe assiste razão. A multa foi qualificada com base no art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Por sua vez, confira-se o teor do art. 71 da Lei nº 4.502/1964:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

[...]

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Sobre este ponto, o acórdão recorrido, inicialmente, tece considerações sobre a falta de pagamento do ágio, o que, por seu entender, teria sido um dos aspectos relevantes para a qualificação da multa. Não obstante, de fato, no momento do lançamento, não haver comprovação desse pagamento, a relevância desse aspecto restou minimizada pois, como se viu, não foi o ágio na subscrição do capital da Engemix-Par, integralizado pela Cimefor, que veio a ser posteriormente amortizado e glosado pelo Fisco.

O julgador *a quo* segue em sua análise, e suas observações, na sequência, se mostram pertinentes e preciosas para fundamentar a manutenção da multa qualificada. Confira-se o seguinte excerto (fls. 9238/9239):

Também se apontou que o laudo apresentado para comprovar o fundamento econômico do ágio não se prestou a tal fim, uma vez que ele se calcou em uma projeção de fluxos de caixa de oito anos, correspondente a uma *joint venture* entre a CIMEFOR e a ROSSI-PAR que, ao final, não se implementou, dado que, depois de

28 dias da subscrição das ações, a ENGEMIX-PAR foi cindida parcialmente, e a ROSSI-PAR deixou a associação com a CIMEFOR nos negócios de concretagem.

Assim, constatado um descasamento entre a intenção das partes – alienar o negócio de concretagem do grupo Rossi para o grupo Votorantim – e a causa do negócio jurídico declarada – subscrição de capital da ENGEMIX-PAR com o fito de realizar uma joint venture com a ROSSI-PAR, restou também evidenciada falta de propósito negocial.

Tal operação, conhecida como “casa-separa”, foi utilizada por determinados contribuintes para alienar bens, simulando a constituição de sociedade, em que a parte vendedora subscrevia o capital social com o objeto da venda e, a outra, com o montante do valor do preço. As partes, depois de integralizado o capital social, imediatamente promoviam o distrato, ficando o “sócio alienante” com o dinheiro e o “sócio comprador” com o bem. Desta forma, tentava-se caracterizar uma mera “devolução de capital”, o que corresponderia, de fato, a uma alienação onerosa, com o objetivo de ocultar um eventual ganho de capital tributável na operação.

A hipótese de que a subscrição de capital com a imediata cisão parcial teria sido realizada para evitar a apuração de ganho de capital não foi veiculada nos autos, mas é evidente que houve, de fato, uma operação do tipo “casa-separa” entre a CIMEFOR e a ROSSI-PAR, pois a propagada *joint venture*, circunstância relevante considerada no laudo de avaliação para a fixação da rentabilidade futura da ENGEMIX-PAR, ao final, não se concretizou, embora, paradoxalmente, não impediu o reconhecimento de um ágio, cuja amortização reduziu indevidamente as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Os elementos contidos nos autos e a omissão da contribuinte em apresentar os lançamentos contábeis completos das pessoas jurídicas envolvidas nessa operação formam um conjunto probatório que indica que elas tinham conhecimento das inconsistências apontadas e, desta forma, da ilicitude da dedução fiscal do ágio amortizado, motivo pelo qual reconheço a circunstância qualificadora a fundamentar a exasperação da multa para 150% dos tributos devidos.

Entendo, da mesma forma que a decisão recorrida, que a situação sob análise se amolda com perfeição ao texto legal. As operações societárias efetuadas, muito embora formalmente regulares, se revelaram artificiais e completamente desprovidas de qualquer propósito societário ou negocial, a menos de permitir a alienação de um ativo, proporcionando ao alienante deixar de apurar o ganho de capital e ao adquirente sair do negócio de posse do ativo, acompanhado por um enorme ágio a ser amortizado. Trata-se de atos claramente intencionais, cujo único efeito foi o de proporcionar uma redução igualmente artificial das bases tributáveis, buscando transmutar compra-e-venda em algo diverso e ocultando da Autoridade Fazendária a ocorrência do fato gerador.

Correta, pois, a qualificação da multa.

Na sequência, cumpre apreciar o argumento de que a multa proporcional ao tributo, por fatos geradores praticados por empresa sucedida, não poderia ser exigida da sucessora em lançamento ocorrido após o evento sucessório.

O deslinde da questão passa, obrigatoriamente pela análise dos artigos 129 e 132 do CTN, os quais transcrevo abaixo:

Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

[...]

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Meu entendimento, já manifestado em outras ocasiões, é de que se deve analisar o art. 129 do CTN de forma integrada aos demais artigos da seção II do CTN, especialmente o art. 132, pelo que concluo que a expressão “créditos tributários” do art. 129 alcança não apenas o valor principal mas também as multas de qualquer natureza em toda a seção, inclusive no art. 132.

Essa linha de raciocínio tem sido adotada também pelo Superior Tribunal de Justiça (REsp 1.017.086³), como se observa no excerto abaixo:

RECURSO ESPECIAL. MULTA TRIBUTÁRIA. SUCESSÃO DE EMPRESAS. RESPONSABILIDADE. OCORRÊNCIA...

2. A responsabilidade tributária não está limitada aos tributos devidos pelos sucedidos, mas também se refere às multas, moratórias ou de outra espécie, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor.

3. Nada obstante os art. 132 e 133 apenas refiram-se aos tributos devidos pelo sucedido, o art. 129 dispõe que o disposto na Seção II do Código Tributário Nacional aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição, compreendendo o crédito tributário não apenas as dívidas decorrentes de tributos, mas também de penalidades pecuniárias (art. 139 c/c § 1º do art. 113 do CTN).

Alguma discussão doutrinária surge exatamente na situação em tela, quando o lançamento é feito após o evento sucessório por fatos geradores ocorridos anteriormente a ele, praticados pela empresa sucedida. Entendem alguns que, nesse caso, a multa ainda não estaria integrada ao patrimônio da pessoa jurídica sucedida no momento da sucessão, e que a aplicação de penalidade não poderia ultrapassar a pessoa do infrator. Com estes fundamentos, afastam a responsabilidade da sucessora pelas multas.

Não sigo essa corrente. Com a clareza e a didática que lhe são peculiares, Hugo de Brito Machado ensina: (i) a distinção entre obrigação tributária e crédito tributário; (ii) que a obrigação tributária passa a existir no momento mesmo da ocorrência do fato gerador; (iii) que o inadimplemento da obrigação faz com que a ela se acresça a multa; (iv) que

o lançamento declara o crédito tributário ou, em outras palavras, lhe dá as características de liquidez e certeza, tornando-o exigível.

Em suas palavras⁴:

A relação tributária, como qualquer outra relação jurídica, surge da ocorrência de um fato previsto em uma norma como capaz de produzir esse efeito. [...] A lei descreve um fato e atribui a este o efeito de criar uma relação entre alguém e o Estado. Ocorrido o fato, que em Direito Tributário denomina-se *fato gerador* ou *fato impositivo*, nasce a relação tributária, que compreende o *dever* de alguém (sujeito passivo da obrigação tributária) e o *direito* do Estado (sujeito ativo da obrigação tributária). O *dever* e o *direito* (no sentido de direito subjetivo) são efeitos da incidência da norma.

[...]

O objeto da obrigação tributária principal, vale dizer, a *prestação* à qual se obriga o sujeito passivo, é de natureza patrimonial. É sempre uma quantia em dinheiro. Na terminologia do Direito privado diríamos que a obrigação principal é uma *obrigação de dar*. Obrigação de dar dinheiro, onde o *dar* obviamente não tem o sentido de doar, mas de adimplir o dever jurídico.

[...]

É sabido que *obrigação* e *crédito*, no Direito privado, são dois aspectos da mesma relação. Não é assim, porém, no Direito Tributário brasileiro. O CTN distinguiu a *obrigação* (art. 113) do *crédito* (art. 139). A obrigação é um primeiro momento na relação tributária. Seu conteúdo ainda não é determinado e o seu sujeito passivo ainda não está formalmente identificado. Por isto mesmo a *prestação* respectiva ainda não é exigível. Já o *crédito* tributário é um segundo momento na relação de tributação. No dizer do CTN, ele decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta (art. 139). Surge com o lançamento, que confere à relação tributária liquidez e certeza.

Para fins didáticos, podemos dizer que a *obrigação* tributária corresponde a uma obrigação ilíquida do Direito Civil, enquanto o *crédito* tributário corresponde a essa mesma obrigação depois de liquidada. O lançamento corresponde ao procedimento de liquidação.

Na obrigação tributária existe o *dever* do sujeito passivo de pagar o tributo, ou a penalidade pecuniária (obrigação principal), ou, ainda, de fazer, de não fazer ou de tolerar tudo aquilo que a legislação tributária estabelece no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Essas prestações, todavia, não são desde logo exigíveis pelo sujeito ativo. Tem este apenas o direito de fazer contra o sujeito passivo um lançamento, criando, assim, um crédito. O crédito, este sim, é exigível.

Com estes esclarecimentos, podemos tentar definir a obrigação tributária. Diríamos que ela é a *relação jurídica em virtude da qual o particular* (sujeito passivo) *tem o dever de prestar dinheiro ao Estado* (sujeito ativo), *ou de fazer, não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito*.

[...]

[...], o inadimplemento de uma obrigação tributária, seja ela principal ou acessória, é, em linguagem da Teoria Geral do Direito, uma *não prestação*, da qual decorre uma sanção. [...]

Prossegue o mesmo autor, agora tratando especificamente da responsabilidade tributária⁵:

No que se refere à atribuição de responsabilidade aos sucessores, importante é saber a data da ocorrência do fato gerador. Não importa a data do lançamento, vale dizer, da constituição definitiva do crédito tributário, em virtude da natureza declaratória deste, no que diz respeito à obrigação tributária. Existente esta, como decorrência do fato gerador, cuida-se de sucessão tributária. É isto o que está expresso, de outra forma, no art. 129 do Código.

Resta desta forma evidenciado que, no caso sob exame, a obrigação tributária já existia anteriormente ao evento sucessório, e que abrangia tanto o principal (tributo devido) quanto a multa pelo descumprimento do dever de recolhê-lo aos cofres públicos. Irrelevante se os valores ainda não eram líquidos, ou, em outras palavras, se não havia ainda sido feito o lançamento do crédito tributário. A obrigação tributária já existia e foi transmitida à sucessora no momento da incorporação.

Foi exatamente como decidiu o STJ no REsp 959.389⁶, assim ementado (grifos constam do original):

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. [...] MULTA TRIBUTÁRIA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. SUCESSÃO EMPRESARIAL. OBRIGAÇÃO ANTERIOR E LANÇAMENTO POSTERIOR. RESPONSABILIDADE DA SOCIEDADE SUCESSORA.

[...]

2. A responsabilidade tributária não está limitada aos tributos devidos pelos sucedidos, mas abrange as multas, moratórias ou de outra espécie, que, por representarem penalidade pecuniária, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor.

3. Segundo dispõe o artigo 113, § 3º, do CTN, o descumprimento de obrigação acessória faz surgir, imediatamente, nova obrigação consistente no pagamento da multa tributária. A responsabilidade do sucessor abrange, nos termos do artigo 129 do CTN, os créditos definitivamente constituídos, em curso de constituição ou "constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data", que é o caso dos autos.

O trecho a seguir transcrito do voto do eminente Ministro Relator bem dá conta dos fundamentos da decisão:

[...]

⁵ MACHADO, Hugo de Brito, obra citada, p. 151.

⁶ STJ, 2ª Turma, REsp 959.389/RS, Rel. Min. Castro Meira, 07/05/2009. DJ 21/05/2009.

No que se refere ao artigo 133 do CTN e ao dissídio jurisprudencial, a recorrente afirma que não pode ser responsabilizada por multa devida pela sociedade sucedida, pois teria sido constituída somente após a sucessão empresarial.

[...]

A questão a ser dirimida refere-se à responsabilidade da empresa sucessora pela multa aplicada à sucedida em razão de descumprimento de obrigação acessória, que, muito embora se refira a período anterior à sucessão, somente foi objeto de lançamento após a constituição da nova sociedade.

Importa consignar, de início, que a partir do descumprimento da obrigação acessória surge, imediatamente, nova relação obrigacional entre o Fisco e o sujeito passivo cujo objeto refere-se à prestação pecuniária, nos termos do artigo 113, § 3º do CTN:

"§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária."

No mesmo sentido, a lição de Hugo de Brito Machado: "[n]a verdade o inadimplemento de uma obrigação acessória não a converte em obrigação principal. Ele faz nascer para o fisco o direito de constituir um crédito tributário contra a inadimplente, cujo conteúdo é precisamente a penalidade pecuniária, vale dizer, a multa correspondente" (Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros. 26 ed. pg. 135).

Reitere-se, a obrigação principal nasce simultaneamente ao inadimplemento da obrigação acessória, muito embora o lançamento ocorra posteriormente.

O regramento da responsabilidade dos sucessores recebe o influxo direto do artigo 129 do CTN que determina:

"Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data."

Conclui, então, Kiyoshi Harada: "...as normas disciplinadoras da sucessão da responsabilidade tributária alcançam os créditos tributários decorrentes de obrigações tributárias surgidas antes do fato ensejador da sucessão" (Direito Financeiro e Tributário. São Paulo: Atlas. 10 ed. pg. 432).

O que importa, como bem alertado por Hugo de Brito Machado, "é saber a data da ocorrência do fato gerador" (op. cit. pg. 160). Tratando-se de obrigação existente antes da sucessão, nos termos do artigo 129 do CTN, a responsabilidade pode ser atribuída ao sucessor.

[...]

Portanto, tratando-se de obrigação anterior à sucessão empresarial, a responsabilidade é transferida à sucessora, mesmo que a constituição do crédito seja posterior ao ato, nos termos do artigo 129 do CTN.

Muito embora o aresto acima transcrito se refira à sucessão de que trata o art. 133 do CTN, e a multa ali examinada seja pelo descumprimento de obrigação acessória, o

raciocínio é perfeitamente aplicável ao art. 132 de que trata o caso sob análise e à multa pelo descumprimento de obrigação principal, a qual, conforme visto, surge e se agrega a essa obrigação principal no momento mesmo do descumprimento e é, portanto, transferida à sucessora quando da incorporação, ainda que o lançamento do crédito seja feito posteriormente.

O Superior Tribunal de Justiça voltou a apreciar a matéria, desta feita no regime de recursos repetitivos, de que trata o art. 543-C do Código de Processo Civil. A decisão não destoou, conforme ementa a seguir transcrita⁷:

EMBARGOS DECLARATÓRIOS EM RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. SUCESSÃO DE EMPRESAS (INCORPORAÇÃO). [...] AUSÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE. PRETENSÃO DE ALTERAÇÃO DO JULGADO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS.

[...]

4. Tanto o tributo quanto as multas a ele associadas pelo descumprimento da obrigação principal fazem parte do patrimônio (direitos e obrigações) da empresa incorporada que se transfere ao incorporador, de modo que não pode ser cingida a sua cobrança, até porque a sociedade incorporada deixa de ostentar personalidade jurídica.

5. O que importa é a identificação do momento da ocorrência do fato gerador, que faz surgir a obrigação tributária, e do ato ou fato originador da sucessão, sendo desinfluyente, como restou assentado no aresto embargado, que esse crédito já esteja formalizado por meio de lançamento tributário, que apenas o materializa.

6. Embargos Declaratórios rejeitados.

Ressalto, por oportuno, que toda a argumentação até aqui desenvolvida, incluídas as decisões judiciais transcritas, não faz qualquer distinção se a multa é simples (75%) ou qualificada (150%), distinção que também este Conselheiro não faz.

Lembro, ainda, que as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo STJ, na sistemática do art. 543-C do CPC, como é o caso acima, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, a teor do art. 62-A do Regimento Interno em vigor (Portaria MF nº 256/2009 e alterações supervenientes).

Finalmente, caso alguma dúvida ainda reste após todo o acima exposto, trago a lume a relevante observação de que as pessoas jurídicas sucedida (Engemix S/A, CNPJ nº 60.405.446/0001-28) e sucessora (a fiscalizada Votorantim Cimentos S/A) pertenciam ao mesmo grupo econômico (o grupo Votorantim) desde antes do evento sucessório. Impõe-se, desta forma, a aplicação da súmula CARF nº 47, a seguir reproduzida:

Súmula CARF nº 47: Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.

Por todos estes fundamentos, portanto, nego provimento ao recurso quanto a este ponto.

Passo a apreciar os argumentos contrários à limitação de 30% na compensação de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas de CSLL, conhecidas na doutrina e jurisprudência como “trava dos 30%”

Esta matéria é bem conhecida pelo Colegiado, já tendo sido objeto de discussões em oportunidades anteriores. Peço vênha para reproduzir, e adotar como razões de decidir, o voto que proferi no Acórdão nº 1302-001.521, de 24/09/2014, posição que restou vencedora naquela oportunidade. Ressalto que, naquele outro processo, a discussão tratava exclusivamente do IRPJ. Neste processo se cuida de IRPJ e CSLL, mas todas as conclusões são igualmente aplicáveis.

A lide consiste em decidir sobre a possibilidade, ou não, de utilização de prejuízos fiscais acumulados em períodos anteriores, sem a limitação de que tratam o art. 42 da Lei nº 8.981/1995 e o art. 15 da Lei nº 9.065/1995 (“trava” de 30%), no momento em que a empresa se extingue, incorporada por outra sociedade. Eis os dispositivos em comento:

Lei nº 8.981/1995:

Art. 42. A partir de 1º de janeiro de 1995, para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do Imposto de Renda, poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento.

Parágrafo único. A parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, não compensada em razão do disposto no caput deste artigo poderá ser utilizada nos anos-calendário subsequêntes.

Lei nº 9.065/1995:

Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação.

Os argumentos da interessada, já elencados anteriormente, centram-se em que o pressuposto lógico para a limitação na compensação de prejuízos fiscais anteriores seria a continuidade das atividades da empresa. Dada sua extinção por incorporação, a incorporadora não pode se aproveitar dos prejuízos fiscais acumulados pela incorporada e, desta forma, não se aplicaria a limitação no momento da extinção da incorporada.

A matéria tem sido objeto de acirrados debates neste CARF, abrangendo, com pequenas variações, tanto as bases de cálculo negativas de CSLL quanto os prejuízos fiscais de IRPJ. Peço vênia para destacar excerto do voto condutor do acórdão nº 105-15.908⁸, da lavra do ilustre Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, que bem espelha meu pensamento sobre a matéria:

Portanto, como se vê, o que importa analisar no presente processo é se, na situação específica de apuração do imposto em virtude de incorporação, é admissível a compensação dos prejuízos fiscais acumulados sem observância do limite de 30% previsto na legislação.

Em apertada síntese, alega a recorrente que, em decorrência do evento de incorporação, a empresa incorporada encerra suas atividades, caracterizando a descontinuidade da pessoa jurídica. Nessa linha, afirma que, se a incorporadora não pode compensar os prejuízos fiscais da incorporada, e esta, por sua vez, não pode compensar integralmente seus prejuízos por ocasião do seu encerramento, estar-se-ia, simplesmente, fulminando o direito à compensação. Concluiu argumentando que há de se fazer uma interpretação sistemática da legislação visando assegurar ao contribuinte o direito à compensação integral dos seus prejuízos fiscais, sem qualquer limitação, quando de se tratar de declaração final por ocorrência de incorporação, fusão, cisão ou extinção da pessoa jurídica.

Em primeiro plano se deve esclarecer que o entendimento esposado pela recorrente não encontra amparo na legislação que rege matéria. Com efeito, como bem afirmou a decisão recorrida, tratando-se de declaração final decorrente de incorporação, em virtude da absoluta ausência de previsão legal, não é permitida a compensação de prejuízos fiscais acima do limite de 30% estabelecido pelo art. 15 da Lei nº 9.065, de 1995, *verbis*:

[...]

No contexto do ordenamento jurídico-tributário, em homenagem ao princípio da legalidade, o silêncio da lei não pode ser preenchido pelo seu intérprete, mormente na situação em que tal interpretação objetiva assegurar direito não contemplado, nem mesmo pela via de exceção, nos diplomas legais que regem a matéria.

[...]

Não se identifica, portanto, disposição de lei capaz de recepcionar a pretensão da recorrente.

O mesmo processo supramencionado foi levado à apreciação da Câmara Superior de Recursos Fiscais. A eminente Relatora, Cons. Ivete Malaquias Pessoa Monteiro,

proferiu voto⁹ que põe por terra os argumentos dos que pretendem possível a não aplicação da trava na compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas, na situação de extinção por incorporação. Mais uma vez, peço vênica para transcrever:

[...]

Daí resulta que o foco da presente lide consiste em analisar se há amparo legal que permita a compensação integral dos prejuízos fiscais, sem observância do limite de 30% a que se refere o artigo 15 da Lei nº 9.065, de 1995, quando do desaparecimento da empresa, por incorporação, em decorrência de reorganização societária ou por qualquer outro motivo.

Este o cerne da questão a ser enfrentada neste processo.

[...]

Os Tribunais Superiores já definiram que na compensação de prejuízos não se trata de direito adquirido, mas sim de uma expectativa de direito, como demonstram decisões do Superior Tribunal de Justiça, como exemplo o Recurso Especial nº 307389 - RS, que ao enfrentar semelhante questão pronuncia-se da forma seguinte:

O princípio da legalidade, do mesmo modo que impõe a exigência de cobrança a tributo só por lei expressa, também, exige que a compensação de prejuízos com lucros para fins tributários somente ocorra com autorização legislativa.

Insubsistente a tese da recorrente de que não há proibição da compensação pretendida. No regime de direito público, especialmente no campo do direito tributário, a relação jurídica decorre de norma positiva. O silêncio da lei não cria direitos para nenhuma das partes: sujeito ativo e sujeito passivo.

Outrossim, no trato de qualquer benefício fiscal, mesmo concedido por lei, a interpretação é restritiva

Também o STF se pronunciou acerca do tema, em 25/03/2009, no RE 344.994-0 do Paraná, cujo Relator inicial, o Ministro Marco Aurélio restou vencido. Redige o voto vencedor o Ministro Eros Grau, acórdão assim ementado:

EMENTA:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÕES ARTIGOS 42 E 58 DA LEI Nº 8.981/95.

CONSTITUCIONALIDADE, AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 150, INCISO III, ALÍNEAS "A" E "B", E 50, XXXVI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. O direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido. A Lei n. 8.981/95 não incide sobre fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência. Prejuízos ocorridos em exercícios

anteriores não afetam fato gerador nenhum. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

Neste recurso pretendia o autor que a trava não incidisse sobre os saldos de prejuízos ocorridos até dezembro de 1994, sob argumento de que se estava diante de um direito adquirido à compensação de todo prejuízo e a nova lei não poderia restringir tal direito.

Aliás, quanto a interpretação teleológica pretendida no paradigma trazido à colação, no que toca aos prejuízos fiscais, o Supremo Tribunal Federal decidiu, em sua composição Plenária, que a compensação de prejuízos fiscais tem natureza de benefício fiscal e pode, como instrumento de política tributária, ser revisto pelo legislador sem implicar, sequer, no direito adquirido. Destaque é de ser dado ao voto da Ministra Ellen Gracie, que bem traduz a lógica do que aqui defendemos e neutraliza os argumentos da Recorrente nos seguintes termos:

(...)

4. Já quanto à limitação da compensação das prejuízos fiscais apurados até 31.12.1994, destaco, por oportuno, as palavras sucintas e rigorosamente claras com que rejeitou o pedido de liminar, ocasião em que o eminente Juiz Federal Antônio Albino Ramos de Oliveira assentou quanto importa para o deslinde da questão.

"A lei questionada limitou as deduções de prejuízos da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social referentes a exercício futuro. Vedado estaria fazê-lo em relação a fatos geradores já ocorridos quando de sua publicação, ou para exigência no mesmo exercício. " (fl. 44)

5. (...)

Entendo, com vênia ao eminente Relator, que os impetrantes tiveram modificada pela Lei 8.981/95 mera expectativa de direito donde o não-cabimento da impetração.

6. Isto porque, o conceito de lucro é aquele que a lei define, não necessariamente, o que corresponde às perspectivas societárias ou econômicas.

Ora, o Regulamento do Imposto de Renda - RIR, que antes autorizava o desconto de 100% dos prejuízos fiscais, para efeito de apuração do lucro real, foi alterado pela Lei 8.981/95, que limitou tais compensações a 30% do lucro real apurado no exercício correspondente.

7. A rigor, as empresas deficitárias não têm "crédito" oponível à Fazenda Pública. Lucro e prejuízo são contingências do mundo dos negócios. Inexiste direito líquido e certo à "socialização" dos prejuízos, como a garantir a sobrevivência de empresas ineficientes. É apenas por benesse da política fiscal - atenta a valores mais amplos como o da estimulação da economia e o da necessidade da criação e manutenção de empregos - que se estabelecem mecanismos como o que ora examinamos, mediante o qual é autorizado o abatimento dos prejuízos verificados, mais

além do exercício social em que constatados. Como todo favor fiscal, ele se restringe às condições fixadas em lei. E a lei vigorante para o exercício fiscal que definirá se o benefício será calculado sobre 10, 20 ou 30%, ou mesmo sobre a totalidade do lucro líquido. Mas, até que encenado o exercício fiscal, ao longo do qual se forma e se conforma o fato gerador do Imposto de Renda, o contribuinte tem mera expectativa de direito quanto à manutenção dos patamares fixados pela legislação que regia os exercícios anteriores.

Não se cuida, como parece claro, de qualquer alteração de base de cálculo do tributo, para que se invoque a exigibilidade de lei complementar. Menos ainda, de empréstimo compulsório.

Não há, por isso, quebra dos princípios da irretroatividade (CF, art. 150, III, a e b) ou do direito adquirido (CF, art 5º, XXXVI)

(...)

8. Por tais razões, peço licença para seguir a linha da divergência inaugurada pelo Ministro Eros Grau

Em sendo a compensação de prejuízos fiscais espécie incentivo fiscal outorgado por lei e não um patrimônio do contribuinte a ser socializado, não se pode ampliar o sentido da lei nem ampliar o seu significado eis que a norma que cuida de benefícios fiscais devem ser interpretadas de forma restritiva nos termos do artigo 111 do Código Tributário Nacional.

Neste sentido é a jurisprudência consoante arestos a seguir elencados:

[...]

De fato, quando a lei quis que fosse liberado o limite a compensação de 30% dos prejuízos fiscais, o fez de forma expressa, como foi o caso dos lucros auferidos pelas empresas inseridas no regime Befiex, como se vê no artigo 95 da Lei 8981/1995, com a redação inserida através do artigo 1º. da Lei 9065/1995, a saber:

[...]

Nesta esteira a Instrução Normativa SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996, vem determinando, quanto a Compensação de Prejuízos Fiscais, o seguinte:

[...]

Nesta normativa, também, a confirmação do que dispunha o artigo 14 da Lei 8023/1990, no que tange ao tratamento diferenciado concedido às empresas que exercem atividades rurais que podiam compensar todos os prejuízos incorridos, sem limites. Lei 8023/1990:

Art. 14. O prejuízo apurado pela pessoa física e pela pessoa jurídica poderá ser compensado com o resultado positivo obtido nas anos-base posteriores.

O permissivo é posteriormente ampliado para a CSLL através do art. 41 da MP 2.113-32 de 21/06/2001, como segue:

MP 2.113-32 de 21/06/2001

Art.41. O limite máximo de redução do lucro líquido ajustado, previsto no art. 16 da Lei nº 9065, de 20 de junho de 1995, não se aplica ao resultado decorrente da exploração de atividade rural, relativamente à compensação de base de cálculo negativa da CSLL.

A interpretação fundada em argumentos finalísticos serve de auxílio à interpretação, mas não pode ser fundamento para negar validade à interpretação jurídica consagrada aos conceitos tributários.

Dessa forma, em homenagem ao comando legal do art. 111 do CTN, que impõe restrição de interpretação das normas que concedem benefícios fiscais, como é o caso, descabe o elastério interpretativo pretendido pela Recorrente.

[...]

Não bastasse a obrigatoriedade da interpretação literal da norma que cuida de incentivo fiscal; dos argumentos expendidos pela Ministra Ellen Gracie; do tratamento interpretativo das normas exceptivas, por si, suficiente para ilidir os respeitáveis argumentos expendidos pela Recorrente que clama, em seu favor, por interpretação histórica e finalística, lembro, ainda, mais alguns pontos da evolução legislativa tratando de compensação em incorporações, cujas conclusões apontam para a total preocupação do legislador em não permitir, direta ou indiretamente, que esses eventos se transformem unicamente em instrumentos de aproveitamento disfarçados de prejuízos fiscais entre empresas:

a) no ano de 1976 foi elaborada a Lei nº 6.404/76, das Sociedades por Ações, que trazia no artigo 227 previsão de incorporação de uma sociedade por outra, sucedendo a incorporadora nos direitos e obrigações da incorporada;

b) na esteira, o Decreto-lei nº 1.598/77, editado com finalidade de adaptar a legislação do imposto sobre a renda às inovações da Lei de Sociedade por Ações (Lei 6.404 de 15/12/76), instituiu a permissão, no § 5º do artigo 64, de compensação dos prejuízos da sociedade extinta pela incorporadora;

c) momento no qual obedecia-se então ao princípio da legalidade estrita e era certo o direito à compensação

d) O Decreto-lei nº 1.730, de 17 de dezembro de 1979, deu nova redação a este dispositivo (parágrafo 5º do artigo 64), retirando a antiga redação do mundo jurídico.

A redação do Decreto-lei 1.730 de 17 de dezembro de 1979 é a seguinte:

Art. 1 - São procedidas as seguintes alterações no Decreto-lei nº 1.598 de 26 de dezembro de 1977:

(omissis)

§ 3º (omissis)

IV - São revogados os parágrafos 6º e 8º do artigo 64, remunerado como parágrafo 6º o atual parágrafo 7º, e, passando o parágrafo 5º a vigorar com a seguinte redação:

"§ 5º O Conselho Monetário Nacional pode autorizar a compensação do prejuízo de uma pessoa jurídica com o lucro real de outra, do mesmo grupo ou sob controle comum, quando a medida atender a interesses de segurança e fortalecimento da empresa nacional".

Com a edição do Decreto-lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987, enterra-se a possibilidade de realizar esta compensação, ao dispor o artigo 33:

Art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos da sucedida

Deste modo, antes, em 1977 era possível compensar todo prejuízo. Em 1979, só com autorização do Conselho Monetário Nacional e, finalmente a partir de 1987, definitivamente, passou a ser proibido o aproveitamento em caso de incorporação.

A mesma conclusão nos traz Hiromi Higushi in "Imposto de Renda Interpretação e Prática" 2002:

"O art. 22 da MP nº 2.158-35/01 dispõe que aplica-se à base de cálculo negativa da CSLL o disposto nos arts. 32 e 33 do Decreto-lei nº 2.341/87. Estes dois arts. estão assim redigidos:

[...]

Diferentemente da pretensão exarada na tese vigente neste Conselho há vedação legal ao aproveitamento dos prejuízos nos casos de incorporação, como se vê na leitura do Decreto-lei 2.341/1987:

Art. 32. A pessoa jurídica não poderá compensar seus próprios prejuízos fiscais, se entre a data da apuração e da compensação houver ocorrido, cumulativamente, modificação de seu controle societário e do ramo de atividade.

Art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.

Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido.

O artigo 32 explicita que a pessoa jurídica não pode compensar seus próprios prejuízos, quando "entre a data da apuração e da compensação ocorra modificação de seu controle societário ou ramo de atividade".

Para não deixar dúvidas quanto a impossibilidade de aproveitamento, no caso de extinção, o parágrafo único textifica que, nos casos de cisão parcial só é possível compensar a parcela que remanesce na cindida, na proporção dos próprios prejuízos.

Exsurge do referido dispositivo que a lei determina, nos casos de extinção da empresa, que os prejuízos perecem junto com a incorporada em seu último ano de vida, que é a exata situação dos autos.

Independentemente da proibição do artigo 15 da Lei 8.981/1995, o Decreto-lei já proibia qualquer aproveitamento de prejuízos nos casos de encerramento de

atividades, o que prova que o suposto direito adquirido pretendido, já não existia desde então.

Permanecer aceitando a tese implicaria negar vigência ao dispositivo de lei validamente editado

Ao final, o aresto restou assim ementado:

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. IRPJ. DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. O prejuízo fiscal apurado poderá ser compensado com o lucro real, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro real. Não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa. (Ac. 9101-00.401, de 02/10/2009, Rel. Cons. Ivete Malaquias Pessoa Monteiro)

As conclusões acima são, a meu ver, irretocáveis, cabendo destacar os seguintes pontos, em síntese:

- Há norma cogente que determina a limitação à compensação de prejuízos fiscais acumulados em períodos anteriores a trinta por cento do lucro real do período.
- Quando desejou estabelecer exceções a essa limitação, o legislador o fez expressamente, com as empresas inseridas no Biefex e com a exploração de atividades rurais. Em sentido contrário, não há qualquer exceção expressa quanto à extinção da empresa que apurou os prejuízos fiscais por incorporação ou outro motivo.
- A compensação de prejuízos fiscais (e de bases de cálculo negativas da CSLL) é expressiva de benefício fiscal em favor do contribuinte, a ser interpretado restritivamente, é instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado, e não constitui direito adquirido¹⁰.
- O aspecto temporal do conceito de renda traz consigo que o fato gerador tributário deve ser apurado em um dado período de tempo, também chamado *período de apuração*. Qualquer interferência de fatos anteriores somente pode ser tratada como exceção, a ser expressamente prevista em lei. Nessa linha, o STF já decidiu que prejuízos ocorridos em exercícios anteriores não afetam o fato gerador tributário¹¹.
- Entendimento diferente implicaria burla, ainda que indireta, à vedação do art. 33 do Decreto-Lei nº 2.341/1987.

Por todo o exposto, e lembrando que o raciocínio desenvolvido se aplica igualmente à CSLL e ao IRPJ, nego provimento ao recurso voluntário, quanto a esta matéria.

¹⁰ Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário nº 344.944-0.

¹¹ Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário nº 344.944-0, em 05/05/2011.

O próximo tema a ser examinado são as multas exigidas isoladamente, por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL. Considero indispensável a observação de que as multas lançadas no presente processo o foram com dois fundamentos distintos, conforme a data do fato gerador a que se referem, como se observa no enquadramento legal dos autos de infração de fls. 8815/8816 (IRPJ), 8833 e 8907 (CSLL), a seguir transcrito:

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 31/07/2006 e 31/07/2006:

Arts. 222 e 843 do RIR/99; art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96

Fatos geradores ocorridos entre 30/09/2007 e 31/12/2010:

Arts. 222 e 843 do RIR/99; art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07

Pois bem. Para o fato gerador ocorrido em 31/07/2006, impõe-se a aplicação da Súmula CARF nº 105, *verbis*:

Súmula CARF nº 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.

As Súmulas editadas pelo CARF são de observância obrigatória por seus membros, a teor do art. 72 do Regimento Interno em vigor, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009 e alterações supervenientes. Diante disso, devem ser afastadas as multas exigidas isoladamente por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL, correspondentes ao fato gerador 31/07/2006.

O alcance da súmula, no entanto, é limitado às exigências formalizadas anteriormente às alterações legislativas introduzidas pela Lei nº 11.488/2007. Tal constatação decorre do fato de que o enquadramento legal citado expressamente no texto da súmula (*art. 44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996*) deixou de existir a partir de 22/01/2007. Nessa data, foi publicada no DOU (edição extra) e entrou em vigor a Medida Provisória nº 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007. O art. 14 da Lei (já em vigor desde a MP) assim dispunha:

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

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

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

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido

apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

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

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

I - (revogado);

II - (revogado);

III- (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei nº9.716, de 26 de novembro de 1998).

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº8.218, de 29 de agosto de 1991;

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

..... ”

Assim, alterados o percentual aplicável (de 75% para 50%) e também a base de incidência (antes, *a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição*, após, *o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado*), tenho que inexistirá súmula CARF aplicável às faltas/insuficiências no recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL ocorridas após 22/01/2007, pelo que os Conselheiros estão livres para votar de acordo com suas convicções.

Esta situação é bem conhecida pelo Colegiado, já tendo sido objeto de discussões em oportunidades anteriores.

Embora a matéria seja polêmica, comportando interpretações divergentes, entendo que a obrigação de recolher as estimativas não se confunde com a apuração do tributo ao final do período de apuração. É o que se extrai dos dispositivos legais aplicáveis, abaixo transcritos:

Lei nº 8.981/1995:

Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que

demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.

§ 2º O Poder Executivo poderá baixar instruções para a aplicação do disposto no parágrafo anterior.

§ 2º Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

§ 3º O pagamento mensal, relativo ao mês de janeiro do ano-calendário, poderá ser efetuado com base em balanço ou balancete mensal, desde que neste fique demonstrado que o imposto devido no período é inferior ao calculado com base no disposto nos arts. 28 e 29. (Incluído pela Lei nº 9.065, de 1995)

§ 4º O Poder Executivo poderá baixar instruções para a aplicação do disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 9.065, de 1995)

Lei nº 9.430/1996:

Art.1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

Art.28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.

A regra é a da apuração trimestral do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Se o contribuinte opta pela apuração anual, deve se submeter às regras estabelecidas para essa forma alternativa de apuração, particularmente à obrigatoriedade dos recolhimentos por estimativa. Para que possa suspender ou reduzir esses recolhimentos, a lei impõe a elaboração de balanços ou balancetes de suspensão ou redução do imposto.

Aos contribuintes que, tendo optado pela apuração anual e pela suspensão/redução do imposto com base em balancetes, deixam de efetuar o recolhimento ou o fazem a menor, a sanção é aquela estabelecida pelo inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007¹²:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

No caso em tela, a fiscalização constatou que tanto a sucedida Engemix S/A (para os fatos geradores anteriores à sucessão) quanto a contribuinte Cimentos Votorantim S/A (para os fatos geradores posteriores à sucessão) foram tributadas com base no lucro real anual, apurando o valor mensal de estimativa a recolher com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução. Ao serem glosadas as despesas com a amortização de ágio, anteriormente discutidas neste voto, as bases de cálculo mensais foram recalculadas, surgindo a insuficiência de recolhimento de estimativas mensais. Correta, pois, a sanção pelo descumprimento do dever legal de antecipar o tributo, nos montantes determinados em lei, independentemente do tributo apurado ao final do período de apuração, também exigido com os consectários legais.

Com estes fundamentos, nego provimento ao recurso voluntário, no que toca às multas exigidas isoladamente por falta de recolhimento de estimativas para os fatos geradores entre 30/09/2007 e 31/12/2010.

Finalmente, cumpre apreciar a irresignação da recorrente quanto à incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício.

A matéria tem sido objeto de discussões ao longo do tempo, comportando decisões por vezes divergentes.

A incidência de juros sobre a multa proporcional, aplicada no lançamento de ofício, conforme procedimento das Autoridades Administrativas, encontra seu fundamento no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996 e, ainda, no art. 161 c/c art. 139, ambos da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional – CTN), os quais transcrevo para maior clareza:

Lei nº 9.430/1996:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Lei nº 5.172/1966 (CTN):

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

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

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

A polêmica gira em torno da abrangência que se há de atribuir à expressão “*débitos para com a União, decorrentes de tributos*”, presente no *caput* do art. 61 da Lei nº 9.430/1996. Tenho que os débitos decorrentes de tributos não podem se restringir ao principal, mas igualmente devem abranger os débitos pelo descumprimento do dever de pagar, ou seja, as multas proporcionais aplicadas de ofício ao lançamento. Nesse sentido, a abrangência dos *débitos para com a União* deve ser a mesma atribuída ao *crédito tributário* de que trata o CTN. O débito do contribuinte para com a União, visto pela ótica do sujeito passivo da obrigação tributária, é o crédito tributário em favor da União, visto pela ótica do sujeito ativo da mesma obrigação.

Essa discussão já foi travada na Câmara Superior de Recursos Fiscais. Peço vênica para transcrever, por sua clareza e por espelhar com exatidão meu pensamento sobre o assunto, excerto do voto condutor do acórdão CSRF/04-00.651, de 18/09/2007, da lavra do ilustre Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho. Desde já, adoto seus fundamentos também aqui como razões de decidir (grifo consta do original).

Consoante relatado, a matéria ora posta à apreciação deste Colegiado se circunscreve à questão atinente a incidência de juros de mora, à taxa SELIC, sobre a multa de ofício proporcional aplicada.

O art. 139 do CTN determina que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. O art. 113 do CTN, por sua vez, determina, em seu parágrafo primeiro, que a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como da penalidade pecuniária dela decorrente.

Entendo, assim, que a obrigação tributária principal compreende tanto os próprios tributos e contribuições, como, em razão de seu descumprimento, e por isso igualmente dela decorrente, a multa de ofício proporcional, que é exigível juntamente com o tributo ou contribuição não paga.

Observe-se que tanto o tributo quanto a multa de ofício proporcional serão devidos com a consumação do fato gerador. A multa de ofício proporcional, embora seja um acréscimo ao tributo, não se trata de obrigação acessória, que se caracteriza pelo objeto não pecuniário, classificando-se como uma obrigação de fazer. A obrigação tributária principal consiste, assim, em todo e qualquer pagamento devido, incluindo-se o tributo, a multa ou penalidade pecuniária.

Em decorrência, o crédito tributário, a que se reporta o art. 161 do CTN, corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo seus acréscimos legais, notadamente a multa de ofício proporcional.

O art. 61, parágrafo terceiro, da Lei n. 9.430/97, fundamento legal da multa aplicada no caso concreto, prevê a aplicação de juros de mora sobre os débitos **decorrentes de tributos e contribuições** cujos fatos geradores ocorreram a partir de 01 de janeiro de 1997. Dentre os débitos decorrentes dos tributos e contribuições, entendo, pelas razões indicadas acima, incluem-se as multas de ofício proporcionais, aplicadas em função do descumprimento da obrigação principal, e não apenas os débitos correspondentes aos tributos e contribuições em si.

Frise-se, por oportuno, que dito parágrafo terceiro determina a aplicação dos juros sobre o valor dos débitos indicados no caput do artigo, e não sobre seu valor acrescido da multa de mora prevista no mesmo caput. Por outro lado, se o caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 admite a aplicação da multa de mora sobre valor que, a depender das circunstâncias do lançamento, pode (considerando, por exemplo, a espontaneidade ou não do pagamento e o benefício da denúncia espontânea), estar acrescido da multa de ofício proporcional, cabe ao aplicador da norma afastar a respectiva concomitância, cuja eventual aplicação, contudo, não tem o condão de modificar a legislação sobre a matéria, afastando a inclusão da multa de ofício proporcional na obrigação principal.

Não é correta a afirmação de que toda penalidade pecuniária que se converte em obrigação principal é decorrente da observância de obrigação acessória. Não pagar tributo é o descumprimento de uma obrigação principal, constituindo parte desta. O fato de o dispositivo legal atribuir, à penalidade por descumprimento de obrigação acessória, a natureza de obrigação principal, não significa que toda e qualquer penalidade pecuniária é, em sua origem, uma obrigação acessória.

Ou seja: a multa de ofício proporcional não é resultante do descumprimento de obrigação acessória, mas de obrigação principal. É obrigação principal em sua natureza, independentemente de conversão.

Ressalte-se, com relação aos juros de mora, que o art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora à taxa de 1% ao mês, caso a lei não disponha de modo diverso, e a Lei n. 9.430/96 determina a aplicação da taxa Selic aos casos em questão. Como dito crédito, deve ser entender, pelas razões expostas, a obrigação tributária principal como um todo, incluindo a multa de ofício proporcional.

Adicionalmente, especificamente quanto ao art. 43 da Lei nº 9.430/96, invocado pelo Contribuinte em sua defesa, destaque-se que esse dispõe sobre a hipótese de "Auto de Infração Sem Tributo", razão pela qual não disciplina a aplicação da multa de ofício proporcional, que somente é exigida com o tributo.

Ao final, por maioria de votos, a Câmara Superior decidiu conforme ementa abaixo:

JUROS DE MORA — MULTA DE OFICIO — OBRIGAÇÃO PRINCIPAL— A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic. (Ac. CSRF/04-

00.651, de 18/09/2007, proc. 16327.002231/2002-85, Rel. Cons. Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho)

A matéria retornou à discussão na Câmara Superior em março de 2010, sendo prolatado o acórdão assim ementado, confirmando o entendimento aqui exposto:

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. (Ac. 9101-00.539, de 11/03/2010, proc. 16327.002243/99-71, Rel. Cons. Valmir Sandri, Redatora Designada Cons. Viviane Vidal Wagner)

Pelas mesmas razões, nego provimento, também quanto a esta matéria, ao recurso voluntário interposto.

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para afastar as multas exigidas isoladamente por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL, correspondentes ao fato gerador 31/07/2006.

CONCLUSÃO

Em conclusão, voto por negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário, para afastar as multas exigidas isoladamente por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL, correspondentes ao fato gerador 31/07/2006.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha

Voto Vencedor

Conselheiro Márcio Rodrigo Frizzo.

Inobstante o bem fundamentado entendimento do Relator, a turma por maioria divergiu do entendimento adotado quanto a qualificação da multa para posicionar-se no sentido que passo a esclarecer.

DA INAPLICABILIDADE DA MULTA QUALIFICADA

No caso dos autos, houve a aplicação da multa qualificada (150%) com fundamento no art art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/1996.

Segundo o preceito legal supracitado, a multa qualificada deve ser aplicada quando constatada a ocorrência de quaisquer das circunstâncias dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Nestas circunstâncias, há de restar comprovado de maneira inquestionável a demonstração dos requisitos necessários para qualificação da multa, qual seja, dolo de fraude, sonegação ou conluio, o que a meu ver não se vislumbra no presente caso.

Contudo, os elementos presentes nos autos não possibilitam a comprovação, inequívoca, do dolo na conduta da recorrente, comprovação esta que possibilitaria a aplicação da multa qualificada.

O entendimento assente neste Conselho é de que se faz necessária para aplicação da multa qualificada a efetiva comprovação da conduta evidentemente fraudulenta, merecendo destaque as ementas abaixo:

MULTA AGRAVADA. INADMISSIBILIDADE. - A apresentação de declarações inexatas, por si só, não comporta a imputação de evidente intuito de fraude, sonegação ou conluio para fins de aplicação da multa qualificada. Descabe a aplicação da multa agravada quando, mesmo tendo informado receitas a menor, as receitas foram apuradas pela fiscalização a partir dos valores escriturados no livro caixa. (Ac. 110300502 – CARF – 1ª Seção – 1ª Câmara – 1ª Turma – Rel. Hugo Correia Sotero, j. 30 de junho de 2011).

MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL DE 150%. CABIMENTO. A qualificação da multa de ofício apenas é justificada quando a fiscalização devidamente demonstra o evidente intuito de fraude do contribuinte (art.44, II, da Lei nº 9.430/96, redação à época dos fatos geradores). (Ac. 140100.484 – 1ª Seção – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – Rel. Eduardo Martins Neiva Monteiro, j. 24 de fevereiro de 2011).

MULTA QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO - MERA OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Somente é justificável a exigência da multa qualificada prevista no artigo art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. O evidente intuito de fraude deverá ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos. Nos termos do enunciado nº 14 da Súmula deste Primeiro Conselho, não há que se falar em qualificação da multa de ofício nas hipóteses de mera omissão de rendimentos, sem a devida comprovação do intuito de fraude. (ICC - Proc. 15586.000733/2005-09 - 6ª C. - Rel. Giovanni Christian Nunes Campos - DOU 03.09.2008)

Neste contexto há de se asseverar que não há possibilidade de presunção da fraude ou simulação, pois os fatos que a caracterizem devem estar presentes e perfeitamente identificados nos autos, seja na conduta do recorrente seja em omissões deliberadas.

Há grande distância entre a conduta do recorrente daquelas que carecem de penalidade qualificada, como movimentações bancárias através de terceiros “laranjas”, falecidos, adulteração de comprovantes, falsificação documental, falsidade ideológica, notas

fiscais falsas ou calçadas, notas de empresas inexistentes, subfaturamentos na exportação entre outros.

A possibilidade de registrar o ágio pago em operações de investimento, bem como realizar sua amortização, encontra respaldo em previsão legislativa (Lei n.º 9.532/97, art.s 7º e 8º, reproduzidos no art. 386, do RIR/99).

Ou seja, o procedimento realizado pela recorrente é normal e corriqueiro no meio empresarial, tal como a análise de tais operações pela RFB para fins de considerá-las legítimas ou não, bem como dedutível ou indedutível o ágio.

Portanto, **seria um absurdo considerar todo o ágio amortizado pelo contribuinte mas considerado indedutível pela RFB como uma operação simulada e, assim, cabível de aplicação da multa qualificada.**

Ademais, todas as operações foram reveladas pela própria recorrente através do atendimento das intimações que, mesmo parcialmente, colocou à disposição da fiscalização todas as informações possíveis e que possuía.

As operações não foram dissimuladas ou ocultadas, sendo inclusive respaldadas por laudo do CADE, devidamente registradas nas atas das Assembleias Gerais, dentre outros documentos, tudo juntado aos autos e disponibilizado à fiscalização.

Portanto, após discutidos os autos na sessão de julgamento, a Turma decidiu por maioria por afastar a aplicação da multa qualificada no presente caso, pois não se encontram demonstrados o dolo de fraude, sonegação ou conluio necessário para que se sustente a sanção majorada.

(assinado digitalmente)

Marcio Rodrigo Frizzo - Redator

Declaração de Voto

Conselheiro Márcio Rodrigo Frizzo.

Em que pese a respeitável argumentação e fundamentação do relator, peço venia para dissentir do entendimento esposado quanto a aplicação concomitante da multa de ofício com a multa isolada, bem como quanto a incidência de juros sobre a multa de ofício, conforme passo a expor.

Da Inaplicabilidade da Multa Isolada em Concomitância com a Multa de Ofício.

Quanto à matéria, entendo não ser admissível a imposição de multa isolada após o encerramento do ano-calendário, por falta de recolhimento mensal sobre estimativas mensais, posto que importa a aplicação de penalidade com base em uma obrigação jurídico-tributária que já não mais existe no universo jurídico.

Isso porque, consoante venho defendendo nos debates sobre a possibilidade de aplicação concomitante da multa isolada e de ofício, entendo que os valores recolhidos com base nas estimativas mensais não representam propriamente o tributo devido ou uma parcela do IRPJ e da CSLL, mas sim de uma projeção do quanto possa ser devido. Do ponto de vista do Fisco, é uma antecipação de receita, pois, a rigor, a modalidade de apuração do lucro, neste caso, é “anual” e não “mensal”.

Nesse sentido, este Conselho pacificou o entendimento de que as estimativas são indevidas após o encerramento do ano calendário, observe-se:

Súmula CARF nº 82: Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.

Segundo entendo, as estimativas representam relações jurídico-tributárias interdependentes entre si, conquanto dependentes de outra relação jurídico-tributária (que é a apuração anual do lucro). Por esse motivo, não faz sentido admitir que as estimativas possam subsistir de modo autônomo à apuração do lucro anual em 31 de dezembro.

Como afirma o Código Tributário Nacional, o tributo (“obrigação principal”) só é devido quando ocorre o “fato gerador” (art. 113, CTN). Assim, considerando que o “fato gerador” do IRPJ e da CSLL somente ocorre em 31 de dezembro, somente nesta data haverá a “obrigação tributária” propriamente dita, sendo daí a conclusão de que as estimativas não têm natureza jurídica de tributo.

Assim, caberia perceber que a legislação tributária expressamente vincula essas estimativas entre si e, também, as vincula à apuração do lucro anual, sendo daí a razão de existir da referida súmula nº 82 do CARF, que impede o lançamento das estimativas mensais após a apuração do lucro anual em 31 de dezembro.

Nesse passo, se a própria obrigação jurídico-tributária de recolher as estimativas mensais torna-se inexistente e, portanto, deixa de existir como infração tributária, também sua penalidade deve deixar de existir!

Ou seja, após a apuração do lucro anual em 31 de dezembro, é natural que se conclua que também se tornem irrelevantes as consequências dela decorrentes. Assim, a infração tributária, consistente na ausência do recolhimento das estimativas mensais, também perde seus contornos de juridicidade. Torna-se um fato não-jurídico, cabendo doravante investigar se houve ou não recolhimento de IRPJ e CSLL, nos casos em que o resultado apurado em 31 de dezembro é positivo.

Portanto, à semelhança do entendimento constante na súmula nº 82 do CARF, fica comprovado que não cabe a aplicação de multa isolada em qualquer hipótese após a apuração do lucro em 31 de dezembro do respectivo ano calendário, seja concomitantemente com a multa de ofício, seja isoladamente, pois, pelo mesmo motivo que deixam de ser exigíveis as estimativas mensais, deixam também de ser exigíveis as penalidades pelo seu não recolhimento (*ubi eadem ratio ibi idem jus*).

Por esse raciocínio, no que tange ao caso ora em análise, tem-se que o não recolhimento dos valores referentes às estimativas mensais dos anos calendários fiscalizados não ensejariam a aplicação da multa isolada prevista em artigo 44, II, “b” da Lei 9.430 de

1996, posto que uma vez extinta a obrigação de recolhimento mensal das estimativas, é mister que se reconheça, também, a extinção consequente de qualquer obrigação posteriormente advinda do não adimplemento de tais estimativas

Ademais, deve-se ressaltar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais aprovou em dezembro/2014 diversas súmulas a serem publicadas, dentre elas a súmula CARF n.º 105, transcrita abaixo:

Súmula CARF n.º 105 : A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 parágrafo 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.

Em que pese a súmula já ter sido considerada pelo relator, o mesmo exarou entendimento de limitação de sua aplicação e alcance às exigências tributárias anteriores às alterações legislativas introduzidas pela Lei nº 11.488/2007.

Não obstante, pelas razões já esclarecidas linhas acima, entendo que a súmula CARF n.º 105 deve ser aplicada a todo e qualquer lançamento tributário, ou seja, ao meu ver é incabível a aplicação da multa de ofício concomitantemente com a multa isolada, devendo-se no presente caso afastar a aplicação da multa isolada.

Da Inaplicabilidade dos Juros Moratórios sobre a Multa de Ofício.

Veja-se que no presente caso manteve-se a aplicação de juros sobre a multa de ofício, com fundamento no art. 61, § 3º da lei 9.430/96, *in verbis*:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (grifo não original)

A interpretação que frequentemente dada pelos auditores fiscais, e que foi neste caso no voto do relator, é que o supratranscrito §3º, ao mencionar o termo “débitos”, estaria se referindo tanto ao “tributo” quanto à “multa” (moratória e de ofício).

Em outras palavras, os juros de mora previstos no § 3º do art. 61, segundo tal linha de pensamento, deveriam ser aplicados aos débitos referidos no *caput* do artigo, quais sejam, tanto o tributo quanto a própria multa de mora ou de ofício. Com o devido respeito, a interpretação está equivocada.

Para demonstrar a coerência da conclusão que ora se sustenta, passo a apresentar suas premissas. Para tanto, deve-se responder às seguintes questões:

(i) No conceito do art. 61, no termo legal **“débitos decorrentes de tributos e contribuições”**, está inclusa a “multa” (sanção de ato ilícito)?

(ii) Caso positiva a resposta, qual é o tipo de multa a que o artigo faz referência (moratória, isolada ou de ofício)?

A primeira indagação conduz necessariamente à investigação de outras questões, as quais elenco didaticamente em forma de perguntas para o bom desenvolvimento da argumentação:

(i) Qual a correta interpretação da amplitude do conceito de **“débitos decorrentes de tributo”**, referido no *caput* do art. 61 da lei 9430/96?

(ii) Ao dizer “débito”, o legislador se referiu somente ao “tributo” (art. 3º, CTN) ou a este já somado o valor da possível multa (sanção) incidente?

(iii) E a principal delas: se o intuito do legislador foi considerar débito como o valor do tributo já acrescido da multa de mora, por que no *caput* ele foi expresso em acrescentar o trecho “acrescidos de multa de mora” e no § 3º entendeu ser desnecessário tal informação?

Com a cautela devida, a resposta de tais perguntas deve advir de um cuidadoso processo hermenêutico que se inicia com a apresentação do conceito de “débitos decorrentes de tributo”, uma vez que este é o termo utilizado pelo legislador no texto legal do *caput* do art. 61 da lei 9430/96.

Prevê o art. 3º do CTN, *“tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”*.

A multa moratória decorre não do tributo em si, mas do descumprimento da obrigação prevista na legislação tributária (ato ilícito). O tributo decorre do fato gerador. Logo, o débito decorrente de tributo é o resultado da relação entre base de cálculo e a alíquota (originária da regra matriz).

Ao ser empregado o termo “débitos” no art. 61, § 3º, da Lei 9.430/96, não se pretendeu fazer menção a “tributo” e “multa”, mas simplesmente ao valor do tributo em si. Ou seja, aos débitos para com a União, decorrentes de “tributos e contribuições” (impostos, contribuições de melhoria, taxas, empréstimo compulsório e outras contribuições). Tal conclusão é confirmada pelo próprio *caput*, onde o legislador faz a referida menção expressa.

Somente em um segundo momento o art. 61, *caput*, da Lei 9.430/96 se refere às multas, quando menciona que “*serão acrescidos de multa de mora*”. Esta disposição deixa claro que no termo “tributos e contribuições” não estão incluídas as multas.

Em outras palavras, no *caput* do art. 61 da Lei 9.430/96 o legislador usou a palavra “débitos” se referindo somente a tributos, o que mais claro fica quando temos débitos decorrentes de tributos e contribuição, e não sanção de atos ilícitos.

No entanto, no § 3º, justamente em razão de não pretender fazer incidir sobre a multa os juros de mora, o legislador apenas se referiu aos “débitos”, não por lapso e nem por má técnica legislativa, mas simplesmente por assim entender que não era cabido.

Desta forma, a *mens legis* do § 3º do art. 61 da Lei 9.430/96 é de que o termo “débito” se refere somente ao “tributo” a ser pago, excluída a “multa”, pois esta vem prevista logo em seguida. Se o termo “débito” se referisse a tributo e multa não haveria necessidade do legislador repetir o termo “multa de mora” logo em seguida ao termo “débitos decorrentes de tributo”.

A expressão “débitos decorrentes de tributo”, previsto no artigo 61, somente pode ser assim entendido: “a expressão ‘*débitos decorrentes de tributos*’ é igual a ‘tributos’, pois o tributo em si pode ser acrescido de multa de mora” (segunda parte do *caput*).

Ao contrário, se a expressão “*débitos decorrentes de tributos*” for igual a “tributo mais multa”, como poderia a segunda parte do *caput* acrescer a isto, novamente, multa moratória?

Porém, mesmo que entendêssemos, a título argumentativo, que dentro do conceito do art. 61, na definição de “**débitos decorrentes de tributos e contribuições**”, está presente alguma espécie de multa, esta deve ser a moratória, vez que há a expressão “**serão acrescidos de multa de mora**”. Nunca, em momento algum, **cita multa de ofício**.

O referido dispositivo, como já foi explicitado anteriormente tem como objeto somente as multas de mora e não as multas de ofício. Convém uma nova análise:

*Art. 61. Os **débitos** para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, **serão acrescidos de multa de mora**, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

*§ 3º Sobre os **débitos a que se refere este artigo** incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o **§ 3º do art. 5º**, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do*

prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (grifo não original)

Aliás, quais “débitos a que se refere este artigo” podem ser “**acrescidos de multa de mora**”? Somente os confessados e não pagos, ou seja, declarados em DCTF, GFIP ou parcelados. Nunca um débito originário de um auto de infração que é objeto de análise por este colegiado.

Assim este dispositivo legal, art. 61 e seu §3º, da lei 9.430/96, foram criados para débitos confessados e não pagos e não para débitos objeto de lançamento de ofício.

O texto legal, em seu *caput*, é claro ao indicar que “os débitos” aos quais o §3º se refere serão acrescidos de **multa de mora**. Em nenhum momento, o legislador se refere à multa de ofício ou qualquer outra espécie de multa.

Portanto, o disposto no art. 61 da Lei 9.430/96, ainda que se entendesse pela possibilidade da incidência de juros de mora sobre a multa, o que não é o caso, seria apenas aceitável sobre a multa de mora e nunca sobre a multa de ofício por evidente carência de previsão legal.

Ora, outro entendimento seria desvirtuar não só o “espírito da lei” como seu próprio “corpo físico”, vez que a única multa, expressamente prevista no art. 61, *caput* da Lei 9.430/96 é a multa de mora (débitos declarados e não pagos).

Seria impensável confundir multa moratória (sanção pelo atraso) e multa de ofício.

Outro dispositivo utilizado frequentemente para aplicar os juros moratórios à multa de ofício, é o art. 161, §1º do Código Tributário Nacional, como suposto fundamento legal autorizador da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Entendo que não há possibilidade para tanto, uma vez que o § 1º dispõe que há necessidade de existência de lei, pela expressão “**Se a lei** não dispuser de modo diverso”. Então, precisa de lei dispondo favoravelmente, porém que fixe ou não indexador. Mas, enfim precisa de lei complementar, como se nota da redação legal:

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

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

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito. (grifo não original)

Logo, é equivocado, *data maxima venia*, o entendimento no sentido da fundamentação da incidência de juros moratórios com os artigos 61, §3º da Lei 9.430/96 e art. 161 do CTN, acima referidos, nos casos da multa originária de lançamento de ofício. Não há dúvida, de que tal incidência de correção sobre a multa de ofício carece de previsão legal.

Processo nº 16561.720042/2011-14
Acórdão n.º **1302-001.687**

S1-C3T2
Fl. 9.780

Portanto, entendo que não há possibilidade alguma de aplicação de juros moratórios em relação à multa de ofício no presente caso, ante à ausência de disposição legal, que não é suprida pelo art. 61, § 3º da lei 9.430/96, e nem subsidiariamente pelo art. 161 do CTN, que sequer foi utilizado pelo auditor fiscal como fundamento para o lançamento.

(assinado digitalmente)

Marcio Rodrigo Frizzo