



Processo nº	16561.720055/2018-51
Recurso	De Ofício e Voluntário
Acórdão nº	1401-004.269 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	10 de março de 2020
Recorrentes	INTERNATIONAL PAPER DO BRASIL LTDA. FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

LINDB. INAPLICABILIDADE

O artigo 24 da LINDB dirige-se à revisão de ato, processo ou norma emanados da Administração, bem como de contrato ou ajuste entabulados entre a Administração e o particular, não se aplicando ao lançamento fiscal, já que este não se ocupa da revisão de atos administrativos e não declara a invalidade de ato ou de situação plenamente constituída. A edição de normas gerais em matéria tributária é matéria reservada à lei complementar.

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

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

ÁGIO FORMADO NO EXTERIOR. INDEDUTIBILIDADE.

O ágio formado no exterior não tem a sua dedutibilidade garantida pela legislação tendo em vista que a Lei é clara em considerar que a empresa adquirente deve ser contribuinte, e somente há que se falar em contribuinte quando a empresa é nacional.

DECADÊNCIA

Sendo a apuração do tributo anual, mesmo não demonstrada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação e devidamente recolhido os tributos, deve ter inicio o prazo para a homologação tácito do tributo, de acordo com o art. 150, § 4º do CTN, não sendo considerado decaído o crédito tributário em análise.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE.

A atual redação do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 dada pela Lei nº 11.488/2007 prevê duas hipóteses normativas distintas para a aplicação das multas de ofício de 75% e isolada de 50%. Desta forma, descebe o julgador administrativo deixar de aplicar a norma legal por considerações de cunho principiológico e constitucional, sob pena de infração à separação de poderes.

JUROS SOBRE MULTA. MATÉRIA SUMULADA

A incidência de juros sobre multa encontra-se sumulada por esse Conselho, não cabendo qualquer discussão sobre a matéria.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Também por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário (i) no tocante à aplicação do art. 24 da LINDB; (ii) à arguição de decadência; e (iii) em relação aos juros sobre a multa de ofício. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso (i) no tocante à glosa das despesas com ágio; vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva e Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin; os Conselheiros Cláudio de Andrade Camerano e Nelsinho Kichel acompanharam o voto da Relatora pelas conclusões; e (ii) em relação à dedutibilidade das despesas com ágio da base de cálculo da CSLL; vencidos os conselheiros Daniel Ribeiro Silva e Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin. Por voto de qualidade, negar provimento ao recurso no tocante às multas isoladas; vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Letícia Domingues Costa Braga (Relatora) e Eduardo Morgado Rodrigues; os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin e Eduardo Morgado Rodrigues acompanharam o voto da Relatora pelas conclusões. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos André Soares Nogueira.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Letícia Domingues Costa Braga - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Eduardo Morgado Rodrigues, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva, Letícia Domingues Costa Braga, Cláudio de Andrade Camerano, Carlos André Soares Nogueira e Nelsinho Kichel.

Relatório

Por bem descrever o caso dos autos, reproduzo abaixo o relatório da Delegacia de origem complementando-o a seguir:

Em ação fiscal empreendida junto ao contribuinte acima identificado, verificou-se que a contribuinte deduziu indevidamente despesas com amortização de ágio, o que resultou na lavratura de Autos de Infração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, relativos aos anos-calendário de 2013 a 2015.

Descrição dos fatos e enquadramento legal às fls. 1327-1328, do Auto de Infração de IRPJ:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 904 e 926 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS

INFRAÇÃO: DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS

Glosa de despesas não necessárias, decorrentes de amortização indevida de ágio não pertencente ao contribuinte, apurada conforme relatório fiscal em anexo (TVF).

Fato Gerador Valor Apurado (R\$) Multa (%)

31/12/2014 203.907.181,92 150,00

31/12/2015 203.907.181,92 150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2014 e 31/12/2015:

Art 149, VII da Lei 5.172/66

Arts 20 e 23 do Decreto-lei 1598/77

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts 7º e 8º da Lei 9532/97

Arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299 e 300 do RIR/99

Arts. 385, 386, 391 e 426 do RIR/99

MULTA OU JUROS ISOLADOS

INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita apurada mediante balanços de suspensão ou redução.

Descrição detalhada dos fatos e demonstração dos cálculos no relatório anexo (TVF)

Fato Gerador Multa

31/01/2013 2.888.685,08

28/02/2013 2.888.685,08

[...]

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre Entre 31/01/2013 e 30/11/2015:

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

REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO - RTT

INFRAÇÃO: AJUSTE DO RTT EFETUADO INDEVIDAMENTE

O sujeito passivo efetuou a menor os ajustes decorrentes do regime tributário instituído pelo capítulo III da Lei nº 11.941/09, incluindo despesas não necessárias de ágio, conforme demonstrado no relatório anexo (TVF).

Fato Gerador Valor Apurado (R\$) Multa (%)

31/12/2013 203.907.181,92 150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre Entre 01/01/2013 e 31/12/2013:

Art 149, VII da Lei 5.172/66

Arts 20 e 23 do Decreto-lei 1598/77

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts 7º e 8º da Lei 9532/97

Arts. 385, 386, 391 e 426 do RIR/99

Arts. 15, 16 e 17 da Lei nº 11.941/09; art. 6º, § 5º, b do Decreto-Lei nº 1.598/77

Os créditos tributários apurados em R\$, incluídos os juros calculados até 11/2018, a multa qualificada (150%) e a multa exigida isoladamente, perfazem os totais de:

Tributo	Principal	Juros de Mora	Multa Proporcional	Multa Exig. Isoladamente	Total
IRPJ	152.930.386,41	60.968.247,37	229.395.579,60	79.311.483,92	522.605.697,30
CSLL	55.054.939,11	21.948.569,05	82.582.408,65	0,00	159.585.916,81

Em virtude da penalidade aplicada, foi formalizado processo de Representação fiscal para Fins Penais, autos nº 16561.720087/2018-57.

Conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 1249-1323:

CAPÍTULO 1 - INTRODUÇÃO E RESUMO DA AUTUAÇÃO FISCAL

Esta ação fiscal foi instaurada com a finalidade de verificar as elevadas despesas de amortização de ágio surgido na aquisição de participação societária do grupo Votorantim (VCP), nos anos calendário de 2013 a 2015, declaradas pelo contribuinte INTERNATIONAL PAPER DO BRASIL LTDA, CNPJ 52.736.949/0001-58 (doravante IPBR).

Em duas ações fiscais precedentes, realizadas em 2012 e 2013 e abrangendo os anos calendário de 2007 a 2012, o contribuinte foi autuado em R\$ 33.039.021,26 e R\$ 896.897.789,51 respectivamente, por meio dos Processos Administrativos Fiscais (PAF) 16561.720163/2012-39 e 16561.720077/2013-15. Os motivos e os fatos que pautam a presente ação fiscal são os mesmos dessas duas ações fiscais, e resumem-se aos seguintes pontos: a glosa da despesa com amortização de ágio, indevidamente apropriada pelo contribuinte IPBR, em face da despesa ter sido suportada por sua controladora na Holanda (Países Baixos), a IP Investment (Holland) B.V., doravante IPH.

Destaque-se também que houve um terceiro lançamento tributário, dessa vez para a exigência do Ganho de capital como contrapartida da valorização do empreendimento alienado pela VCP à IPH. Por tratar-se de contribuinte diverso, referenciamos não o processo, mas tão-somente o Acórdão do CARF (1302-001.660) que veiculou o julgamento do recurso de ofício interposto pela Fazenda Nacional e o da CSRF (9101-002.172) que enfrentou o recurso especial do contribuinte, ambos mantendo a autuação fiscal. A principal linha argumentativa do recurso da PGFN versava sobre a inocorrência de permuta entre a IPH e a VCP, mas de verdadeira operação de compra e venda. Portanto, a partir dessa decisão do CARF favorável à Fazenda, tomamos como premissa que a operação ora em análise (aquisição da LA CELULOSE) foi resultante de uma compra e venda de participação societária.

[...]

1.1. Partes envolvidas

Para facilitar a compreensão do papel de cada entidade ao longo deste relatório fiscal, relacionamos todos os envolvidos, acompanhados de uma descrição sumária:

Nome	CPF/CNPJ	Descrição
International Paper do Brasil (IPBR)	52.736.949/0001-58	Contribuinte desta ação fiscal, amortizou fiscalmente ágio na aquisição da LA CELULOSE, a qual foi adquirida por sua controladora IPH.
IP Investments (Holland) B.V. (IPH)	05.501.662/0001-69	Empresa sediada no exterior, controladora da IPBR e real adquirente da sociedade LA CELULOSE. Às vezes é referida como IPBV.

Votorantim Celulose e Papel S.A. (VCP)	60.643.228/0001-21	Atual Fibria Celulose S/A - alienante da LA CELULOSE para a IPH, em contrapartida da aquisição da CHAMFLORA.
La Celulose e Papel LTDA (LA CELULOSE)	08.246.572/0001-67	Empresa alienada pela VCP à IPH, posteriormente incorporada pela IPBR, e que foi o objeto do ágio, amortizado durante dez anos pela IPBR.
Chamflora – Três Lagoas Agroflorestal (CHAMFLORA)	36.785.418/0001-07	Empresa constituída pela IPH mediante aporte de capital para construção de nova planta, em troca da aquisição da LA CELULOSE. Atualmente encontra-se baixada no CNPJ.

1.2. Contexto da autuação

A título de resumo e contextualização, o contribuinte foi autuado no valor de R\$ 682.191.614 (seiscentos e oitenta e dois milhões, cento e noventa e um mil, seiscentos e catorze reais) por descumprimento da legislação de regência do IRPJ e da CSLL, por meio do Processo Administrativo Fiscal no. 16561.720055/2018-51. A causa dessa autuação foi a indevida amortização fiscal de ágio (goodwill) na aquisição de participação societária realizada pelo controlador do contribuinte (IPH), sem cumprir os requisitos dessa dedutibilidade, em particular à ausência de “confusão patrimonial” entre a investidora e a investida, requisito obrigatório para usufruir a dedução legal.

De forma sumária, o ágio amortizável fiscalmente deve atender os requisitos básicos impostos pela legislação, quais sejam:

- Ter sido efetivamente pago, e desde que o fundamento econômico o permita;
- Ter surgido em operação entre partes independentes;
- Incorrer na situação conhecida como de “confusão patrimonial”, ou de encontro dos patrimônios entre investida e investidora.

O laudo de avaliação normalmente configura-se um requisito complementar, validando os dois primeiros, em atendimento ao §3º do Art. 385 do RIR/99. Os contribuintes geralmente questionam a necessidade fiscal desse laudo por não haver previsão legal expressa quanto à sua forma. Porém, urge lembrar que sua existência transcende a esfera tributária, sendo utilizado como um instrumento de garantia para todos os envolvidos no negócio. Tão antiga quanto a Contabilidade é a Auditoria, atestando que os valores escriturados refletem minimamente critérios objetivos e análises imparciais, sendo um instrumento absolutamente normal nesse tipo de operação.

Não tendo cumprido alguma dessas condições, o ágio não tem autorização legal para a dedutibilidade, não sendo, portanto, hábil para reduzir os montantes dos tributos IRPJ e CSLL. O que se tem visto na prática, e o presente caso não é uma exceção, é um completo desrespeito ao arcabouço legal visando justificar todo e qualquer ágio

surgido no contexto de reorganizações societárias as mais variadas, a partir da falsa noção de que a simples operação de M&A teria o condão de produzir, ao arreio das normas pertinentes, um direito absoluto à amortização do ágio.

Essa falsa noção, difundida pelo bilionário mercado de M&A, que é oferecida aos contribuintes pelos mais diversos intermediários tributários, tornou-se ainda mais evidente em evento de maio de 2018 na Fundação Getúlio Vargas de São Paulo, o qual abordou o tema por meio de seu Núcleo de Estudos Fiscais.

Nesse evento restaram claras as pretensões dos representantes dos contribuintes, no sentido de que a dedutibilidade do ágio seria um direito inalienável e incondicional, e que bastaria empreender uma reorganização societária com ágio para ter direito adquirido à amortização dessa despesa. Quaisquer exigências da Autoridade fiscal no sentido do cumprimento das condições impostas pela legislação de vigência seriam obstáculos ilegais e até ativismo fiscal (!).

Em primeiro lugar, nota-se que os argumentos a favor dessa suposta dedutibilidade universal do ágio são econômicos, e não jurídicos. Isso é muito curioso, pois o argumento central dos contribuintes é que a abordagem fiscal é equivocada exatamente porque econômica, e não de estrita legalidade. Importante frisar que não há lançamento tributário com base em postulado econômico: a constituição do crédito tributário sempre aponta sua matriz legal.

Mas o mais importante a se constatar, a partir das várias intervenções nesse debate, é a ideia de que haveria um direito absoluto à amortização do ágio em quaisquer reorganizações societárias. Daí toda e qualquer manobra para fazer coincidir os patrimônios (“mero” detalhe da lei) seria legítima, mesmo as artificialmente provocadas pelo uso de interpostas pessoas (empresas veículo) ou laudos pós datados e meramente formais. E daí também que qualquer recusa da Autoridade Fiscal ao reconhecimento desse direito absoluto seria vista como arbitraria e ilegal.

É evidente que assumir essa posição – a da dedutibilidade universal do ágio - é colocar-se diante de um campo fértil para todo tipo de fraude e simulação que visa dar concretude aquilo que para os contribuintes já seria um direito adquirido, pela mera aquisição do investimento: a necessária confusão patrimonial entre investidora e investida. Como detalharemos mais adiante, é evidente que a intenção do legislador não se deu nesse sentido, haja vista que essa absolutamente necessária confusão patrimonial, entre outros requisitos, foi positivada, tanto em Lei quanto no Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99).

É nesse contexto que se insere a fraude travestida de planejamento tributário do contribuinte desta ação fiscal, que diante da intransponível dificuldade imposta pela legislação, de fazer coincidir os patrimônios da investida com a real investidora, produziu uma operação puramente escritural de suposta “transferência” do ágio registrado no exterior (na IPH) para a subsidiária brasileira (IPBR), mediante integralização do investimento adquirido com ágio.

[...]

A IPBR é uma sociedade de quotas por responsabilidade limitada, regida pela Lei 10.406/2002 e, supletivamente, pela Lei n.º 6.404/76 e alterações, tendo como objeto social, dentre outras atividades, (a) industrialização e comercialização de celulose e papel e de matérias-primas, produtos e sub-produtos conexos, (b) comercialização de equipamentos, máquinas, mercadorias e outros bens relacionados

com a industrialização de celulose, papel e correlatos, (c) comercialização de sacos de papel, caixas de papelão, embalagens e materiais para embalagens, (d) importação e exportação em geral, (e) atividades de florestamento, reflorestamento, silvicultura, pesquisas florestais, agrícolas e agropecuárias, e produção e comercialização de produtos e subprodutos obtidos pela exploração dessas atividades, (f) representação de outras sociedades nacionais e estrangeiras, por conta própria ou de terceiros, (g) comercialização de mudas e sementes, e (h) produção de energia elétrica para uso próprio.

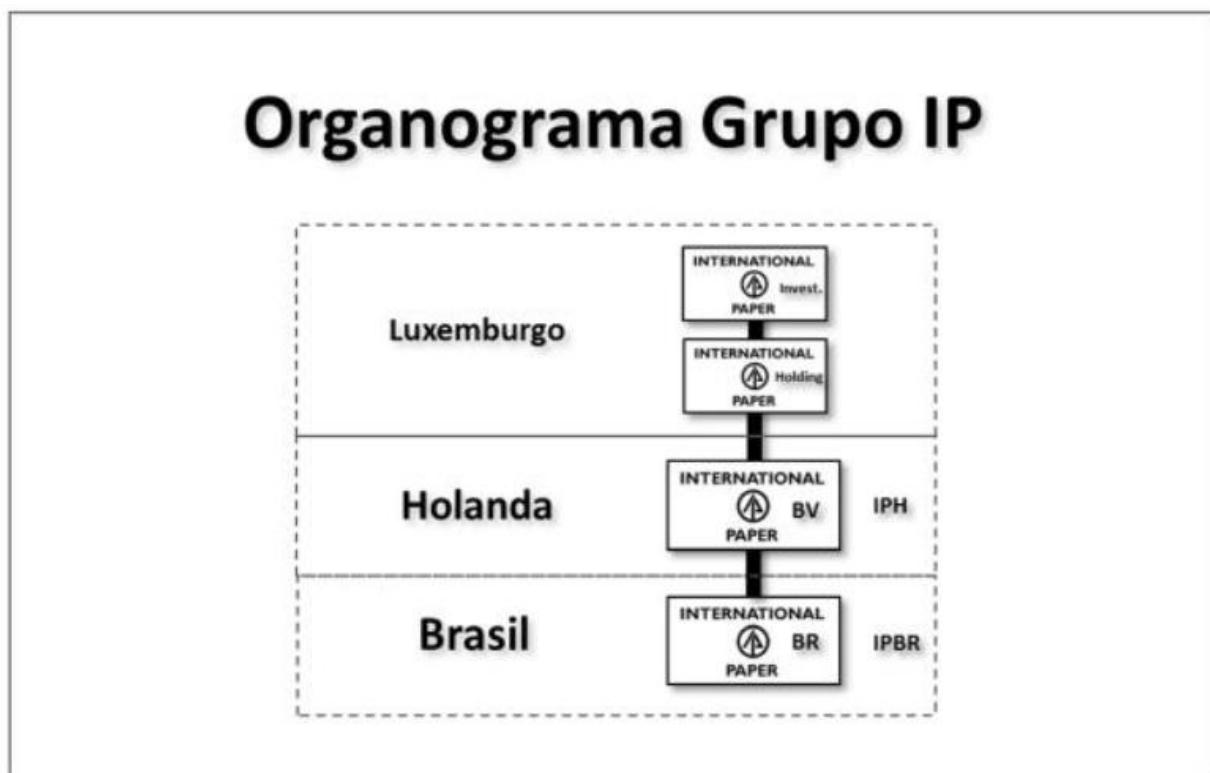
Embora o contribuinte esteja em jurisdição diversa desta Delegacia de Maiores Contribuintes de São Paulo (DEMAC-SP), o presente lançamento encontra guarida legal no § 2º do art. Art. 9º do Decreto 70.235/7235:

“Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009) ...

§ 2º Os procedimentos de que tratam este artigo e o art. 7º, serão válidos, mesmo que formalizados por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).”

[...]

O organograma abaixo apresenta uma visualização da estrutura organizacional simplificada da IPBR, à época dos fatos:



O Anexo 01 apresenta a descrição dos fatos (TVF) realizada na primeira das duas autuações anteriores, relativa aos mesmos fatos tratados nesta presente ação fiscal.

Fazemos então, a título de simplificação, um resumo daqueles fatos, que importam para caracterizar os ilícitos praticados pelo contribuinte. Há um evidente alinhamento entre as autuações anteriores e esta, como se mostrará ao longo deste relatório. Diante disso, importa ressaltar que a nova redação adotada neste relatório é a que nos pareceu mais adequada diante dos fatos e da manifestação do contribuinte nas impugnações passadas, que nos fizeram destacar alguns pontos contestados e deixar de tratar dos pontos incontroversos.

A descrição dos fatos que culminaram com a amortização indevida de despesa de amortização de ágio inicia-se com a celebração entre a VCP e a IPH, em 19 de setembro de 2006, de um suposto contrato de permuta de ativos e participações societárias⁵⁴ (Anexo 02), em que ambas sociedades se comprometiam a trocar uma empresa em formação (CHAMFLORA) por uma já operacional (LA CELULOSE), esta última resultado da confluência de ativos combinados da VCP, principalmente a usina Luiz Antonio.

É o que se lê neste trecho destacado do Contrato de Permuta:

Pelo presente **CONTRATO DE PERMUTA** (este “**Contrato**”) entre, de um lado, **VOTORANTIM CELULOSE E PAPEL S.A.**, sociedade por ações constituída em conformidade com as leis da República Federativa do Brasil, com sede social na cidade de São Paulo, estado de São Paulo, na Al. Santos, 1357, 6º andar, inscrita no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ/MF) sob nº 60.643.228/0001-21, neste ato em conformidade com seu estatuto social (“**VCP**”) e, de outro lado, **INTERNATIONAL PAPER INVESTMENTS (HOLLAND) B.V.**, sociedade constituída em conformidade com as leis dos Países Baixos, com sede social na Rokin 55, 1012 KK, na cidade de Amsterdã, inscrita no CNPJ/MF sob nº 05.501.662/0001-69, neste ato representada em conformidade com seus documentos corporativos (“**IP**”).

Vê-se, portanto, de forma absolutamente clara, que o negócio que irá gerar o ágio bilionário em análise nesta ação fiscal foi celebrado entre a VCP (nacional) e a IPH (estrangeira), real adquirente da LA CELULOSE. Esse fato é incontroverso.

Houve então, por parte da VCP, a constituição de uma sociedade para receber os ativos segregados para esse fim, a chamada LA CELULOSE, por meio de Contrato de trespasse (Anexo 03). É o que se vê na figura Situação inicial, reproduzida a seguir.

Esses fatos ocorrem a partir de setembro de 2006, quando então é celebrado o já mencionado Contrato de Permuta. Tem-se, de um lado do contrato, a VCP concentrando em um único patrimônio, o da LA CELULOSE, diversos ativos e passivos originados de sua propriedade, que se encontram discriminados no citado Contrato de trespasse. É o que estipula a Cláusula 2.01 do Contrato de Permuta:

Situação Inicial



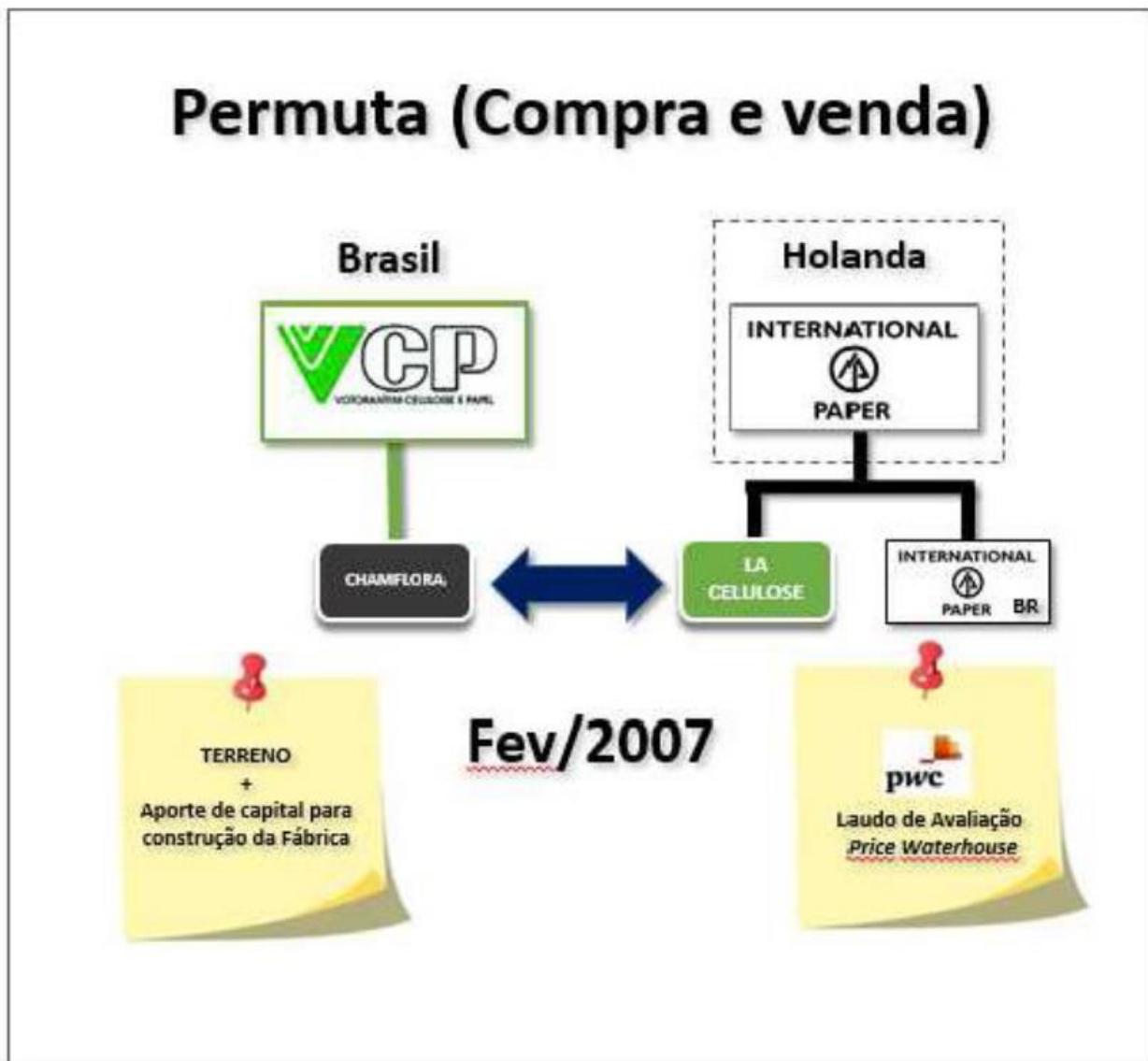
CLÁUSULA 2.01. Reestruturações Societárias. Como induzimento para que a IP permute os Ativos da Chamflora pelos Ativos da LA, a VCP neste ato concorda em realizar uma reestruturação societária a fim de transferir os Ativos da LA para a recém-constituída LA Company até a Data de Fechamento. A IP, por sua vez, realizará uma reestruturação societária a fim de ter somente e todos os Ativos da Chamflora na Chamflora na Data de Fechamento.

De outro lado temos a IPH, que será a real adquirente da LA CELULOSE, preparando-se para entregar, em contrapartida à subsidiária da VCP, ativos equivalentes ao da empresa supostamente permutada, na forma de investimento na construção de uma nova fábrica (como se verá mais adiante), a partir de uma de suas subsidiárias, a CHAMFLORA.

No início do ano seguinte, em 1º de fevereiro, concretiza-se a operação prevista no Contrato de permuta, por meio de um instrumento chamado Memorando de Fechamento (Anexo 04). Nele se reconhece o cumprimento das etapas preparatórias previstas no Contrato de permuta e se efetiva o negócio anteriormente acordado, conforme Cláusula 3.01 desse Contrato:

CLÁUSULA 3.01. Fechamento. Observados os termos e condições estipulados neste instrumento, a permuta das Quotas (o “**Fechamento**”) ocorrerá nos escritórios de Mattos Filho, Veiga Filho, Marrey Jr. e Quiroga, na Alameda Joaquim Eugênio de Lima, 447, na cidade de São Paulo, estado de São Paulo, imediatamente após o cumprimento e/ou a dispensa de todas as condições do fechamento estipuladas no Artigo 8 abaixo, ficando estabelecido que o Fechamento deverá ocorrer no máximo até dia 1º de fevereiro de 2007, salvo se outra data ou local for acordado por escrito pelas Partes (o dia em que o Fechamento ocorrer será, para fins do presente Contrato, a “**Data de Fechamento**”).

É o que se vê esquematicamente na figura Permuta (Compra e venda):



Laudos de avaliação contábil (Price Waterhouse e Delloite) e econômico (Ernst & Young) foram recomendados para dar suporte às operações de permuta e posterior incorporação.

Nessa primeira etapa, o laudo contábil da Price Waterhouse Coopers 56 (Anexo 05), encomendado pela VCP, asseverou o acervo líquido da La Celulose no momento da concretização do negócio. Esse laudo, datado de 3 de janeiro de 2007, avaliou a unidade Luis Antonio com data base de 31 de dezembro de 2006, apresentando o valor de R\$ 925.828.982 para o acervo contábil a ser integralizado na LA CELULOSE (abaixo resumo da demonstração final do laudo).

Anexo**Votorantim Celulose e Papel S.A****Acervo líquido contábil
em 31 de dezembro de 2006**

Ativo	Reais
Total de ativos	<u>937.253.668</u>
Menos	
Total de passivos	<u>11.424.686</u>
Acervo líquido contábil	<u>925.828.982</u>

Porém, conforme resposta do contribuinte, esse não foi o montante utilizado como base para estimar o valor contábil da participação societária, tendo sido utilizado o do Balanço patrimonial levantado pelo contribuinte, que apurou um PL de R\$ 1.004.999.278,39. Nessa mesma resposta foi apresentado o suposto balanço, sem assinatura nem qualquer evidência de que tenha sido auditado. Adiantamos que o Laudo econômico, que suportaria o ágio e evidenciaria seu fundamento econômico, só foi elaborado meses depois da operação, o que, juntamente com a falta de confiabilidade do balanço, desqualifica suas conclusões e não o torna hábil e idôneo para atestar o ágio, sendo mais um obstáculo à aceitação dessa despesa pelo Fisco.

Prosseguindo a descrição dos fatos, ao adquirir a LA CELULOSE, a IPH registrou em seu Ativo o investimento de R\$ 3 bilhões, incluindo patrimônio e ágio (respectivamente R\$ 1,004 bilhão e R\$ 2,040 bilhões). É esse valor que é registrado no BACEN pela remessa dos valores que compuseram o investimento da CHAMFLORA, contrapartida da LA CELULOSE. Portanto, o ágio pago na aquisição da LA CELULOSE, juntamente com o valor pago pelo PL (investimento) foi registrado (ou ao menos deveria ter sido) no balanço da companhia estrangeira IPH.

Ato contínuo, no dia seguinte à celebração do negócio entre a VCP e a IPH, portanto em 2 de fevereiro de 2007, a IPH utiliza a recém adquirida LA CELULOSE para integralizar capital na subsidiária brasileira IPBR, pelo valor total da aquisição da VCP, ou seja, os mesmos R\$ 3 bilhões. É o que se vê na figura Integralização de Capital, a seguir.

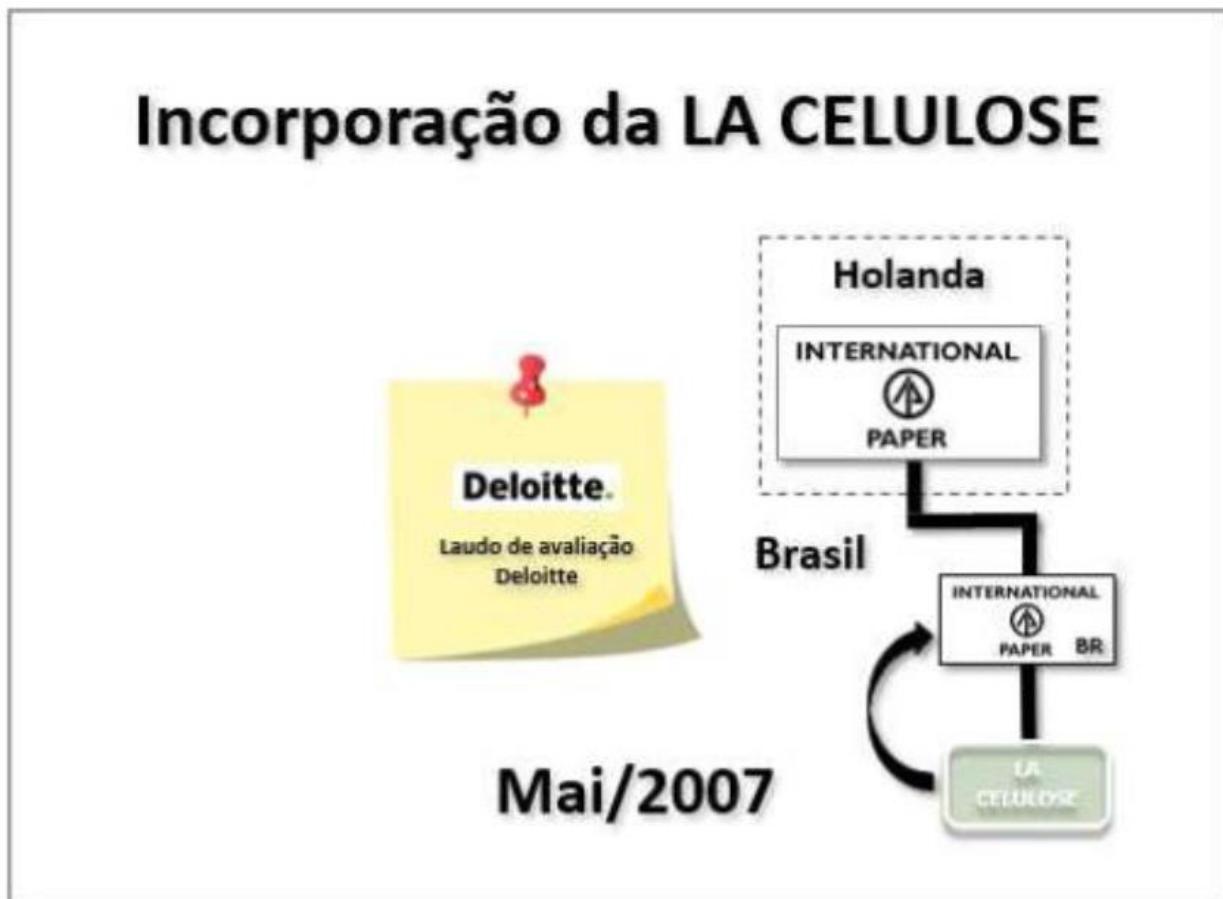
Nessa oportunidade a IPBR registra o investimento em sua contabilidade, desdobrando-o em patrimônio e ágio. Porém, ainda que o registro contábil seja previsto em nosso ordenamento, ele não se confunde com o direito à amortização do ágio, pois são necessários outros requisitos para que tal ocorra, como a confusão patrimonial entre investidor e investido (art. 386 do RIR).



Passam-se alguns meses e, em maio de 2007, a IPBR incorpora a LA CELULOSE, conforme figura Incorporação da LA CELULOSE, abaixo. Mais uma vez torna-se evidente o filme, ou a sequência fraudulenta: a IPH adquiriu a LA CELULOSE com o fim único de transferi-la à IPBR e obter, entre outros, o benefício da redução das bases tributárias com a amortização do ágio pago por ela, IPH. O fez integralizando imediatamente a participação adquirida na filial brasileira IPBR, demonstrando que nunca teve a intenção de permanecer com o investimento.

E, como se vê pela continuidade da operação, pela incorporação da LA CELULOSE pela IPBR, o contribuinte imagina-se apto a amortizar fiscalmente o ágio que pertence à sua matriz estrangeira, tentando iludir o Fisco com uma farsa em vários atos, que é vedado justamente por tratar-se de operação estranha à legislação

brasileira, fazendo tábua rasa da condição sine qua non imposta pelo artigo 386 do RIR/99: o de fazer coincidir no mesmo patrimônio a investida e a investidora.



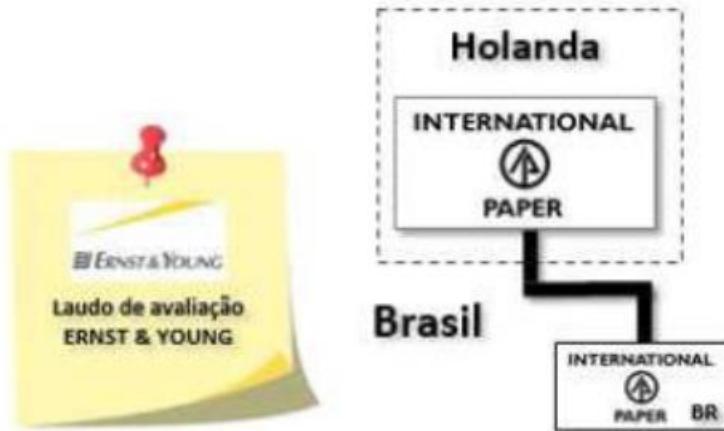
Importante repisar que o ágio na aquisição da LA CELULOSE continua no exterior, não desdobrado, mas registrado juntamente com o investimento no patrimônio da participação adquirida pela IPH. Permitir que empresas do exterior – que tem acesso a recursos financeiros diferenciados – amortizem ágios na aquisição de participação em nosso território é, além da afronta ao dispositivo legal, uma clara violação da livre concorrência, em detrimento dos competidores nativos.

Como último passo da manobra para amortizar indevidamente o ágio, a IPBR contrata Relatório de Avaliação da ERNST & YOUNG (Anexo 06), que levanta então o valor econômico da empresa, o valuation da La Celulose. A partir desse fato, a IPBR passa indevidamente a amortizar na apuração fiscal o suposto ágio na razão de 1/120 avos.

Esse relatório econômico-financeiro pós-datado, e frise-se, encomendado pela IPBR, visou a obtenção do valuation da empresa em termos de fluxos de caixa futuros descontados, buscando assim informar aos novos adquirentes a dimensão total do valor da empresa, patrimônio e rentabilidade futura considerados.

Perceba-se a síntese do roteiro da farsa: a IPH compra a LA CELULOSE pagando um ágio bilionário; a IPBR incorpora a LA CELULOSE com base em relatório econômico pós-datado, e amortiza no Brasil o ágio que se encontra fora do país. Nada mais irregular e que afronta o arcabouço legal brasileiro, deixando a conta a ser paga pelo povo brasileiro.

Valuation da LA CELULOSE



Jul/2007

Novamente nos reportando ao relatório econômico, sua finalidade era "... suportar ... a reestruturação societária do grupo econômico "IP", relacionado à troca de ativos envolvendo a ... "IP Holanda" e a ... "VCP" ..." e apresentava logo na página 3 duas informações bastante importantes, em relação ao destinatário de suas conclusões e a data de sua produção:

- · O destinatário ou contratante do relatório foi a International Paper do Brasil LTDA, na figura do Sr. Richard O'Leary.
- · A data do relatório é 2 de julho de 20/07;

Nota-se, portanto, que se repete aqui uma proposital confusão, que se verá comum ao longo da negociação entre a matriz estrangeira do grupo IP – a IPH – e sua filial brasileira – a IPBR. O objetivo revela-se claro quando se analisam todos os eventos envolvidos (abordagem de "filme"): enquadrar a operação em seu todo como uma aquisição da empresa brasileira, para que se viabilizasse o aproveitamento fiscal do ágio pago na transação.

Como já visto, a operação de permuta deu-se entre a VCP e a IPH. A IPH foi quem pagou pela aquisição da LA CELULOSE, na forma de investimento na construção de uma nova planta para a CHAMFLORA. A IPH foi quem adquiriu a LA CELULOSE em fevereiro de 2007 por aproximados R\$ 3 bilhões, incluídos patrimônio e ágio (supostamente por expectativa de rentabilidade futura, pois não há laudo da época). A IPH é quem teria o direito à amortização desse ágio, caso fosse residente no Brasil.

Porém, quem contrata o relatório da ERNST & YOUNG - que suportaria o registro desse ágio, em atendimento ao § 3º do art. 385 - é a IPBR, e ainda o faz quase cinco meses após a concretização do negócio e dois meses após à incorporação da LA CELULOSE. A IPBR busca com esse relatório, portanto, legitimar um ágio que não foi por ela adquirido, e que por definição encontra-se ainda no exterior, compondo o investimento realizado por sua matriz, ainda que não desdobrado do patrimônio.

Questionado sobre esses fatos, o contribuinte limitou-se a dizer que foram atendidos os critérios legais. E, como já citado anteriormente, esse mesmo contribuinte buscou confundir as atuações das duas empresas:

- Na resposta à intimação 5, afirmou que a IPBR adquirira a LA Celulose: "... ágio pago pela IPBR na aquisição do investimento na LA Celulose teve por fundamento..."
- Na resposta à intimação 7 afirmou que a aquisição se dera pela IPH: "... a IP (Holand) adquiriu o investimento direto na LA Celulose ..."

Essa confusão visa elidir a responsabilidade do contribuinte pela fraude perpetrada, já que na Impugnação à autuação passada reconhece que foi a matriz holandesa que adquiriu o controle acionário da LA CELULOSE, mas apegou-se à obrigatoriedade do reconhecimento do ágio pela filial brasileira, que não pagou por ele:

"47. O valor pelo qual o investimento na LA foi adquirido pela IPH correspondia, exatamente, ao montante do investimento estrangeiro anteriormente registrado pela IPH em relação A Chamflora, R\$3.044.071.098,00.

48. Depois de adquirido o investimento na LA, a IPH decidiu aumentar o capital social da Impugnante mediante contribuição das quotas da LA pelo exato valor que haviam sido adquiridas pela IPH.

49. Nesse momento, em atendimento ao artigo 385 do RIR, a Impugnante desdobrou o custo de aquisição do investimento na LA em valor de patrimônio líquido e ágio. Considerando que A época o valor do patrimônio líquido da LA era R\$1.004.999.278,39, a Impugnante registrou o valor de R\$2.039.071.819,61 como ágio justificado economicamente na rentabilidade futura da LA, conforme laudo elaborado pela Ernst&Young constante dos autos (doc. 15). Esse valor passou a ser amortizado para fins contábeis, como determinavam as regras de contabilidade em vigor, mas eram adicionados aos resultados tributáveis da Impugnante por meio de ajustes no Livro de Apuração do Lucro Real ("LALUR")."

A justificativa é tão fantasiosa que custa crer que foi elaborada por uma famosa banca de advogados. Em primeiro lugar ela quer fazer crer que a entidade que absorveu o patrimônio adquirido com ágio (IPBR) poderia amortizá-lo mesmo sem ter sido a adquirente da participação (IPH), desobedecendo frontalmente o comando legal do art. 386 do RIR/99. Também, quer basear a operação de amortização em um laudo que só foi elaborado meses após a operação que gerou esse ágio (em julho de 2007, quando a operação se deu em fevereiro do mesmo ano).

Mas o mais surpreendente, o mais fantasioso, nessa tentativa de defesa do contribuinte foi negar que a participação acionária adquirida pela IPH fosse composta por PL + Ágio. Citemos novamente a impugnação do contribuinte:

“100. Ademais, há que se ter em conta que a regra dos artigos 385 e 386 do RIR e o conceito de segregação do custo de aquisição em patrimônio líquido e ágio não se aplicam à IPH, pessoa jurídica estrangeira, na medida em que tais dispositivos têm aplicação restrita as pessoas jurídicas brasileiras. Assim, jamais a IPH poderia transferir à Impugnante algo que não tinha. “

Chamo a atenção para esse fato espantoso: o contribuinte afirma com todas as letras que a IPH não tinha o ágio, pelo qual pagou! Mas como aceitar que a IPH “não tinha” o ágio, exatamente tendo pago por ele? Afinal, a LA CELULOSE custou R\$ 3 bilhões à IPH, conforme contrato de câmbio apresentado pelo contribuinte em resposta ao Termo de Intimação 11, cujo RDE do BACEN reproduzimos parcialmente a seguir:

Representante ...: 52669 LA CELULOSE E PAPEL LTDA
2-Capital Social Integralizado:
Valor: 996.128.981,00 Data Ato Societário:
Qtde de QUOTAS ...: 996.128.981
3-Patrimônio Líquido:
Valor.....: + 1.004.999.278,39 Data Balanço/Balancete: 31/01/2007
SISBACEN 85015/5380-ANA REGISTRO DECLARATORIO ELETRONICO 15/02/2007 13:50 TRANSACAO PRDE600 INVESTIMENTO EXTERNO DIRETO - DECLARANTE MRDE614B ----- EXTRATO CONSOLIDADO DE INVESTIMENTO EXTERNO DIRETO NO BRASIL ----- Num. RDE-IED: IA057235 Moeda Estrangeira Valor Fracao Capital Social Investimento.: EUR 54.240.461,38 USD 1.362.128.613,19

E, pela própria demonstração do contribuinte, os valores convertidos ao câmbio da época totalizam exatamente os R\$ 3,044 bilhões pagos pela IPH à VCP, pela participação societária na LA CELULOSE:]

	Registro BACEN	PTAX 31.01.2007	Valor em R\$
USD	1.362.128.613,19	2,1247	2.894.114.664,44
Euro	54.240.461,38	2,76466	149.956.433,96
Total			3.044.071.098,40

Trata-se, logo, de um mero jogo de palavras para evadir-se da constatação de que:

- Se há ágio no Brasil, ele foi transferido e, portanto, é indedutível; ou
- Se não há ágio no Brasil (afinal, como ele teria surgido, se a IPH não o transferiu?), esse ágio é com mais razão ainda indedutível, pois inexistente.

Ora, se a IPH adquiriu a LA CELULOSE por R\$ 3,044 bilhões, como reconheceu o contribuinte no item 47 de sua peça impugnatória, e se o valor patrimonial da mesma LA CELULOSE era de R\$ 1,004 bilhão (conforme item 49), a IPH pagou pelo que exatamente, quando desembolsou R\$ 2,040 bilhões a mais que o valor da LA CELULOSE?

PAGOU PELO ÁGIO, É EVIDENTE.

E se pagou pelo ágio, evidentemente esse ágio pertence à IPH e foi registrado em sua contabilidade, JUNTAMENTE com o valor patrimonial da LA CELULOSE, ou seja, o valor de R\$ 3,044 bilhões pela totalidade do investimento.

Ou o contribuinte quer que creiamos que a VCP entregou a LA CELULOSE à IPH por valor notoriamente inferior ao investimento da CHAMFLORA (trocou R\$ 3 bilhões por R\$ 1 bilhão)? E que na integralização da LA CELULOSE na IPBR tenha brotado um ágio de 2 bilhões do nada! É muita imaginação e falta de apreço pelas leis pátrias. Uma coisa é dizer que o valor de aquisição não deva ser desdobrado no exterior porque essa exigência consta apenas da lei brasileira. Outra bem diferente é dizer que o ágio de R\$ 2,040 bilhões não está contido no valor de R\$ 3,044 bilhões pago pela empresa. É evidente que está.

E se o ágio de R\$ 2,040 bilhões faz parte do valor de R\$ 3,044 bilhões desembolsados pela IPH no exterior, a partir da aquisição da LA CELULOSE, esse ágio se encontrava fora do Brasil e, segundo consta a esta fiscalização, ainda se encontra. Dessa forma, a IPBR não pode aproveitar um ágio que não adquiriu, que foi contabilizado por sua matriz europeia e lá ainda se encontra.

Assim, resta evidente a intenção do contribuinte no sentido de confundir a real adquirente (IPH) com a beneficiária da dedução fiscal (IPBR). Dessa forma pretendeu dar uma aparência de legalidade ao aproveitamento fiscal de um ágio por uma empresa que não realizou o desembolso pelo investimento. Quem adquiriu a LA CELULOSE, tendo pago pela empresa o valor total do negócio, incluindo o ágio, foi a IPH, sociedade domiciliada no exterior.

O contribuinte então, abusando da prerrogativa do auto lançamento, perpetrou uma fraude tributária bilionária, em detrimento do Tesouro Nacional e, em última instância, do povo brasileiro, principalmente do povo mais humilde, que não dispõe de acesso aos mecanismos evasivos dos quais se serviu o contribuinte.

Interessante notar que na relação jurídico-tributária, via de regra, o Estado encontra-se em posição de superioridade em relação aos contribuintes. Porém, essa visão macro não corresponde inteiramente à realidade, notadamente quando analisamos alguns casos de forma isolada. Nesta fiscalização em particular, nos deparamos com o gigantesco poder econômico do contribuinte, assessorado pelos mais afamados profissionais que se possa contar numa operação dessa monta, e valendo-se de certos condicionantes do sistema tributário a seu favor, como o auto lançamento e a morosidade do contencioso, encontrando-se numa momentânea posição de vantagem em relação aos demais contribuintes.

A sociedade brasileira, levando-se em conta esse cenário esboçado, é a hipossuficiente dessa relação, pois não consegue impedir a fraude no momento de sua ocorrência, tem enormes dificuldades para revertê-la dado o lapso temporal que decorre da ocorrência do fato gerador até a satisfação do crédito e tem que arcar com a carga tributária que deixou de ser suportada pelo contribuinte abusador de seu poder econômico.

Voltando à questão legal, como já é pacífico no CARF, somente pode amortizar o ágio o contribuinte que pagou por ele. Ou seja, somente pode amortizar o ágio surgido na aquisição de participação societária a mesma pessoa jurídica que absorveu o patrimônio daquela participação.

Decorrencia natural de um princípio basilar da legislação tributária em se tratado de dedutibilidade de despesas, e que encontra guarida legal no art. 386 do RIR/9970. E, como vimos, quem adquiriu a participação foi a IPH e quem amortizou o ágio foi a IPBR.

Novamente, tendo agora contextualizado o esquema fraudulento da IPBR:

Adquiriu participação com Ágio	Absorveu o patrimônio	Atendeu o art. 386 do RIR/99
IPH	IPBR	Não

Capítulo 5 - DO DIREITO APLICÁVEL

[...]

5.2.2.2. Legislação relativa à Amortização do ágio

Nesse ponto passamos a relacionar os dispositivos legais envolvidos na amortização do ágio surgido em aquisição de participação societária.

Em geral, as contrapartidas da amortização de ágio contabilizado, quando da aquisição de investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial, não são computadas na determinação do lucro real apurado pela investidora. É a exegese do artigo 391 do RIR/9986. Por sua vez, o artigo 426 do RIR/99 determina a forma de registro e acompanhamento dessas operações.

Como se depreende dos dispositivos legais citados, a legislação tributária rejeita em regra a amortização do ágio na aquisição de participação societária. Como uma primeira exceção, sempre limitada ao cumprimento de uma condição sine qua non, admite a dedutibilidade/aproveitamento fiscal do ágio quando o investimento que lhe deu causa for alienado, ocasião em que o ágio pago integrará o custo de aquisição desse investimento para a determinação do correspondente ganho de capital da investidora/alienante.

Contudo, na eventual apuração de ganho de capital, nem sempre será possível a recuperação fiscal do ágio por meio de seu cômputo no custo de aquisição do investimento. É o que ocorre, por exemplo, nos casos de extinção da participação societária adquirida com ágio, por força de sua incorporação pela investidora. Por conta disso, os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 passaram a disciplinar os efeitos fiscais atinentes ao ágio antes contabilizado em sociedade investidora no momento da aquisição de uma participação societária, quando aquela absorve patrimônio da investida (ou vice-versa) por força de incorporação, fusão ou cisão. Note-se uma vez mais a exigência do cumprimento de uma condição: a incorporação do investimento anteriormente adquirido com ágio. É a exceção da exceção. Resumimos abaixo essas situações:

Operação societária de aquisição com Ágio	Regra ou exceção	Condição	Matriz legal
Indedutibilidade	Regra	-	Art. 391 RIR
Dedutibilidade na alienação	Exceção	Alienar o investimento	Art. 426 RIR
Dedutibilidade na incorporação / fusão / cisão	Exceção da exceção	Incorporar o investimento adquirido com ágio	Arts. 385 e 386 RIR

Concorre para tal entendimento a prescrição constitucional do estrito controle sobre as renúncias fiscais, consignada no já citado § 6º do art. 165 da CF/88. Não faz sentido algum que um tipo de renúncia fiscal bilionária como a do ágio seja concedido indiscriminadamente e franqueado a qualquer um que queira simplesmente promover uma reorganização societária com esse fim. Essa renúncia fiscal tem um objetivo bem claro: estimular a atividade econômica, oferecendo incentivos ao setor privado, mediante reorganizações reais e que atendam os critérios legais, e não as meramente contábeis ou pior, artificialmente forjadas. E, assim sendo, ao restringir os casos de amortização de ágio ao mínimo, tutelar também a arrecadação federal.

Tais dispositivos da Lei nº 9.532/97 não instituíram nenhum benefício fiscal genérico em proveito de investidores que adquirem participações societárias com ágio. A própria Exposição de Motivos nº 644/MF, que diz respeito à Medida Provisória nº 1.602 (posteriormente convertida na Lei nº 9.532/97), já bem evidenciava seu escopo (ressaltando que o artigo 8º da aludida Medida Provisória foi desmembrado nos artigos 7º e 8º da então convertida Lei nº 9.532/97).

É certo que o Decreto-lei nº 1.598/77 já firmava que a recuperação do ágio pago não deveria ser tributada. Tal ágio haveria de compor o custo do investimento que lhe deu causa quando ele fosse alienado. É o que se extrai de seus artigos 25 e 33, que são matrizes legais dos supratranscritos artigos 391 e 426, respectivamente, do RIR/99. Repise-se: a legislação tributária de então só admitia a recuperação do ágio quando da alienação do investimento que lhe deu origem, por meio de sua integração ao custo de aquisição.

E exatamente com o objetivo de regular os efeitos fiscais da amortização do ágio em situações diversas (incorporação do investimento), o legislador editou os supramencionados artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97. A Lei nº 9.532/97, portanto, apenas estabeleceu regras para o aproveitamento fiscal do ágio pago naquelas situações em que ele não pode ser recuperado na determinação do ganho de capital apurado na alienação ou liquidação do investimento que lhe deu causa.

Considerando que a regulamentação dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 se deu por intermédio do artigo 386 do RIR/99, impõe-se a transcrição deste dispositivo, bem como a do indissociável artigo 385.

Tais diplomas normativos delimitam as hipóteses em que um ágio registrado em pessoa jurídica, fruto do desdobramento do custo de aquisição da correspondente participação societária por ocasião de sua aquisição, pode ser tributariamente amortizado. Como já referido, pressupõe-se sua aplicação apenas naquelas hipóteses

em que se concentrem em um mesmo patrimônio o investimento e o ágio representativo de fluxo futuro de rentabilidade daquele investimento.

Dos dispositivos antes transcritos, extraem-se todas as condições de preenchimento obrigatório para a garantia da dedutibilidade fiscal da amortização do ágio registrado em uma pessoa jurídica. Dentre elas, destacam-se as seguintes que interessam ao presente caso e que cumulativamente devem ser atendidas (evidentemente que quaisquer tentativas fraudulentas de se encaixar nas limitações legais deverá ser repelida pelo Fisco e não contará com a proteção do sistema jurídico):

- Uma pessoa jurídica (investidora) deve deter participação em outra (investida);
- Por ocasião de sua aquisição, tal participação na investida deve ter sido adquirida com ágio pela investidora, isto é, a investidora deve ter efetivamente arcado com o pagamento do ágio;
- Deve ocorrer a obrigatoriedade absorção de patrimônio da investida pela investidora, ou vice-versa (absorção de patrimônio da investidora pela investida), por meio de incorporação, fusão ou cisão;
- Deve haver o "encontro" da participação societária adquirida e do ágio pago por tal participação em um mesmo patrimônio ("confusão patrimonial").

Como não poderia deixar de ser, depreende-se que afora outras condições legalmente exigidas, a dedutibilidade fiscal da amortização do ágio só encontra respaldo no ordenamento jurídico na hipótese de a detentora desse ativo (investidora que gozará da dedução fiscal) absorver patrimônio da sociedade investida, de cujo correspondente custo de aquisição tal ágio seja parte integrante. Isso significa que a investidora necessariamente deve pertencer ao quadro societário/acionário da investida adquirida com ágio, qual seja, da sociedade que teve patrimônio absorvido. O ordenamento admite, ainda, a situação inversa, isto é, que a investida adquirida com ágio usufrua da dedução fiscal caso absorva patrimônio da investidora.

Assim, para a garantia da dedutibilidade da amortização do ágio estabelecida pelos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, é imprescindível que a pessoa jurídica que de fato suportou o pagamento do ágio na aquisição de uma participação societária incorpore tal sociedade adquirida ou seja por ela incorporada (exceção da exceção). E isso se justifica pelo fato de a citada lei ter regulado a dedutibilidade do ágio exatamente nas situações em que o investidor se confunde com o próprio investimento. Como já dito anteriormente, caso isso não aconteça, ainda restaria possível a recuperação do capital investido no pagamento do ágio quando da alienação da participação, ocasião em que o ágio será considerado no custo de aquisição, reduzindo o possível ganho de capital (exceção).

A intenção do legislador ao admitir a dedução da despesa de amortização do ágio oriundo da aquisição de uma participação societária foi possibilitar que o seu real adquirente recuperasse o capital investido, sem tributá-lo no decorrer de sua integral recuperação, nas situações em que seria impossível a recuperação na alienação do investimento.

A lei não transformou o potencial direito à dedução dessa despesa em um "título" transferível (ao portador) a quem o seu detentor desejasse. A transferência do ágio para pessoa diversa daquela que efetivamente suportou o seu pagamento obsta a

dedutibilidade da despesa com a sua amortização, visto que tal prerrogativa é exclusiva do real adquirente, ainda que não possa exercê-la por encontrar-se em jurisdição diversa da brasileira.

5.2.2.3. Aplicação ao caso concreto

Feitas essas considerações, cumpre agora demonstrar que, dadas as operações societárias engendradas, o ágio fraudulentamente amortizado pela IPBR colide com as normas autorizadoras da dedutibilidade fiscal.

O ágio sob discussão, indevidamente amortizado pela IPBR, não surgiu na subscrição e integralização de capital pela IPH, mediante a transferência de quotas da LA CELULOSE, então detidas pela IPH, em que pese ter sido esse o momento do registro do ágio na IPBR.

A LA CELULOSE foi adquirida pela IPH por força do já citado Contrato de Permuta, celebrado entre ela e a VCP em 19 de setembro de 2006. Conforme referido contrato, a VCP transferiria para a IPH sua Unidade Fabril situada no município de Luiz Antônio, Estado de São Paulo, cujo acervo líquido foi incorporado à LA CELULOSE como subscrição e integralização de capital. A IPH, por seu turno, transferiria para a VCP a todo o acervo líquido da CHAMFLORA, nele incluído o valor do PL + ágio, pago pela aquisição da LA CELULOSE.

A própria IPH, em resposta a intimação, feita no âmbito da primeira autuação fiscal, e que exigiu esclarecimentos sobre o fundamento do ágio de R\$ 2,040 bilhões, afirmou por meio de seu representante legal que adquiriu a participação na LA CELULOSE, em 1º de fevereiro de 2007 (data de fechamento), por R\$ 3,044 bilhões.

Não resta dúvida, portanto, de que o custo de aquisição da LA CELULOSE já superava o somatório de seus valores patrimoniais antes mesmo da integralização de capital na IPBR, ocorrida no dia seguinte ao fechamento, em 2 de fevereiro. A própria IPH confirma que a aquisição da LA CELULOSE, em 1º de fevereiro de 2007, se deu com ágio de R\$ 2,040 bilhões. O documento do BACEN confirma a transferência dos valores nesse montante.

O ágio, portanto, concebido como diferença positiva entre o custo de aquisição e o valor patrimonial do investimento (tal qual já estabelecia o artigo 20 do

Decreto-lei n.º 1.598/77), já existia como componente do custo de aquisição dos investimentos registrados na IPH.

A explicitação contábil do ágio, como parcela desse custo de aquisição, ainda não havia sido implementada antes da integralização de capital da IPBR pela IPH, pela simples razão de a sociedade estrangeira não estar sujeita, no exterior, ao registro de investimentos pelo método da equivalência patrimonial. Caso tal método fosse de aplicação universal e compulsória, o ágio já estaria registrado de forma desdobrada na sociedade estrangeira IPH.

Ad argumentandum tantum, note-se que ainda que superada a aplicabilidade dos artigos 7º e 8º da Lei n.º 9.532/97, na hipótese retratada anteriormente, a IPBR, por não se revestir da condição de investidora e tampouco de investida, não poderia amortizar tributariamente o ágio originado da transação entre a IPH e VCP, uma vez que referidos dispositivos legais exigem que a pessoa jurídica que, de fato, suportou o pagamento do ágio na aquisição de sua participação societária, absorva patrimônio de

tal sociedade adquirida por incorporação, fusão ou cisão ou tenha igualmente seu patrimônio absorvido pela sociedade investida.

É fato inconteste, ainda que o contribuinte busque confundir a atuação das duas sociedades, que a IPH constituiu-se como a real adquirente da participação na LA CELULOSE. Foi ela a pessoa jurídica que efetiva e originariamente arcou com o pagamento do ágio. Assim, para fim da aplicação dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, é insustentável a pretensão de eleger a IPBR como a investidora que teria adquirido o ágio relativo à LA CELULOSE.

A pretensão do contribuinte, de fundir as ações independentes de IPBR e IPH em uma única vontade, encontra barreira intransponível na doutrina contábil, no conhecido Princípio da Entidade. Conforme o CPC 0092:

“Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.” (negritei)

O ágio, então suportado exclusivamente pela IPH, entidade diversa de sua controlada, foi fraudulentamente atribuído à IPBR quando da integralização de capital realizada por meio do investimento detido na LA CELULOSE. Fraude, sim, como já qualificamos anteriormente, pois o ágio pago pela LA CELULOSE continua compondo o investimento na IPH, embora numa outra subconta contábil (não mais na de investimento direto na LA CELULOSE, mas indiretamente na sua participação na IPBR), e sem o desdobramento investimento/ágio exigido pela lei brasileira.

Pelo exposto, restou claro que a amortização do ágio pela fiscalizada não encontra guarida na legislação brasileira, confirmado seu caráter de fraude, como meio de obtenção de vantagem fiscal indevida. E, por isso, não pode contar com a proteção do ordenamento jurídico.

(cita jurisprudência do CARF)

Capítulo 6

DA INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA E DOS VALORES APURADOS

6.1. DA INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA

A infração apurada pela presente ação fiscal tem natureza de fraude (neste ponto do relatório, no sentido tributário do termo, *stricto sensu*), por ter sido constatada a prática ilícita perpetrada pelo contribuinte de impedir, ainda que parcialmente, a ocorrência do fato gerador dos tributos IRPJ e CSLL, nos termos da lei tributária97. Vejamos cada um dos aspectos assinalados.

6.1.1. A Fraude Tributária

Como já esboçado no Capítulo 1, é consenso na doutrina que a fraude e a simulação, chamados genericamente de evasão, estão fora do campo de abrangência dos chamados planejamentos tributários. Isso porque tais condutas não se coadunam com o princípio que norteia o planejamento lícito, qual seja: a escolha da opção mais

vantajosa dentre as legalmente disponíveis. A fraude e a simulação não constituem opções à disposição do contribuinte, são estratégias sub-reptícias utilizados para criar artificialmente uma situação de aparente legalidade. São falsidades, engodos, artificialidades, que pretendem abrir uma oportunidade – legalmente inexistente – de economia tributária.

No caso concreto, a IPBR buscou obter uma vantagem indevida ao amortizar fiscalmente o ágio pago na aquisição da LA CELULOSE por sua controladora IPH, residente no exterior, utilizando um ardil que visava enganar as autoridades tributárias brasileiras.

Como já extensamente demonstrado, não há permissivo legal para a IPBR deduzir despesas de outra entidade (ainda que sua controladora), e a fraude consistiu exatamente na criação artificial de uma situação de aparente legalidade, com a tentativa de “transferir” o ágio da controladora IPH para si. Estamos diante de um ilícito tributário, de uma fraude que, como leciona GRECO, não é planejamento tributário e não tem a proteção do ordenamento⁹⁸.

Esse aspecto é muito importante: a fraude não tem a proteção do ordenamento jurídico. E a razão é simples: a fraude é uma violação do ordenamento jurídico, pela tentativa dolosa de manipulação dos conceitos e institutos jurídicos para que o contribuinte se enquadre artificialmente em uma situação permitida.

Assim, a fraude perpetrada pelo contribuinte, manipulando as etapas de um negócio legítimo para obter uma economia tributária gigantesca não difere em essência, repisamos, de outras fraudes mais comezinhas, como aquela divisão artificial da empresa do lucro real para caber no lucro presumido ou um esquema ponzi. Trataremos desse ponto com mais detalhes no tópico da multa qualificada.

[...]

6.1.3. A redução indevida dos tributos

Como consequência da indevida amortização do ágio da IPH pela IPBR, em clara afronta aos artigos 385 e 386 do RIR/99, temos a violação do artigo 299, que trata das despesas necessárias. Os artigos 385/386 são, portanto, espécies do gênero despesa necessária, descrita no artigo 299.

[...]

Repisamos esse ponto, extensamente enfrentado na autuação anterior e distorcido de forma vergonhosa na peça impugnatória do contribuinte. A despesa com amortização indevida de ágio viola tanto os arts. 385/386 do RIR/99 (espécie) quanto o art. 299 (gênero):

6.1.4. Filme ou foto?

Muito tem se discutido sobre a forma de reconhecer um planejamento tributário legítimo, distinguindo-o daquele abusivo ou da fraude, como o presente caso. Um dos pontos mais debatidos é se as operações devem ser vistas no todo, como num filme, ou isoladamente, como numa foto.

Parece-nos que essa é uma questão superada, sendo elementar que a abordagem do filme é a mais apropriada simplesmente porque a economia tributária só foi obtida pela sequência de operações (filme), não por uma operação isolada (foto). A análise

fiscal acompanha a realidade fática: quando há um ilícito perpetrado por meio de diversas ações concatenadas, como é o caso das fraudes travestidas de planejamento tributário, usa-se a abordagem de filme, pois de fato houve uma sequência ordenada de ações - um filme; quando a fraude é simples, como uma omissão de receitas, uma foto é suficiente para seu deslinde.

Dizer que a operação é válida e oponível ao fisco porque cada etapa é legítima – e nem sempre esse é o caso - não encontra respaldo na realidade, pois etapas isoladas não economizam tributo nessas complexas fraudes: somente a combinação das várias operações permite o atingimento desse fim escuso. [...]

[...]

Portanto, encarar operações estruturadas (filme) apenas como legítimas etapas isoladas (foto) é, no mínimo, uma abordagem pueril, que não permite compreender ou evitar as consequências desastrosas daquela ação planejada de forma maliciosa. A operação estruturada visa atingir um determinado fim através da consecução encadeada de etapas isoladas.

Ainda que cada etapa da aquisição de participação societária empreendida pelo Grupo IP pudesse ser isoladamente válida, e nem é o caso, seu conjunto não permite que o objetivo de economia tributária seja alcançado, por faltar-lhe, como já dito e repetido, a necessária confusão patrimonial exigida em lei.

6.1.5. Fraude é apenas documental?

Há também uma certa tendência nos julgados do CARF em considerar como fraudulento, passível de punição qualificada, apenas os casos em que tenha havido fraude documental em sentido estrito. Mas será que esse entendimento, certamente legitimamente abordado pelo legislador em sua origem, ainda se mantém válido nos dias atuais? Será possível limitar fraude a operações de “nota calçada” e similares, sendo que sequer nota fiscal em papel existe mais?

A importância excessiva dada à existência de um documento (em sentido estrito) que ateste a fraude nos parece não se coadunar com a dinâmica das práticas fraudulentas, que se valem de um imenso cabedal para atingir seu fim, qual seja: a obtenção de vantagem pecuniária indevida, mediante o uso de falseamento.

Os fraudadores evoluem, e evoluem rápido. Se determinada conduta é uma vez considerada fraude pelos julgadores, buscam logo outra ainda não prevista como tal. Nesse sentido, o ato de alterar as declarações fiscais tem o efeito equivalente

de fraude documental de emitir uma nota fiscal a menor, ou seja, da redução indevida do tributo.

[...]

Na seara tributária, se a empresa veículo tornou-se evidente instrumento de transporte do ágio, usa-se uma empresa operacional. Ou, como no caso presente, sequer isso: usa-se uma aparente confusão entre duas empresas do mesmo grupo, visando confundir a real adquirente com a beneficiária final da aquisição. Para tal, lança-se mão de todo o aparato disponível – laudos, pareceres, apuração fiscal - para dar aparência de legitimidade à operação.

[...]

Assim, é absolutamente inadequado negligenciar as evidências da fraude só porque os documentos (manipulados, enviesados) parecem suportar a versão do fraudador.

6.2. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

Neste tópico apresentamos as razões para a qualificação da multa de ofício, ou seja, da majoração da multa de 75% pela presença dos elementos descritos na legislação tributária como necessários e suficientes à essa majoração.

[...]

Destacamos aqui o fato inconteste de que uma lei tributária define as hipóteses em que pode haver aplicação em dobro da multa de ofício, não exigindo do operador do direito a busca dos conceitos de sonegação, fraude e conluio em outros ramos da ciência jurídica (inclusive no penal), para o fim de determinar sua aplicabilidade. O Direito Tributário é de sobreposição, mas só quando se utiliza de institutos e definições já juridicizados em outros ramos do Direito. Não é o caso dos conceitos de sonegação, fraude e conluio, nativamente definidos.

Sonegação é o ato de ocultar dolosamente do conhecimento do Fisco a ocorrência ou circunstâncias do fato gerador. Fraude é impedir, retardar, excluir ou modificar a própria ocorrência do fato gerador, também de forma dolosa. E conluio é a prática de uma das anteriores mediante ajuste doloso entre as partes.

Dolo é o elemento subjetivo comum, absolutamente necessário para a configuração de quaisquer das hipóteses anteriores. Como veremos a seguir o dolo exigido para a aplicação da multa qualificada trata-se do conhecimento e da vontade de praticar os atos vedados em lei tributária. Não há que se falar em dolo penal pois a lei tributária não exigiu o crime para a duplicação da multa.

[...]

6.2.3. Erros de proibição

Muito comum encontrar também nos acórdãos do CARF a rejeição da multa qualificada em virtude de supostos erros de proibição, afastando o elemento dolo da operação pelo suposto desconhecimento do contribuinte acerca de sua ilicitude.

Primeiro, importa relembrar um artigo do CTN bastante esclarecedor, que trata da legislação tributária complementar, muito pouco citada nesse debate (cremos nós, propositadamente):

“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios ...

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.”

Nota-se como esse artigo do CTN privilegia a Autoridade Tributária por meio de dois incisos sem, no entanto, prejudicar o contribuinte. Explica-se: no primeiro deles concede o status de norma complementar aos atos normativos expedidos pela Autoridade Tributária, em seu inciso I. No inciso III, equipara a esses mesmos atos, a título de legislação complementar, as “práticas reiteradas” da Autoridade Tributária. Já o Parágrafo único é uma garantia ao contribuinte: ao observar tais normas, não incorrerá em multa ou juros de mora.

Já a jurisprudência administrativa do inciso II foi definida pelo legislador ordinário com um status nitidamente inferior aos demais, pois sua eficácia depende de lei que valide seu caráter normativo. Portanto, a jurisprudência do CARF não tem o condão de afastar uma autuação fiscal, como se vê em vários julgados de casos de planejamento tributário¹¹⁹, em que pese seu importante caráter uniformizador das decisões.

Esse ponto é muito interessante pois a jurisprudência do CARF não seria, a princípio, norma complementar de Direito Tributário, dependendo de lei que assim atribua eficácia¹²⁰. Já as Instruções normativas da Receita Federal possuem esse caráter, e de forma imediata. Também, as “práticas reiteradas” da Receita Federal que, entre outras, são aquelas consignadas nas autuações fiscais: não as autuações isoladas, mas tão-só as reiteradas.

Ora, há prática mais reiterada da Receita Federal que a glosa de ágios com as mais diversas artificialidades? Não há talvez, na história da fiscalização da Receita Federal, prática mais consistentemente reiterada que a glosa de despesas de amortização indevida de ágio.

Assim, podemos acrescentar que o contribuinte também desrespeitou frontalmente o Código Tributário Nacional (art. 100) ao realizar uma operação vedada no mínimo pelas práticas reiteradas da Administração Tributária (inciso III).

O contribuinte poderia ainda ter se utilizado do instituto da Consulta Tributária, nos termos dos arts. 46 e segs. do Decreto 70.235/72121, a título de demonstração de boa-fé na condução de seu suposto planejamento tributário no âmbito da reorganização societária. Lembrando que o instituto da Consulta

Tributária traz diversas vantagens ao contribuinte imbuído de boa-fé, como a de evitar ações fiscais durante o período de análise e a demonstração cabal de que o contribuinte está agindo convicto de que está cumprindo a lei.

Evidente que se trata de procedimento facultativo, posto à disposição do contribuinte para esclarecimentos e correto tratamento tributário de fatos controvertidos. Como vimos na resposta à Intimação 6, o contribuinte não o fez, embora tenha realizado diversas consultas no âmbito dos tributos PIS e COFINS.

[...]

6.2.4. Atendimento à fiscalização afasta a multa qualificada?

É mister esclarecer ainda que, novamente remetendo a julgados do CARF, a multa qualificada tem sido afastada pela confusão entre os conceitos de multa

qualificada e multa agravada. Parte desse comportamento pode ser explicada pela nomenclatura, mas também pela não distinção entre dolo na seara tributária e dolo penal.

Convém notar ainda uma certa confusão em relação ao momento em que se dá à omissão do contribuinte. Como já dito acima, a multa qualificada penaliza a sonegação, fraude e o conluio, hipóteses previstas na Lei tributária 4.502/64. Ou seja: a multa qualificada penaliza comportamentos dolosos que afetam o fato gerador (FG).

Já a multa agravada penaliza as condutas que dificultam a fiscalização, em síntese, o embaraço à fiscalização. Essa multa não está, portanto, diretamente relacionada com a infração tributária original, mas com as prerrogativas da atividade fiscal.

Por fim, importante registrar que, se a conduta transparente do contribuinte durante o procedimento fiscal não afasta uma eventual qualificação da multa, o contrário pode indicar sua má-fé e reforçar a convicção da fiscalização sobre sua conduta dolosa. Ou seja: se um contribuinte intencionalmente atrapalha a fiscalização, muito provavelmente o faz para dificultar a apuração dos ilícitos que cometeu.

Na linguagem do triângulo da fraude, se o contribuinte cometeu alguma conduta fraudulenta para obter vantagem indevida, é evidente que continuará utilizando-se de subterfúgios para evitar que seja descoberto (RACIONALIZAÇÃO) e

perder aquilo que foi motivado a obter mediante a fraude (MOTIVO), aproveitando-se de brechas no sistema (OPORTUNIDADE).

6.2.5. Aplicação da multa qualificada ao presente caso

Vejamos agora, resumidamente, como o contribuinte enquadra-se na previsão legal da multa qualificada, pela ação da IPBR, em evidente conluio com sua matriz IPH:

□ O contribuinte IPBR, juntamente com sua matriz IPH, planejou e levou a cabo uma fraude bilionária, ignorando o comando legal do art. 386 do RIR/99, promovendo uma amortização indevida de despesa de ágio, com conhecimento dos fatos e intenção de praticar essa fraude;

□ A IPH nunca pretendeu adquirir a participação acionária na LA CELULOSE enquanto investimento permanente, dado que no dia seguinte à aquisição, utilizou esse investimento para subscrever capital na IPBR. Isso mostra de forma absolutamente cabal que desde o princípio a intenção da IPBR era de aproveitar o ágio fiscalmente, mesmo sabendo ser o procedimento vedado pela legislação;

□ Outra evidência de que a IPH nunca pretendeu manter o investimento, é que sequer contratou o laudo econômico quando da suposta operação de permuta. O laudo da Ernst & Young só foi contratado muito posteriormente pela IPBR, para dar aparência de legalidade à operação, de forma totalmente extemporânea;

□ A IPBR demonstra ter plena consciência da ilicitude da amortização do ágio ao tentar confundir a fiscalização com respostas evasivas e contraditórias, como se evidenciou ao longo deste relatório. Como dissemos, seria preciso abolir do mundo contábil o Princípio da Entidade a fim de admitir que duas empresas agindo separadamente possam ser consideradas uma única unidade funcional, um único patrimônio;

□ Os valores bilionários envolvidos na exoneração tributária exigiam muito mais diligência e cuidado dos controladores e diretores da IPBR, que negam qualquer irregularidade na operação, mas não esclarecem como se deu a passagem do ágio da matriz para a filial; ao contrário, defendem a empresa e buscam confundir a fiscalização. Resta evidente que o dano gigantesco causado ao Erário agrava o caráter fraudulento do comportamento do contribuinte.

□ Por todas essas evidências, restou clara a capituloção legal dos fatos narrados, relativamente à multa de ofício qualificada, como sendo aqueles descritos na lei tributária como fraude e conluio, arts. 72 e 73 da Lei 4.502/64.

Adicionalmente podemos aduzir o argumento de que o contribuinte possuía benefícios fiscais concedidos pelo poder público (no caso, benefícios nas esferas estadual e municipal, como apresentado em resposta ao TERMO DE INTIMAÇÃO 8 na forma do anexo 4.16 do Contrato de Permuta). Esse fato torna ainda mais reprovável sua conduta, pois esse contribuinte obtém uma milionária vantagem indevida mediante fraude contra um Estado que já o aliviara de parte da carga tributária.

6.3. MULTA ISOLADA

Juntamente com o lançamento do principal, juros e multa de ofício qualificada, houve o lançamento da multa isolada por insuficiência de pagamentos de estimativa do IRPJ e CSLL. A base legal dessa exigência é o inciso II do artigo 44 da Lei 9.430/96, alterado pelo art. 14 da Lei 11.488/07

[...]

6.4. JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO

Sobre a legitimidade da aplicação dos juros moratórios sobre a multa de ofício, importa registrar que o art. 161 do CTN assinala que tais juros não apenas incidem sobre o tributo, mas também sobre a multa de ofício proporcional, já que ambos compõem o crédito tributário legalmente constituído. Do mesmo CTN, lembre-se que o artigo 113 afirma que a multa integra a obrigação tributária principal, e por consequência, constitui o crédito tributário (art. 139). E que a Lei nº 9.430, de 1996, ao tratar da formalização da exigência de crédito tributário composto exclusivamente por multa ou juros de mora diz, expressamente, no parágrafo único do art. 43 que incidirão juros de mora à taxa Selic.

[...]

6.5. VALORES APURADOS

6.5.1. Ano calendário de 2013

A IPBR informou na Ficha 07A da DIPJ 2014136 o valor de R\$ 203.907.181,92, reduzindo os montantes do Lucro Real, base de cálculo para o Imposto de Renda e Contribuição Social. Tal dedução foi indevida, conforme exaustivamente relatado e acarretando, portanto, o lançamento do valor de R\$ 153.480.935 a título de IRPJ e R\$ 55.253.136 de CSLL.

O valor que reduziu o montante do lucro oferecido à tributação originou-se da apuração pelo RTT, informado na conta 0015150200 do FCONT do mesmo ano calendário.

Foram lançados também os valores da multa isolada por insuficiência de recolhimento das estimativas mensais do IRPJ e CSLL, que totalizaram R\$ 31.775.535

6.5.2. Ano calendário de 2014

Para esse ano o contribuinte registrou a amortização do ágio no e-Lalur, no mesmo patamar registrado em 2013, de R\$ 203.907.181,92, reduzindo os montantes do Lucro Real, base de cálculo para o Imposto de Renda e Contribuição Social.

Tal dedução foi indevida, conforme exaustivamente relatado e acarretando, portanto, o lançamento do valor de R\$ 148.133.469 a título de IRPJ e R\$ 53.328.049 de CSLL.

Foram lançados também os valores da multa isolada por insuficiência de recolhimento das estimativas mensais do IRPJ e CSLL, que totalizaram R\$ 18.165.109.

6.5.3. Ano calendário de 2015

Novamente o contribuinte apresentou a dedução de R\$ 203.907.181,92 no e-Lalur referente a esse ano-calendário.

Tal dedução foi indevida, conforme exaustivamente relatado e acarretando, portanto, o lançamento do valor de R\$ 141.679.807 a título de IRPJ e R\$ 51.004.730 de CSLL.

Foram lançados também os valores da multa isolada por insuficiência de recolhimento das estimativas mensais do IRPJ e CSLL, que totalizaram R\$ 29.370.838,.

6.5.3. Ano calendário de 2015

Novamente o contribuinte apresentou a dedução de R\$ 203.907.181,92 no e-Lalur referente a esse ano-calendário.

Tal dedução foi indevida, conforme exaustivamente relatado e acarretando, portanto, o lançamento do valor de R\$ 141.679.807 a título de IRPJ e R\$ 51.004.730 de CSLL.

Foram lançados também os valores da multa isolada por insuficiência de recolhimento das estimativas mensais do IRPJ e CSLL, que totalizaram R\$ 29.370.838.

Por consequência, foram lavrados Autos de Infração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) no montante de R\$ 443.294.213 e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) de R\$ 159.585.916 além de R\$ 79.311.483 de multa isolada. Para esse lançamento foi protocolado o Processo Administrativo Fiscal no. 16561.720055/2018-51.

Os valores principais dos tributos foram acrescidos das multas previstas no art. 44 da Lei n.º 9.430/96, bem como dos correspondentes juros de mora, conforme determinado pelo art. 61, § 3º, da Lei 9.430/96, perfazendo um crédito tributário consolidado de R\$ 682.191.614 (seiscentos e oitenta e dois milhões, cento e noventa e um mil, seiscentos e catorze reais).

6.6. Responsabilidade tributária

Ao analisar os fatos que culminaram com a amortização indevida do ágio pelo contribuinte IPBR, não há como negar que tal fraude só pôde ter sido perpetrada com o conhecimento e mesmo o consentimento de sua matriz, a IPH.

Ao realizar a operação de aquisição de participação societária na LA CELULOSE e imediatamente integralizá-la em sua filial IPBR, resta evidente a participação da IPH e o interesse comum na operação, afetando negativamente a ocorrência do fato gerador.

A IPH, portanto, ao agir dessa forma, tornou-se sujeito passivo da relação jurídico-tributária juntamente com a IPBR, só que na condição de responsável. É o que define o art. 121 do CTN:

“Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.”

E, por ter participado decisivamente da operação fraudulenta que culminou com a redução indevida das bases tributáveis do contribuinte IPBR, a IPH incorreu na previsão legal do art. 124, I, também do CTN:

“Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;”

Importante frisar que o interesse comum exige não apenas o interesse econômico, que certamente a IPH teve, e do qual se beneficiou; exige também a participação efetiva na situação que afetou o fato gerador, que impediu a ocorrência do FG em sua integralidade. Como demonstramos ao longo deste relatório, foi exatamente isso que ocorreu com a IPH, ao participar ativamente da engenharia societária que permitiu à IPBR concretizar sua fraude.

A responsável solidária IPH foi cientificada desta autuação por meio de seu representante legal, sr. Antonio Carlos Saldanha Marinho, CPF 442.204.567-91.

A pessoa jurídica autuada foi intimada dos presentes lançamentos em seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), em 08/11/2018, conforme Termo de Ciência de fls. 1365. A responsável solidária IPH foi intimado por via postal, em 14/11/2018, conforme AR de fls. 1370. A responsável solidária não apresentou impugnação. Em 11/12/2018 a pessoa jurídica autuada apresentou a impugnação de fls. 1377-1433, com base nos seguintes argumentos:

a) Preliminarmente arguiu a impossibilidade de responsabilização solidária da IPH, sob a alegação de que a autoridade fiscal "não logrou êxito na configuração dos elementos que evidenciariam a existência desse vínculo característico do interesse comum, tampouco dos atos praticados pela IPH". Alegou, outrossim, que a IPH foi incorporada pela autuada (ora impugnante) em dezembro de 2017. Desta forma, a

Impugnante, como sucessora da IPH, responde por todos os tributos devidos pela IPH até a data da incorporação, conforme disposto no art. 132 do CTN.

b) Ainda em sede de preliminar, arguiu a decadência de parte do crédito tributário (principal e multa isolada), tendo em vista a amortização mensal do ágio;

c) No mérito, inicialmente apresentou extensas considerações acerca: c.1) do direito aplicável ao registro e amortização do ágio nas aquisições de participações societárias; c.2) da validade do ágio amortizado fiscalmente pela contribuinte; c.3) da ilegitimidade da exigência de "confusão patrimonial" e da qualificação da IPH como real adquirente. Concluiu sua argumentação afirmando que o art. 24 da LINDB determina a análise do cenário jurisprudencial vigente à época da lavratura do auto de infração.

d) Alegou a ocorrência de diversos excessos na constituição do crédito tributário, tais como: d.1) amortização do ágio e seus reflexos em relação à CSLL; d.2) inexistência de fraude ou conluio nas operações em questão, acarretando a inaplicabilidade da multa qualificada; d.3) impossibilidade de exigência da multa em caso de dúvida; d.4) impossibilidade da cobrança da multa isolada em razão da falta de recolhimento do IRPJ e CSLL por estimativa; d.5) ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa .

Quando do julgamento pela Delegacia de Florianópolis, restou a decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. IMPOSSIBILIDADE.

A subsunção aos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, assim como aos artigos 385 e 386 do RIR/99, exige a satisfação dos aspectos temporal, pessoal e material. Exclusivamente no caso em que a investida adquire a investidora original é que haverá o atendimento a esses aspectos, tendo em vista a ausência de normatização própria que amplie os aspectos pessoal e material a outras pessoas jurídicas ou que preveja a possibilidade de intermediação ou de interposição por meio de outras pessoas jurídicas.

Não há previsão legal, no contexto dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e dos artigos 385 e 386 do RIR/99, para transferência de ágio por meio de interpresa pessoa jurídica da pessoa jurídica que pagou o ágio para a pessoa jurídica que o amortizar.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

DEDUTIBILIDADE DE ÁGIO.

Em relação à dedutibilidade do ágio, as normas do IRPJ são extensíveis à CSLL (art. 75 da IN RFB nº 390/04 e artigo 386, III do RIR).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.

A multa isolada em razão da falta de recolhimento do IRPJ e CSLL por estimativa é aplicável mesmo após o encerramento do ano-calendário.

Para fatos geradores posteriores a 2007, a referida multa isolada deve ser exigida cumulativamente com a multa de ofício por eventual falta ou insuficiência de recolhimento do IRPJ e CSLL apurados na correspondente declaração de ajuste.

MULTA QUALIFICADA. ÁGIO FICTÍCIO. DOLO. NÃO COMPROVAÇÃO.

Não restando inequivocamente demonstrado o evidente intuito doloso da contribuinte, a multa de ofício deve ser desqualificada.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO

A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista pelos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Inconformada com a decisão, interpôs a contribuinte recurso a esse Conselho alegando em síntese:

Impossibilidade de responsabilização solidária da IPH.

DO DIREITO

A validade do ágio amortizado fiscalmente pela Recorrente: o cumprimento de todos os requisitos legais

Ilegitimidade da desconsideração do ágio pela autoridade fiscal

Inexistência de restrição legal para a amortização do ágio no caso presente – a tentativa de inovação pela MP 627

A impropriedade da exigência de “confusão patrimonial” e da qualificação da IPH como real adquirente

Impossibilidade de ingerência do fisco na atividade do contribuinte

O art. 24 da LINDB determina a análise do cenário jurisprudencial à época da lavratura do auto de infração

EXCESSOS NA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

A amortização do ágio e seus reflexos em relação à CSLL.

Da impossibilidade da cobrança a multa isolada em razão da falta de recolhimento do IRPJ e CSLL por estimativa.

A decadência de parte do crédito tributário (principal e multa isolada) – Amortização mensal do ágio.

A ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa.

Este é o relatório do essencial.

Voto Vencido

Conselheiro Letícia Domingues Costa Braga, Relatora.

O recurso é tempestivo e dele conheço.

01) Preliminar – aplicação da LINDB

Preliminarmente, impõe-se a análise da aplicabilidade e do alcance do artigo 24 da LINDB, tanto em relação aos royalties, tendo em vista que fora julgado caso da própria empresa nesse Conselho por mais de uma vez e a posição foi favorável à empresa, tanto no caso do ágio, pois na época dos fatos não existiam as limitações que hoje são vistas.

Contudo, deve ser analisado o dispositivo, para verificar a sua aplicabilidade em matéria tributária. Veja-se à redação:

Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

Adoto o entendimento exposto pela Ilustre Conselheira Lívia De Carli Germano e gravado no Acórdão nº 1401002.993, de 20 de novembro de 2018.

Defende a Recorrente que tal dispositivo tem aplicação imediata ao caso, devendo ser cancelada a autuação fiscal, já que o procedimento por ela adotado se deu com base nas orientações da época, ou seja, foi pautado na jurisprudência majoritária deste CARF sobre a matéria.

Todavia, entendo que não é este o alcance da norma.

É que o campo tributário possui regramento próprio na Constituição Federal que não pode ser ignorado, em especial quando se analisa a hierarquia das fontes normativas.

De fato, o artigo 146 da Constituição Federal estabelece que a edição de normas gerais em matéria tributária é matéria reservada à lei complementar. E não é à toa. É que em um ambiente em que todos os entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) têm competência e capacidade tributária ativa, a edição de

normas gerais não pode emanar de um desses entes (lei federal), devendo advir de norma especial com caráter de legislação nacional, papel da lei complementar.

É esse o status do Código Tributário Nacional e de qualquer norma que pretenda veicular norma geral em matéria tributária.

Assim, já causa estranheza que o legislador tenha pretendido o alcance que defende a Recorrente por meio da edição de uma lei ordinária federal.

Vale lembrar, ademais, que o CTN possui regramento específico sobre a matéria, estabelecendo o artigo 100 que a observância das chamadas normas complementares (das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos) exclui tão somente a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. Jamais o principal de tributo. Da mesma forma, o artigo 146 do CTN traz regramento próprio sobre o efeito intertemporal da introdução de novos critérios jurídicos – leia-se, nova interpretação – no processo de constituição do crédito tributário. Diante disso, dar ao artigo 24 da LINDB o alcance que a Recorrente pretende é, ao fim e ao cabo, acreditar que lei ordinária federal poderia trazer uma espécie de exceção à norma do artigo 100 do CTN, o que vai de encontro a regras básicas de interpretação das normas em um sistema constitucional complexo como o brasileiro.

Na verdade, a análise mais detida do teor do artigo 24 da LINDB também leva à conclusão de que ele não tem o alcance que a Recorrente pretende.

A começar pelo contexto em que tal norma foi editada, eis que a exposição de motivos do projeto de lei indica que suas disposições tiveram como pano de fundo os processos de controle das contratações públicas, em especial aqueles das instâncias de controle dos gastos públicos, como o TCU e a CGU.

Ademais, a análise do texto indica que o dispositivo se dirige-se à revisão de ato, processo ou norma emanados da própria Administração, bem como de contrato ou ajuste entabulados entre a Administração e o particular, não se aplicando ao lançamento fiscal, eis que lançamento não configura procedimento de “revisão”, uma vez que não cuida de “revisar” a validade de quaisquer atos ou contratos da Administração.

Assim, o lançamento tributário não se ocupa da revisão de atos administrativos e jamais declara a invalidade de ato ou de “situação plenamente constituída”. A entrega de declaração pelo contribuinte, pelo que se opera o “auto-lançamento” ou o “lançamento por homologação”, não gera situação plenamente constituída, já que por definição a apuração feita pelo contribuinte é sempre provisória e precária, sujeita a homologação da autoridade competente, não havendo que se falar em “situação plenamente constituída” antes da homologação (expressa ou tácita) pela autoridade fiscal.

Vale notar que dar ao artigo 24 da LINDB o alcance pretendido pela Recorrente em nome da “segurança jurídica” acabaria por “engessar” o contencioso administrativo, impossibilitando-o de evoluir com eficiência, retirando dos debates tributários a tecnicidade da especialização dos Tribunais/Conselhos de Recursos Fiscais, que diuturnamente lidam com casos que envolvem critérios contábeis, situações e documentos específicos que o Poder Judiciário não tem condição (e nem estrutura) para analisar, o que acabaria por aumentar a vulnerabilidade dos contribuintes trazendo, veja só, insegurança jurídica.

Ante o exposto, oriento meu voto por rejeitar a preliminar de aplicação do artigo 24 da LINDB ao caso em questão.

02) Preliminar – responsabilidade tributária solidária à International Paper Investments (Holland) B.V. (“IPH”)

Quando do lançamento tributário, responsabilizou-se a International Paper Investments, sociedade constituída na Holanda com base no art. 124, I do CTN.

Pois bem, independentemente da opinião dessa julgadora que não concorda com tal responsabilização, importante ressaltar que restou devidamente comprovada a incorporação da empresa holandesa pela empresa brasileira, conforme doc. 21 juntado aos autos com a impugnação.

Nesse sentido, tendo em vista a sucessão da responsável pela recorrente, há a transferência para a sucessores, por força do art. 132 do CTN, não sendo crível qualquer discussão sobre o assunto pois devidamente transferida a responsabilidade para a recorrida em virtude do desaparecimento da empresa International Paper Investments B.V.

03) MÉRITO

Cuidam os autos de autuação por impossibilidade de dedução de ágio nos anos calendário de 2013, 2014 e 2015.

A situação não é nova nesse Conselho e já foi por duas vezes julgada processos 16561.720163/2012-39 e 16561.720077/2013-15.

A decisão da DRJ, ao meu ver foi bem precisa com relação a toda a operação, no seguinte sentido:

Conforme amplamente relatado, trata-se de uma operação de aquisição de investimento por uma empresa estrangeira (IPH), que mediante permuta de ativos com o grupo VCP, passou a deter a participação societária da recém-criada empresa LA Celulose, mediante o desmembramento de parte do acervo da empresa VCP, entregando em troca a participação societária que detinha na empresa Chamflora.

Em que pese esta operação tenha sido realizada entre parte independentes, mediante a permuta de ativos reais, verifica-se que o ágio gerado nesta operação somente podia ser reconhecido pela empresa investidora, IPH, cuja sede fica na Holanda.

Ocorre que, após adquirir o investimento, a empresa sediada no exterior (IPH) houve por bem transferir o controle societário da empresa LA Celulose para a sua controlada no Brasil, IPBR (ora impugnante).

Tal transferência, segundo Termo de Verificação Fiscal, se deu por meio de aumento de capital na IPBR, efetuado pela IPH, mediante a subscrição das ações detidas por ela na empresa LA Celulose, passando este de R\$ 601.100.228,00 para R\$ 3.645.171.326,00, sendo neste momento reconhecido um ágio, pela IPBR, em face da participação societária da LA Celulose, no valor de R\$ 2.039.071.819,61.

O valor atribuído às quotas da LA Celulose, de cerca de R\$ 3,04 bilhões corresponde exatamente ao valor pelo qual fora adquirido pela empresa IPH.

Na sequência das operações, a empresa IPBR incorporou a sua controlada LA Celulose, passando a amortizar o ágio reconhecido para fins fiscais.

Nota-se claramente que, se existe um ágio a ser reconhecido nestas operações, este devia ser feito tão somente pela empresa IPH, com sede na Holanda, por ocasião da aquisição da empresa LA Celulose.

Vê-se que o problema se deu quando da formação do ágio e não há tese que possa sustentar a argumentação da recorrente, conforme abaixo. A Legislação prevê que:

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

Quem efetivamente adquiriu a participação societária não era contribuinte, pois não estava domiciliada no Brasil.

Nesse sentido, tendo em vista a impossibilidade de se aproveitar o ágio pois a compra foi realizada por empresa não contribuinte, nego provimento ao recurso voluntário com relação ao aproveitamento do ágio.

Por outro lado, não considero que seja esse um ágio interno, aliás a figura do ágio interno deve ser vista com muita parcimônia pois qualquer ágio desconsiderado pelo fisco transforma-se em ágio interno. Aqui o que temos é uma não formação do ágio, tendo em vista que quando da formação do ágio, não existia uma contribuinte, pois a pessoa jurídica estava domiciliada no exterior.

04) Recurso de ofício – multa qualificada

Para que se possa cogitar a possível aplicação da multa de ofício em percentual qualificado, o artigo 44, § 1º da Lei 9.430/96, com a redação dada pelo artigo 14 da Lei 11.488/07, exige que o contribuinte tenha incorrido em uma das hipóteses descritas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30.11.1964 (“Lei 4.502/64”), isto é, nos casos de sonegação, fraude ou conluio, respectivamente.

Entretanto essa ocorrência não pode ser presumida ou alegada de forma genérica, tampouco essas três figuras específicas podem ser genericamente referidas como um suposto “dolo” – que aliás sequer ocorre neste caso. Pelo contrário, a efetiva caracterização de sonegação, fraude ou conluio deve ser provada por meios hábeis e idôneos, de forma clara e inequívoca, e isso evidentemente não ocorreu nestes autos, até mesmo porque não houve a prática de atos jurídicos com quaisquer desses vícios.

Outra observação a ser feita é a de que a incidência do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, que leva à multa mais onerosa, supõe a ocorrência inequívoca de dolo no seu mais puro sentido penal.

Vale dizer, não é toda e qualquer hipótese de falta de pagamento, etc. prevista no inciso I que vai levar à duplicação da multa.

Se não houver intuito de enganar, esconder, iludir, mas se, pelo contrário, o contribuinte agiu de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios, de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária, e se agiu na convicção e certeza de que seus atos tinham determinado perfil legalmente protegido – que levava ao enquadramento em regime ou previsão legal tributariamente mais favorável – não se trata de caso regulado pelo § 1º do artigo 44, mas de divergência na qualificação jurídica dos fatos; hipótese completamente distinta da fraude e da sonegação a que se referem os dispositivos para os quais o § 1º remete.

Ora, na medida em se trata de recrudescimento na aplicação de uma sanção, surge a necessidade de se buscar, na conduta que se avalia, elemento subjetivo diferenciado que justifique tal “sobre-apenamento”. A multa de ofício prevista é de 75%, sendo elevada a 150% caso se, constate a subsunção às hipóteses agravantes indicadas. Portanto, é razoável supor que a qualificação da multa revista-se da natureza de excepcionalidade. Se da interpretação de tais hipóteses agravantes resulta uma situação reconhecidamente recorrente, ou seja, presente na maioria das situações em que se aplica a sanção, então a qualificação da multa perde a natureza de excepcionalidade, convertendo-se em regra. Ao se identificar o dolo previsto na legislação fiscal com a mera vontade de se obter o resultado, ocorre exatamente essa ampliação, a qual inverte o entendimento quanto ao caráter excepcional da multa qualificada – metamorfoseando-a em regra.

Para que se evite tal inversão, exige-se uma interpretação mais restritiva de conduta dolosa, que pode ser obtida ao adicionar-lhe – ademais da vontade de se obter o resultado – o claro intuito de enganar/iludir, que vem necessariamente acompanhada da consciência da reprobabilidade da conduta. Sob esse conceito mais restrito, exigem-se elementos que comprovem não apenas que a ação do contribuinte estivesse direcionada à obtenção de um resultado específico (redução no pagamento de tributos), mas que, ademais, estivesse presente a intenção e consciência de se ludibriar e prejudicar terceiro interessado no evento (no caso, o fisco federal).

Assim, tendo por pressuposto que a conduta dolosa é devidamente caracterizada por esse dois elementos (vontade de se obter o resultado e intenção de enganar/ludibriar), constata-se que, no caso em tela, a consciência quanto à subsunção ao tipo legal não foi caracterizada pela autoridade lançadora. O contribuinte, por seu turno, insiste na legalidade de todas as operações, fundamentando sua convicção tanto nos dispositivos legais, que entende suportar os atos praticados, quanto em jurisprudência e doutrina.

Inegável que o tema do aproveitamento tributário de ágio originado em reorganizações societárias em relações intra-grupos é polêmico e tem gerado manifestações no meio jurídico em ambos sentidos: considerando-o conforme a lei ou contrário a ela. A existência da controvérsia nos diversos foros é, ao meu ver, suficiente para sustentar a existência interpretações factíveis que, não obstante, incompatíveis, preencham a “moldura legal” fixada pela norma. Os limites definidos pela lei nesse tipo de operação societária comportam espaço para interpretações divergentes. O entendimento da autoridade tributária quanto à ilicitude da operação (ou, mais precisamente, do aproveitamento fiscal do ágio gerado em tais operações) – interpretação da qual não discordo – mostra-se passível de contestação.

Da leitura da peça impugnatória apresentada pelo contribuinte, não se pode refutar a hipótese de que as operações de reorganização tenham sido concebidas e executadas sob a convicção de sua inteira legalidade. Por mais exótica e desprovida de senso econômico que toda a operação possa apresentar (além da óbvia economia tributária), não há regra tributária que conduza clara e inexoravelmente a uma interpretação que considere ilícito o procedimento adotado.

Assim, por considerar que a legislação sobre o tema é confusa e apresenta aspectos controversos suficientes para sustentar posições antagônicas, entendo inaplicável a qualificação da multa de ofício. Em síntese, não se caracterizou de forma concludente uma conduta dolosa, necessária à aplicação da multa qualificada. Não é excessivo repetir: não se trata de afastar a punibilidade decorrente da ilicitude – com a qual se concorda – o que se afasta é o agravamento da sanção.

Por todo o considerado, entendo que para o caso presente cabe a imposição da multa de 75%, prevista no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, sem a qualificação prevista em seu parágrafo 1º.

A legislação de ágio é bem complexa e já tivemos várias interpretações sobre o tema.

Não agiu a contribuinte, ora recorrida com o dolo necessário à qualificação da multa. Não omitiu informações, não fraudou documentos. O que fez foi interpretar a norma tributária da maneira que entendia razoável, não sendo tal conduta, a meu ver, suficiente para qualificar a multa.

Nesse sentido, nego provimento ao recurso de ofício mantendo a exclusão da aplicação da multa qualificada da operação de ágio.

05) Homologação Tácita – Decadência – súmula 104

Argui a contribuinte que deveria ser aplicado ao caso dos autos o art. 150, §4º para considerarem decaídas as parcelas amortizadas do ágio no ano-calendário de 2012.

O CTN prevê os tipos de lançamento existentes no direito tributário e em seu art. 150, cuida do lançamento por homologação que é o caso dos autos e da maioria dos tributos existentes hoje no sistema nacional, onde a autoridade fiscal transfere ao particular o dever do lançamento e que possui regra específica para a sua homologação.

A boa doutrina administrativa admite que, apesar de o lançamento ser ato privativo da autoridade, que em casos expressos em lei, como é o caso do CTN, que se atribua um prazo peremptório para se aperfeiçoar o lançamento, ou seja, à inércia da administração são atribuídos efeitos jurídicos do ato expresso, no caso, se operando por força do §4º do artigo em comento, a homologação tácita pela qual se aperfeiçoa o lançamento.

Por outro lado, o art. 173 estabelece o prazo de decadência de cinco anos para lançar tributo de ofício ou com base em declaração do sujeito passivo. Nesse sentido, o art. 150 fixa o mesmo prazo para a homologação do pagamento antecipado, mas a forma de contagem é diferente daquela prevista no 173.

Pois bem, estabelecido pelo próprio CTN, no caso de homologação tácita quando se deve considerar homologado o pagamento, decorridos os 05 anos, em razão do contribuinte ter cumprido com seus deveres tributários e realizado o pagamento do tributo.

Entretanto, conforme estabelece o mesmo §4º do art. 150, comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o prazo se inicia de acordo com o previsto no art. 173 do mesmo diploma legal, ou seja, no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, mantendo-se o mesmo prazo de 05 anos para que a Fazenda providencie o lançamento do tributo que entende devido.

Por assim dizer, tendo sido afastada a multa qualificada, pois não foi demonstrada a conduta dolosa da Contribuinte e tão-somente que este agiu conforme convicções baseada na melhor interpretação dada a época de sua conduta, não poderia ter sido deslocado o prazo decadencial para o art. 173 do CTN, devendo ser aplicado ao caso em análise, a homologação tácita de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, previsto no §4º do art. 150.

Entretanto, sendo a apuração do tributo anual e recebida a autuação em 11/2018 não há como considerar homologados os pagamentos realizados até 11/2013. Pelo exposto, nego provimento ao recurso voluntário quanto à decadência.

06) Dedutibilidade do ágio da base da CSL

Com relação à inexistência de previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível pela Fiscalização, penso não assistir razão à Contribuinte.

Apesar da definição da base de cálculo da CSLL conforme disposto no art. 2º da Lei 7.689/88, não há formação do ágio e, portanto, não podemos admitir a sua dedutibilidade.

Assim, pelas mesmas razões aplicáveis ao IRPJ, nego provimento ao recurso da contribuinte.

07) Consunção

A questão da multa em razão de falta ou insuficiência de pagamento das estimativas mensais não está pacificada neste CARF. Dos inúmeros julgados a respeito do tema extraem-se, pelo menos, três correntes de entendimento.

Utilizo voto da Conselheira Lívia, ex-componente desse turma que muito bem fundamenta a tese:

Em um extremo está a corrente que defende que, mesmo após a Lei 11.488/2007, uma vez encerrado o ano-calendário não mais cabe aplicar a multa isolada por falta ou insuficiência de estimativas, pois essas ficam absorvidas pelo tributo incidente sobre o resultado anual. Por outro lado, há os que entendem que a imposição da multa independe do resultado apurado no encerramento do exercício financeiro, devendo ser aplicada sempre sobre o valor da estimativa não recolhida.

Em uma posição intermediária está a corrente adotada pelo presente voto, há muito sustentada pelo Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, que fora integrante desta Turma.

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

É a máxima do direito punitivo que, para uma mesma conduta deve-se aplicar uma só punição.

A título ilustrativo reproduzo trecho do acórdão 1201-00.235, de 7 de abril de 2010, da lavra do ilustre Conselheiro:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com multa proporcional. Todavia, se há uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada.

Assim, consideramos imperioso verificar se houve, em relação aos fatos que ensejaram a autuação de multas isoladas, também a imposição de multa proporcional e em que medida.

Foi o que ocorreu. Em razão de prejuízos posteriores ao mês do fato gerador, o impacto da omissão sobre a tributação anual foi menor que o sofrido na antecipação mensal. Desse modo, a absorção deve é apenas parcial.

Faz toda a diferença considerar que estamos tratando de direito sancionatório e, nesta seara, não se pode admitir que se trate como independentes penas aplicadas sobre uma infração conteúdo (provisório) e sobre uma infração contínente (e efetiva).

Em outros termos: não há dúvida de que estamos tratando de multas relacionadas a um mesmo fato gerador de tributo (isto é, IRPJ/CSLL devidos em 31 de dezembro do ano-calendário), de maneira que, mesmo que se queira dizer que não se trata da mesma infração (conduta), impõe-se considerar que o bem jurídico maior é o tributo efetivamente devido, do que é conteúdo provisório ou iter preparatório o bem jurídico representado pelo dever de adiantar estimativas de "algo" (e não "algo efetivo"). Desse modo, se por um lado é preciso dar sentido à norma que prevê a aplicação da multa pelo não recolhimento de estimativas mesmo em caso de apuração de prejuízo fiscal ou base negativa (redação do art. 44 da Lei 9.430/1996 dada pela Lei 11.488/2007), por outro mantém-se a premissa de que não se pode penalizar mais a infração-contéudo que a infração-continente.

Assim, no caso em questão, entendo que as multas isoladas devem ser canceladas na exata medida em que as suas bases sejam menores que as bases tributáveis anuais utilizadas para fins de aplicação das multas de ofício de IRPJ e CSLL.

08) Da incidência de juros sobre multa de ofício

Esta questão já está superada no âmbito deste Colegiado, por força de súmula vinculante:

SÚMULA CARF N.º 108. Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Portanto, nego provimento ao recurso voluntário em relação a incidência de juros sobre multa.

09) Conclusão

Pelo acima exposto, nego provimento à preliminar de aplicação da LINDB e também quanto ao recurso de ofício e dou parcial provimento ao recurso voluntário em relação à consunção.

(documento assinado digitalmente)

Letícia Domingues Costa Braga

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, redator designado.

Inicio parabenizando a ilustre relatora pelo brilhante voto.

Entretanto, peço *vênia* para divergir tão somente na matéria relativa à aplicação das multas isoladas em concomitância com as multas de ofício. Como dito pela ilustre relatora, esta matéria é tormentosa na jurisprudência deste Conselho administrativo.

Contudo penso que a disposição do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, abaixo transcrita, não deixa margem a dúvidas de que o legislador, ao determinar as multas de ofício de 75% e de 50% delineou duas hipóteses normativas distintas:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (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)

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; (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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

Veja-se que a redação da parte final da alínea b do inciso II refere-se à apuração do lucro real e até à hipótese de apuração de prejuízo fiscal. É cristalina a premissa do legislador de que trata-se de dois fatos jurídicos distintos, pois, se se tratasse de um mesmo fato, a apuração de prejuízo fiscal levaria à inexistência de crédito tributário (imposto) e, portanto, de multa de ofício ou isolada.

Considerando tratar-se de duas hipóteses distintas, não cabe ao julgador administrativo deixar de aplicar a norma legal por considerações de cunho constitucional, sob pena de infringir a separação de poderes.

A impossibilidade de deixar de aplicar norma legal por considerações de estatura constitucional está prevista na Súmula CARF nº 02, *verbis*:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Não vejo, portanto, hipótese de deixar de aplicar a multa isolada conforme prevista pelo legislador e, na espécie, imposta pela autoridade fiscal.

Destarte, filio-me à corrente que tem sido albergada recentemente em decisões adotadas pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme se pode observar nos seguintes precedentes:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI 9430/96. REDAÇÃO DADA PELA LEI 11488/07. EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF 147.

Súmula CARF nº 147: Somente com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnêleão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%). (Acórdão CARF nº 9202-008.305, de 24/10/2019)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

Ementa:

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO SOBRE O TRIBUTO DEVIDO NO FINAL DO ANO. INOCORRÊNCIA DE BIS IN IDEM.

1 A multa pela falta de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro. Elas configuram penalidades distintas previstas para diferentes situações/fatos, e com a finalidade de compensar prejuízos financeiros também distintos, não havendo, portanto, que se falar em bis in idem. A multa normal de 75% pune o não recolhimento de obrigação vencida em março do ano subsequente ao de apuração, enquanto que a multa isolada de 50% pune o atraso no ingresso dos recursos, atraso esse verificado desde o mês de fevereiro do próprio ano de apuração (estimativa de janeiro), e seguintes, até o mês de março do ano subsequente.

2 A partir do advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não há mais dúvida interpretativa acerca da inexistência de impedimento legal para a incidência da multa isolada combinada pela falta de pagamentos das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, concomitantemente com a multa de ofício decorrente da falta de pagamento do imposto e da contribuição devidos ao final do ano-calendário. (Acórdão CARF nº 9101-004.067, de 13/03/2019)

Destarte, no ponto controvertido objeto do presente voto vencedor, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira