



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

Processo n° 16561.720086/2013-06
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1401-001.569 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de março de 2016
Matéria IRPJ. Glosa de despesas com royalties e de amortização de ágios. Multa qualificada. Multa isolada pelo não recolhimento de estimativas. Compensações indevidas de prejuízos.
Recorrente MAN LATIN AMERICA INDUSTRIA E COMERCIO DE VEÍCULOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS. Oponibilidade ao Fisco.

Os planejamentos tributários são inoponíveis ao Fisco quando formados por negócios jurídicos de propósito preponderantemente marcado pela economia tributária.

SIMULAÇÃO POR VÍCIO DE CAUSA. MULTA QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE.

Na simulação por vício de causa, inexistente o falseamento ou a manipulação de aspectos relevantes dos negócios jurídicos. As partes deixam às claras as formas jurídicas empregadas. É incabível a qualificação da multa aplicada porque não se concretizam condutas como a sonegação ou a fraude penais.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIOS. REORGANIZAÇÕES SOCIETÁRIAS. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. IMPOSSIBILIDADE.

É impossível promover uma interpretação extensiva das hipóteses expressamente previstas em lei para a amortização do ágio por se tratar de um benefício fiscal caracterizado como isenção.

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. GERAÇÃO POR EMPRESA VEÍCULO. PLANEJAMENTO INOPONÍVEL.

A aquisição de participação societária por empresa veículo é inoponível ao Fisco quando sua causa real, preponderante sobre a causa negocial, é a geração do ágio para o subsequente aproveitamento.

ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA PROPORCIONAL.

Incabível a aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário. Isso porque o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Como as estimativas caracterizam meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significaria dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato, qual seja, o descumprimento de uma obrigação principal de pagar tributo.

ROYALTIES. PROVISÃO. INDEDUTIBILIDADE.

É indedutível a parcela de provisão para pagamento de royalties que foi indevidamente incluída como custo na apuração da base de cálculo do tributo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

ÁGIO. ATIVO DIFERIDO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

Para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, é vedada a amortização do ágio contabilizado com um item do ativo diferido, na conformidade do § 2º, "a", do artigo 7º, da Lei nº 9.532/97, por não se tratar de despesa intrinsecamente relacionada com a produção ou comercialização de bens ou serviços.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos: I) por unanimidade de votos, negar provimento em relação à glosa do ágio; II) por unanimidade de votos, negar provimento em relação à glosa dos royalties; III) por unanimidade de votos, dar provimento parcial para desqualificar a multa de ofício; e IV) por maioria de votos, dar provimento parcial para cancelar as multas isoladas. Vencidos os Conselheiros Antonio Bezerra Neto e Fernando Luiz Gomes de Mattos que as mantiveram.

Documento assinado digitalmente.

Antonio Bezerra Neto - Presidente.

Documento assinado digitalmente.

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Ricardo Marozzi Gregorio, Marcos de Aguiar Villas Boas, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Aurora Tomazini de Carvalho e Antonio Bezerra Neto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por MAN LATIN AMERICA INDUSTRIA E COMERCIO DE VEÍCULOS LTDA contra acórdão proferido pela DRJ/Curitiba que concluiu pela procedência total dos lançamentos efetuados.

Os créditos tributários lançados, no âmbito da Demac/SP, referentes ao IRPJ e CSLL, devidos nos períodos de apuração correspondentes aos anos-calendário de 2009, 2010 e 2011, totalizaram o valor de R\$ 1.146.017.002,27. A autuação promoveu a glosa de despesas com royalties (somente em 2009) e a glosa de amortização de ágios (2009 a 2011). No que concerne à segunda infração, as multas de ofício foram qualificadas e foram lançadas multas isoladas pelo não recolhimento de estimativas. Como decorrência das glosas efetuadas em 2009, o prejuízo fiscal e a base negativa da CSLL não se realizaram, de modo que os saldos compensados no ano subseqüente foram também glosados.

Em seu relatório, a decisão recorrida assim descreveu o caso:

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 3.138-3.212, as autoridades fiscais elaboraram um painel acerca da contextualização em termos de pessoas envolvidas e dos fatos ocorridos, que culminaram na autuação.

Cientificado da exigência em 22/08/2013, apresentou a impugnação de fls. 3.2173.265 (20/09/2013), onde alega:

Fatos praticados pela impugnante e pela MAN S/A, por ela sucedida

ser uma sociedade que se dedica à fabricação de caminhões e ônibus, com participação relevante em ambos os segmentos no mercado brasileiro; que integra o grupo MAN, cujo controlador final se encontra na Alemanha (MAN AG); que o grupo possui operações globais com caminhões e ônibus em jurisdições variadas, espalhadas por cinco continentes, oferecendo mais de 40 modelos de veículos automotores e; que o grupo MAN dedica-se à fabricação e comercialização de motores (para veículos automotores e outros fins), bem como oferece diferentes soluções de engenharia mecânica, sendo que até o ano de 2009 o grupo MAN não tinha operações no Brasil. Passou a explorar a atividade econômica no País após a aquisição de VWCO, então de propriedade de VIF, integrante do grupo Volkswagen;

que, para poder estruturar seus negócios no Brasil, o grupo MAN, antes mesmo de passar a ser proprietário de MAN LTDA, estabeleceu-se no País mediante a aquisição, em 18/12/2008, de sociedade que até então não tinha tido operações econômicas -PRCSPE Empreendimentos e Participações S/A ("PRCSPE"), cuja

denominação foi alterada para MAN S/A e, com isso, executivos do grupo foram enviados ao Brasil, a fim de melhor estudar o mercado brasileiro de caminhões e ônibus (não o fazendo apenas do exterior), bem como centralizar as negociações e tomar todas as medidas necessárias com o propósito de adquirir a participação societária na Impugnante (MAN LTDA);

que foi assinado, em 23/12/2008, entre MAN S/A, na condição de compradora, e VIF, na condição de vendedora, o *Sales Purchase Agreement - SPA*, por meio do qual se fixou que, uma vez verificadas as condições suspensivas nele previstas, a primeira pagaria o preço ajustado à segunda, que, por sua vez, transmitiria, em contrapartida, a sua participação em VWCO.

assim em vista da subscrição do ajuste descrito, MAN S/A passou a adotar as medidas que lhe cabiam a fim de fazer com que o SPA passasse a produzir efeitos. Para tanto, realizou diretamente e através de prestadores contratados diferentes avaliações patrimoniais de VWCO. Cumpridas as condições ajustadas, deu-se a execução do contrato, mediante a transferência de recursos de MAN S/A a VIF e a transmissão das quotas de VWCO da alienante à adquirente, em 17/03/2009; que, o pagamento ocorreu em dinheiro e o total desembolsado foi superior ao valor do patrimônio líquido - PLC de VWCO e o ágio teve por fundamento a expectativa de rentabilidade futura da investida, conforme laudo elaborado à época;

que, por esses motivos, após MAN S/A passar a ser titular de MAN LTDA, já estavam presentes as condições para que se desse as junções de seus patrimônios e a sucessora amortizasse o ágio por expectativa de rentabilidade futura verificado na transação junto à VIF. Para tanto, aliás, sequer era necessário que uma das sociedades fosse extinta. Bastava, por exemplo, que MAN S/A fosse parcialmente cindida e o patrimônio formado pela participação na MAN LTDA fosse nessa incorporado para que o ágio passasse a ser amortizado, mas os planos do grupo MAN não se resumiam à aquisição de MAN LTDA (então denominada VWCO); o grupo MAN pretendia, outrossim, realizar outras aquisições, por meio de MAN S/A, em segmentos que tinha interesse em passar a explorar no Brasil, inclusive com os estudos das bases econômicas para tanto já realizados. Dentre as sociedades sondadas e com as quais se estabeleceu negociações, o caso que chegou mais próximo de ser confirmado foi o da aquisição da Renk Zanini Ltda. (RENK ZANINI), fabricante de transmissões para rodas e para maquinários utilizados em indústrias de açúcar e álcool e geradores de energia;

a idéia era fazer com que a MAN S/A se tornasse a *holding* que centralizaria e coordenaria os negócios do grupo no Brasil. Com isso, seria reproduzido na América Latina o mesmo desenho organizacional já existente em outras partes do mundo, em que o grupo MAN tem atuações diversificadas; no entanto, as expectativas iniciais do grupo acabaram por não se concretizar. O negócio com a RENK ZANINI não foi realizado, assim como outras aquisições também não foram concluídas, fatos explicáveis, em grande parte, por conta da crise econômica mundial que se instalou na Europa, cuja maior profundidade se verificou no segundo semestre de 2009. A insegurança econômica fez com que diferentes grupos empresariais, a exemplo do grupo MAN, passassem a adotar medidas mais conservadoras na gestão dos seus recursos disponíveis e não tomassem novos financiamentos para a compra de empresas (até porque nem mesmo as instituições financeiras estavam dispostas a conceder grandes volumes de crédito);

portanto, com a mudança no cenário, deixou de haver a perspectiva de expansão das atividades do grupo MAN no Brasil e, em consequência, não mais se

justificava a manutenção de *holding* no País, afinal, detinha-se participação em apenas uma sociedade, dedicada a um dos segmentos mundialmente explorados;

por conseguinte, decidiu-se pela extinção da MAN S/A, mediante a sua incorporação pela MAN LTDA (ora Impugnante), o que veio a ocorrer em 30/11/2009 (ou seja, praticamente um ano após a aquisição de 18/12/2008). Desse modo, na condição de sucessora por incorporação, a Impugnante passou a amortizar o ativo diferido formado pelo montante até então registrado a título de ágio por expectativa de rentabilidade futura, à razão de 1/60 avos ao mês, com fundamento nos artigos 7º e 8º da Lei 9.532/97 (art. 386 do RIR/99 e art. 75 da Instrução Normativa - IN 390/04), regulamentados pela IN 11/99;

Resumo da acusação fiscal quanto ao ágio amortizado

as conclusões do Fisco decorrem da constatação de que: (1) os atos praticados não teriam outra finalidade que não propiciar a amortização de ágio e (2) não teria se verificado a extinção do investimento na MAN LTDA, mediante a junção de seu patrimônio ao de MAN AG, tido por pressuposto que condicionaria o direito à amortização do ágio. Veja-se: [...]

as condutas descritas representariam abuso de direito, de aplicação possível pelo Fisco para desconsiderar as transações realizadas pelos particulares, uma vez que:

"Após o Código Civil de 2002, como o abuso de direito passou a ser expressamente qualificado como ato ilícito, em relação a questão tributária, o abuso faz desaparecer um dos requisitos básicos do planejamento, qual seja, o de se apoiar em atos lícitos".

como se não bastasse, contraditoriamente com a capitulação dos atos como abusivos, as autoridades fiscais consideraram que a penalidade imputável de ofício deveria ser qualificada. Fundamentaram seu trabalho no artigo 44, § 1º, da Lei 9.430/96 e nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64, nada obstante tais normas se limitem a disciplinar as hipóteses em que restem configurados dolo, fraude ou simulação, categorias jurídicas inconfundíveis com o abuso. Confira-se: *"pode-se concluir que as definições de sonegação e fraude que dão suporte à qualificação da multa implicam sanções tendentes a provocar a emissão de um juízo errôneo por parte da autoridade fiscal quando diante da análise da amortização do ágio realizado pela MAN LTDA. A fiscalizada, ao formalizar seus registros contábeis, societários e fiscais de forma a dar uma aparência de correção ao montante do ágio amortizado tributariamente, pretende induzir a fiscalização a avalizar uma operação que, nessas circunstâncias, é inoponível à Fazenda".*

e, como consequência das assunções expostas, houve a glosa dos dispêndios apropriados a título de amortização de ágio. Os fundamentos legais que pautaram os lançamentos foram as normas gerais da legislação do IRPJ que dispõem sobre a formação do resultado tributável, o ágio na aquisição de investimento relevante e as despesas operacionais (art. 6º do Decreto-lei 1.598/77; art. 37, § 1º, da Lei 8.981/95; arts. 3º e 6º da Lei n. 9.249/95; e arts. 247 e 250 do RIR/99).

Resumo da acusação fiscal quanto aos royalties

em decorrência, conforme já referido, alega a fiscalização ter havido dedução de gastos com royalties, no ano de 2009, em valor superior ao comprovadamente remetido ao exterior. Tal decorre do fato de, segundo alega, terem sido identificadas duas rubricas contábeis, uma de provisão para pagamento de royalties, no valor de

R\$ 96.078.660,00 (conta 04.140.00), e outra de custo com royalties, no valor de R\$ 125.498.295,00 (conta 80.109.001).

enquanto as importâncias lançadas na conta de provisão (04.140.00) foram adicionadas ao resultado para a determinação das bases do IRPJ e CSLL, os valores apropriados na conta de custo (80.109.001) não teriam sofrido qualquer ajuste para a determinação do resultado tributável. Como a fiscalização identificou remessas ao exterior a título de royalties, em 2009, no valor de R\$72.102.970,00, a diferença (R\$53.395.325,00), seguindo o seu raciocínio, foi considerada indevidamente apropriada na quantificação das bases do IRPJ e CSLL.

Razões que demonstram o descabimento das autuações fiscais

Como se verá a seguir, os lançamentos fiscais devem ser cancelados, em síntese, pelas seguintes razões:

Ágio amortizado. As operações, da forma como realizadas:

A). Vão ao encontro aos objetivos da Lei 9.532/97, sem atribuir vantagem adicional àquela já naturalmente oriunda do negócio. Caso MAN AG adquirisse a MAN LTDA e ambas fossem fusionadas, cindidas ou incorporadas, o que era possível, a sucessora poderia igualmente amortizar o ágio desembolsado na operação de compra e venda. A essência das transações revela que a acusação fiscal, ao invés de avaliar substância das operações, prende-se a mero formalismo para imputar as alegadas infrações perpetradas. Ademais, ainda que se tratasse de utilização de mera empresa veículo (o que se admite a título de argumento), não haveria ilicitude na medida em que tal procedimento é aceito pela legislação e pela jurisprudência;

B). São explicáveis por motivos extrafiscais, consubstanciados na opção pela formação de sociedade destinada não só à condução do negócio de aquisição da participação que se almejava, bem como para servir de *holding* para os demais negócios que então imaginava exercer no Brasil. Tais planos inicialmente concebidos, no entanto, tiveram de ser alterados, face às mudanças econômicas havidas no cenário mundial desde a formação da MAN S/A. De qualquer maneira, a mudança no planejamento dos negócios do grupo MAN no Brasil e a incorporação de MAN S/A, não fizeram com que se passasse a ostentar direito a regime fiscal que não pudesse ser aplicado caso se adotasse a transação chamada de direta pela fiscalização (compra das quotas da Impugnante por MAN AG);

c). Ainda que representassem abuso de direito, assunção aceita unicamente a título de argumentação, não poderiam ser impugnadas sob tal fundamento, na medida em que a Lei Complementar 104/01, que introduziu o parágrafo único ao artigo 116 do CTN justamente com o objetivo de afastar os efeitos fiscais de operações abusivas, é norma de eficácia limitada, dependente de regulamentação por lei ordinária inexistente até o presente;

D). Mesmo que pudessem ser classificadas como abuso de direito, tal como disciplinado no direito privado, ilação admitida tão só para argumentar, não permitiriam a lavratura dos lançamentos contestados, haja vista o transcurso do prazo, igualmente fixado no direito civil, para a anulação de atos abusivos;

E). Devem, quando menos, ser tidas por indiferentes para justificar a glosa dos dispêndios com ágio na base de cálculo da CSLL, uma vez que as condições tidas por descumpridas condicionam o registro da parcela unicamente no cálculo do "lucro real" -base do IRPJ. Os mesmos pressupostos não se aplicam à formação do lucro tributado pela CSLL por falta de previsão legal; e

F). No mínimo, é descabida a multa de 150%, uma vez que todos os atos foram praticados à luz do dia, não havendo ocultação de nenhum deles que revele o intuito de fraude, mesmo porque levados ao conhecimento das autoridades públicas que exige a legislação.

Glosa dos dispêndios com royalties. Não houve dedução em excesso. Partiu-se da premissa, equivocada, de que os R\$96.078.660,00 de provisão deveriam ser somados aos R\$125.498.295,00 registrados como custo - totalizando - para efeito de comparação com a parcela excluída do resultado tributável lançada de R\$96.078.660,00 (aceitos pela fiscalização) e ao montante tido como pago de R\$72.102.970,00, resultando na glosa da diferença de R\$53.395.325,00. Isto é, $R\$125.498.295,00 + R\$96.078.660,00 - R\$96.078.660,00 - R\$72.102.970,00 = R\$53.395.325,00$. Ocorre que, diferentemente do exposto na peça fiscal, os R\$125.498.295,00 e os R\$96.078.660,00 não são complementares. Por isso, é incorreto somá-los. Na realidade, os R\$96.078.660,00 são parte dos R\$125.498.295,00. Correspondem à diferença entre o total de custo estimado com royalties no período (jan. a dez/09) -R\$ 125.498.295,00 - e o efetivamente incorrido até o período informado na DIPJ 2009 (jan. a nov./09), que, aliás, não é de R\$72.102.970,00, mas sim de R\$63.106.220,00 (por exclusão da quantia paga em dezembro/09), que, somada à liquidação de provisão (R\$2.681.660,00) e as despesas de variação cambial (R\$2.662.535,00) e diminuídas dos valores estornados (R\$20.260.740,00 + R\$18.770.040,00), conduzem ao total adicionado. Isto é, $R\$125.498.295,00 - R\$63.106.220,00 - R\$2.681.660,00 - R\$2.662.535,00 + R\$20.260.740,00 + R\$18.770.040,00 = R\$96.078.660,00$, que integrou o total de provisões indedutíveis da ficha da DIPJ de 2009 (entregue por conta da incorporação de MAN S/A).

Multas isoladas. É descabida a imposição de multas isoladas por ausência de recolhimento de estimativas, por terem origem nos mesmos fatos e serem aplicadas simultaneamente com as multas de ofício lançadas quando das exigências de IRPJ e CSLL objeto do mesmo feito. O procedimento representa a imputação de dupla pena às mesmas e únicas supostas infrações; e independentemente do exposto no item anterior, a aplicação das multas isoladas por ausência de recolhimento de estimativas é igualmente improcedente, por terem sido constituídas em 2013, ou seja, após o encerramento dos períodos de apuração apenados (2009 e 2011), o que é vedado.

Senão, vejamos.

Legitimidade da amortização do ágio com a incorporação de MAN S/A pela Impugnante.

Observância dos pressupostos para a amortização de ágio fixados pela legislação. MAN AG poderia ter adquirido e ter suas operações unificadas com as da MAN LTDA, propiciando a amortização do ágio. A formação e extinção MAN S/A não implicaram a obtenção de vantagem adicional à prevista legalmente. As autuações estão fundadas em mero formalismo.

Os artigos 7º e 8º da Lei 9.532/97 instituíram a possibilidade de amortização do ágio por expectativa de rentabilidade futura na aquisição de investimento relevante. Para tanto, exige-se como condição que a investidora incorpore ou seja incorporada por sua controlada.

Embora inicialmente concebida como benefício fiscal para tornar mais atrativa a desestatização dos serviços públicos ocorrida na década de noventa do século passado (propiciando à União o recebimento de propostas mais vultosas)⁸, a faculdade de amortização do ágio permaneceu em vigor após o encerramento das privatizações, de modo a ser aplicável às operações posteriores praticadas

exclusivamente entre particulares. Nesse sentido, já se manifestou o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF: "*LUCRO REAL. GLOSA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. CONDIÇÃO DE EFETIVIDADE DO LUCRO. A legislação fiscal editada no contexto de incentivo às privatizações e que permaneceu em vigor nos períodos objeto da autuação não condicionou a dedutibilidade da amortização do ágio à efetiva apuração de lucro, e nem estabeleceu prazo para a geração de lucros*

O pressuposto da absorção do patrimônio por meio de operação societária justifica-se pelo fato de ser impossível a fruição do benefício unicamente por *holdings puras*, a exemplo de MAN S/A, formadas para a manutenção de investimentos em pessoas basicamente de equivalência patrimonial e dividendos oriundos das empresas operacionais, valores isentos de tributação na investidora.

Desse modo, a concessão do benefício unicamente às *holdings puras*, na prática, tornaria inócua a possibilidade de dedução do ágio, pois elas não teriam receitas tributáveis a contrapor às referidas despesas. Consequentemente, os valores das propostas apresentadas no leilão de desestatização seriam menores, assim como também o seriam os preços de transferência de empresas entre particulares, pois não contemplariam a possibilidade de apropriação futura da parcela a maior paga de início com os resultados que lhes deram causa.

Por esse motivo, com o objetivo de garantir que o incentivo fiscal alcançasse a finalidade delineada, previu-se a necessidade de junção dos patrimônios da investidora e investida para a amortização do ágio.

De outro lado, é razoável supor que a amortização do ágio esteja vinculada ao investimento que lhe deu origem. O ágio por expectativa de rentabilidade futura representa o pagamento antecipado por lucros que se acredita que a empresa obterá nos exercícios seguintes ao de aquisição. Como a distribuição de lucros é isenta, vinculou-se a possibilidade, para fins fiscais, de dedução da despesa realizada (ágio) não com o recebimento dos lucros, mas com as receitas que culminam na formação do resultado esperado nos anos seguintes. Daí, inclusive, explica-se porque a sua amortização estava limitada a 1/60 avos por mês, ao invés de ser autorizada sua dedução integral, como até então existia - artigo 380 do RIR/94 - e a obrigação de registro do ágio após a incorporação como ativo diferido (despesas que contribuirão com a formação do resultado de mais de um exercício), nos termos do artigo 179, V, da Lei 6.404/76 (Lei das S/A), na redação vigente antes das alterações promovidas pelas Leis 11.638/07 e 11.941/09, de adoção obrigatória no campo fiscal em vista da existência do RTT - Regime Tributário de Transição (arts. 15 a 24 da Lei n. 11.941/09).

Assim foi que a MAN S/A, formada pelo grupo MAN para, dentre outras funções, ficar como responsável por adotar todas as medidas relacionadas às negociações para a aquisição da MAN LTDA, seguiu o *script* imposto pela Lei 9.532/97, levando em consideração, no preço ajustado, o direito à ulterior amortização do ágio desembolsado na oferta de compra da ora Impugnante.

De fato, a MAN S/A transferiu à VIF o valor de R\$ 3.792.097.965,38, montante superior ao PLC da então VWCO, atual MAN LTDA. A diferença entre o valor desembolsado e o PLC da Impugnante foi tratado como ágio por expectativa de rentabilidade futura, determinado em conformidade com estudo elaborado pela KPMG. Encerrada a transação, em 16/03/2009, estava atendida a condição de aquisição de participação societária com ágio por expectativa de rentabilidade futura. Com isso, MAN S/A poderia ser incorporada pela Impugnante. Caso assim

ocorresse, teriam sido observadas não só as normas de direito privado, bem como os

ditames da Lei 9.532/97 e de sua regulamentação, a fim de que a sucessora - MAN LTDA - passasse a amortizar o ágio.

A fiscalização se nega a reconhecer o direito da Impugnante de apropriar o ágio não em razão de questionar sua origem e validade, mas porque a "*a transação de compra da VWCO formalmente realizada PRCSCPE não teve propósito negocial algum, uma vez que a aquisição da VWCO e o seu respectivo pagamento foram de fato realizados pela própria MAN AG*" de forma que continuariam a existir "*a sociedade investidora de fato MAN AG (posterior MAN SE) e o seu investimento que é a sociedade MAN LTDA*".

A ilação, no entanto, não sustenta a acusação fiscal.

Primeiro, porque tendo o legislador concedido um benefício fiscal condicionado à adoção de determinada forma jurídica pelo particular, não cabe ao Fisco questionar os atos praticados em conformidade com as normas que autorizam a fruição da vantagem. Como a própria lei concessiva do benefício exigia que se fizesse um determinado tipo de operação societária para que ele fosse aproveitado, isso significa que estava pré-autorizada a prática de todos os atos necessários para que tal operação se concretizasse, pois somente através dela o resultado (amortização do ágio) seria alcançado. Assim, não pode o particular que agiu conforme a permissão legal ser posteriormente autuado, sob a alegação de que deveria ter ele adotado outro "caminho mais curto e usual", mas que, nada obstante, não lhe permitiria atingir o resultado (utilização do benefício de amortização do ágio) que lhe é facultado por lei.

Em segundo lugar, mesmo que utilizado o "caminho" que a fiscalização entende deveria ter sido adotado (compra da MAN LTDA por MAN AG), o ágio poderia ter sido amortizado pela Impugnante, o que esvazia por completo a acusação fiscal. De fato, bastava MAN AG ter adquirido as ações da Impugnante (em vez de MAN S/A fazê-la) e, em seguida, ser parcialmente cindida com incorporação do patrimônio vertido (composto pela participação societária) na própria MAN LTDA, a fim de que a última passasse a amortizar o ágio envolvido na transação. Caso a transação se desse nesses moldes, o regime fiscal aplicável seria exatamente o mesmo que se verificou com a compra praticada pela MAN S/A e sua posterior incorporação.

Mais ainda, ao invés de constituir *holding* no Brasil para realizar a aquisição, MAN AG poderia ter, alternativamente, comprado VWCO de VIF e posteriormente: (a) capitalizado *holding* no Brasil que a incorporasse (ou fosse por ela incorporada) ou (b) ser incorporada pela sua nova investida. Significa que, além da estruturação feita e daquela imaginada pela fiscalização, haveria ainda pelo menos duas outras alternativas que levariam ao mesmo resultado alcançado.

Portanto, para fins de amortização do ágio, a formação e a aquisição do investimento por meio de MAN S/A era simplesmente indiferente.

Tanto a forma jurídica proposta pela fiscalização, quanto aquela adotada no caso concreto levariam ao mesmo desfecho, uma vez atendidos os pressupostos previstos na Lei 9.532/97, quais sejam: (1) aquisição de investimento relevante, avaliado pelo método de equivalência patrimonial, com pagamento por valor superior ao PLC classificado como ágio por expectativa de rentabilidade futura devidamente comprovado por laudo elaborado à época da transação; e (2) junção dos patrimônios da investidora e investida por meio de incorporação, fusão ou cisão.

Em outras palavras, a MAN AG poderia tanto ter constituído a MAN S/A para concentrar as atividades necessárias à aquisição da MAN LTDA, como poderia tê-la adquirido diretamente, promovendo em seguida a sua própria cisão parcial com incorporação na Impugnante. Ambas as operações levam ao mesmíssimo resultado do ponto de vista tributário. Até porque: *"Considerando que o fundamento econômico do ágio não se altera em virtude da interposição de outras pessoas jurídicas, o ágio na Empresa A deverá ter o mesmo tratamento que deve ser conferido ao ágio registrado na Empresa H"*.

A cisão parcial de sociedade no exterior com versão de seu patrimônio para sociedade no Brasil, operação sujeita às mesmas regras da incorporação (Lei das S/A, art. 229, § 3º), é amplamente reconhecida como legítima. Tanto que a legislação fiscal disciplina como deve se dar a tributação dos lucros de investidas no exterior caso seja sucedida por sociedade no Brasil através de alguma das transações descritas.

Veja-se: *"Os lucros ainda não tributados no Brasil, auferidos por filial, sucursal, controlada ou coligada, domiciliadas no exterior, cujo patrimônio for absorvido por pessoa jurídica sediada no Brasil, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, serão computados para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário do evento"* (IN 213/02, art. 2º, § 3º).

A ausência de sua verificação nas transações concretamente praticadas se explica devido à maior quantidade de medidas burocráticas necessárias à sua implementação -a serem cumpridas em diferentes jurisdições - comparativamente com as operações feitas por pessoas jurídicas instaladas em um único país. De qualquer forma, não há como se imaginar que a sua realização na hipótese em exame seria inviável, a ponto de impedir a amortização do ágio, como pretendeu a fiscalização.

A cisão parcial de MAN AG e incorporação do patrimônio vertido em MAN LTDA era possível de ser realizada e levaria à amortização do ágio da mesma forma que tem sido apropriado após os atos efetivamente praticados. Tal caminho não foi utilizado justamente porque MAN S/A tinha outra razão de ser que não propiciar a obtenção de vantagem fiscal.

Igualmente descabidas as passagens do trabalho fiscal em que contesta a amortização do ágio ao argumento de que, por meio da MAN S/A, o que se fez foi *"internalizar um ágio que de fato deveria estar no exterior registrado na MAN AG (posteriormente MAN SE) "*.

São três as razões que demonstram o desacerto no raciocínio fiscal.

Por primeiro, porque não há óbice para que, quando a investidora seja não residente, seu patrimônio seja vertido (total ou parcialmente) para a sociedade no Brasil e o ágio passe a ser amortizado. Imaginar que haveria vedação à amortização do ágio quando uma das partes envolvidas é uma empresa estrangeira se a legislação, sem assim estabelecer, permite que a operação feita em condições semelhantes por empresas residentes no Brasil gere o mesmo benefício, representa a adoção de tratamento anti-isonômico, em violação ao artigo 150, II, da Constituição Federal e ao GATT (não-discriminação). Foi o que concluiu o CARF, tratando da incorporação de sociedades no exterior.

Por segundo, porque o ativo que gerou o ágio pago - MAN LTDA - encontra-se no Brasil. Assim, é natural que a parte do preço paga correspondente aos lucros

antecipados pela controladora - nominada como ágio por expectativa de rentabilidade futura - seja amortizada com as receitas auferidas pela investida MAN LTDA, integrantes das suas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Por terceiro, em razão de a amortização do ágio ser de rigor na hipótese em exame a partir da análise estrutural dos tributos incidentes sobre a renda e o lucro. Com efeito, o pagamento do ágio fez com que os lucros dos exercícios seguintes de MAN LTDA fossem antecipados, proporcionando à alienante do investimento - VIF - a obtenção de ganho de capital, devidamente tributado pelo IRRF. Em consequência, se os ganhos estimados de MAN LTDA já foram tributados, não há como negar a imperiosa conclusão de que é legítima a adoção de atos para impedir a sua nova sujeição aos tributos incidentes sobre o resultado, consubstanciados na amortização do ágio, sob pena de ficar configurada a vedada dupla tributação (*bis in idem*) do mesmo e único acréscimo patrimonial. O fato de a aquisição ter sido feita mediante a constituição de *holding* no Brasil, ao invés de empresa estrangeira, não afasta o direito à amortização do ágio, como unanimemente identificado nos estudos que se dedicaram ao tema. Aliás, os atos envolvendo a constituição de pessoa jurídica destinada a servir de instrumento para a compra de outra sociedade e a posterior extinção por incorporação não só não são ilegais, como estão previstos na legislação e são amplamente utilizados nas transações entre diferentes conglomerados econômicos. A pessoa jurídica assim constituída é conhecida por ter um propósito específico, pois: *"não tem por objeto exercer permanentemente atividade de produzir certo ou certos bens econômicos, e sim realizar determinado empreendimento, negócio ou operação financeira; e é constituída com o fim de criar, mediante personificação jurídica, um patrimônio que somente seja integrado por direitos e obrigações relativos àquele empreendimento, negocio ou operação"*. O próprio Poder Público exige, por lei, a formação de sociedade com características equivalentes quando se contrata a construção de bem público ou a exploração de serviço público por PPP - Parceria Público-Privada (Lei 11.079/04, art. 9º). Tanto é comum a sua utilização que, especificamente em relação ao ágio por expectativa de rentabilidade futura, a Nota Explicativa à Instrução Normativa CVM 349/2001 recomenda a sua formação e extinção na compra de investimento, de modo a permitir a exata identificação do ativo diferido a ser amortizado nas bases de IRPJ e CSLL. Portanto, ainda que a MAN S/A fosse uma empresa veículo, constituída unicamente para adquirir MAN LTDA e ser por ela incorporada, como tanto quer fazer crer a fiscalização, não haveria qualquer irregularidade. Estar-se-ia diante de modelo previsto na legislação. Não caberia assim falar em ato abusivo, mas sim em que regular exercício de direito. Do exposto, verifica-se que, no conjunto dos atos praticados, tanto pelo caminho adotado, quanto por aquele que a fiscalização alega ser o correto, a amortização do ágio era assegurada à Impugnante, na medida em que a própria legislação determina a junção dos patrimônios da investidora e investida de modo a subsistir uma só pessoa jurídica. Os lançamentos atêm-se exclusivamente à forma, ao invés da substância dos atos, diversamente do declinado como justificativa para a realização das autuações. Caso fossem efetivamente consideradas a capacidade contributiva e a isonomia, que a fiscalização alegou averiguar, a conclusão seguramente seria pela legitimidade da amortização do ágio. Não houve, em suma, o que a fiscalização chamou de uma *"série de procedimentos com o objetivo de 'construir' uma situação contábil que permitisse o aproveitamento (indevido) do benefício fiscal de amortização do ágio previsto no art. 386 do RIR/99, isso sem que a sociedade que efetivamente adquiriu o investimento, com ágio, liquidasse esse investimento"*. O que se nota é que o Fisco objeta a operação simplesmente porque pretende arrecadar mais do que a lei permite. Não foi apresentada qualquer justificativa econômica que sustente sua pretensão de glosa das despesas de ágio amortizadas. Alega-se, apenas, que a MAN S/A teria adquirido a VWCO formalmente, enquanto a aquisição de fato teria sido pela MAN AG, sem

qualquer indício (muito menos prova) de que a aquisição pela MAN S/A (ainda que esta pudesse ser tida, a título de argumentação, como empresa veículo) não tivesse correspondido à realidade dos fatos. Ressalte-se que a usualidade ou não da forma jurídica adotada é irrelevante para o deslinde da questão. Para este efeito importa examinar não apenas o que está escrito, mas o que efetivamente aconteceu no mundo real, vale dizer, se houve e quem adquiriu participação com ágio e se a investidora incorporou ou foi incorporada por sua investida. Como bem observa Marco Aurélio Greco, para avaliar a legitimidade de determinado comportamento praticado pelo contribuinte, deve o aplicador da lei tributária ter presente os fatos subjacentes à forma jurídica adotada e não o contrário: *"o ser 'diferente' não implica estarmos diante de situação inaceitável. O diferente em si mesmo considerado, não é nem bom nem ruim, é apenas diferente. Cumpre ao Fisco ir além da demonstração da atipicidade da conduta do contribuinte. Cumpre provar tratar-se de operação com enquadramento diferente daquele sustentado pelo contribuinte e que leve à exigência do tributo "*. Não por outra razão, o CARF, ao examinar situações em que se tem a formação de *holding* para a aquisição do investimento e sua posterior incorporação pela controlada, porém, sem resultar em regime fiscal distinto do que ocorreria caso a sociedade de propósito específico não participasse do negócio, tem reiteradamente concluído pela improcedência das autuações que glosaram as despesas de ágio amortizadas. Há inclusive precedente originário de operação em que a *holding* foi constituída por não residente e, feita a aquisição do ativo, incorporada. Veja-se: [...] Portanto, como a forma adotada no caso em tela para a aquisição da participação societária da Impugnante (aquisição pela MAN AG de MAN S/A e sua capitalização para a aquisição de VWCO - MAN LTDA - junto à VIF e ulterior incorporação) produziu substancialmente os mesmos efeitos que seriam resultantes da eventual adoção do negócio idealizado pela fiscalização (compra pela MAN AG e posterior cisão parcial com incorporação do investimento na MAN LTDA), na medida em que em ambos os casos seria gerado o ágio e haveria junção de patrimônios de investidora e investida, não há qualquer fundamento para negar-se o direito de esta amortizar a importância despendida em valor superior ao seu PLC na determinação das bases do IRPJ e da CSLL, conforme asseguram os artigos 7º e 8º da Lei 9.532/97, justificando-se o cancelamento das autuações.

Razões que justificaram a forma jurídica adotada no caso concreto. Os atos realizados estão em conformidade com os objetivos econômicos do grupo MAN e das normas examinadas.

A despeito de, como visto, ser legalmente admitida a amortização do ágio mediante os atos praticados pela Impugnante e sua sucedida, cumpre demonstrar que, ao contrário do que afirma a fiscalização, havia razões de ordem negocial que justificavam a criação da MAN S/A para possibilitar a aquisição de MAN LTDA, em vez da aquisição direta da participação por MAN AG, com sua posterior cisão parcial e incorporação na Impugnante. A existência e compreensão desses motivos reforça o descabimento da acusação fiscal.

Com efeito, a aplicação da teoria do abuso de direito em matéria tributária supõe a utilização de formas de direito privado visando a obtenção de vantagem fiscal não direcionada ao contribuinte e à situação em que se encontra, com vistas a frustrar a capacidade contributiva existente. A obtenção de vantagem indevida com a eliminação ou redução do tributo é o móvel do contribuinte. Não há propósito extratributário legítimo que justifique os atos praticados. Estes vêm a reboque da eliminação ou redução de tributo visada pelo contribuinte.

Por conseguinte, "se uma determinada operação ou negócio privado tiver por efeito reduzir carga tributária, mas se apóia num motivo empresarial, o direito de auto-organização terá sido adequadamente utilizado. Não haverá abuso! O Fisco nada poderá objetar!". Pela mesma razão, a "atitude do Fisco no sentido de desqualificar e requalificar os negócios privados somente poderá ocorrer se puder demonstrar de forma inequívoca que o ato foi abusivo porque sua única ou principal finalidade foi conduzir a um menor pagamento de imposto".

A primeira razão para a constituição da MAN S/A estava relacionada à condução dos negócios de aquisição da VWCO junto ao grupo Volkswagen. Note-se que a sociedade foi adquirida pela MAN AG em 18/12/2008. O SPA de compra da MAN LTDA foi subscrito 23/12/2008, porém, a sua implementação só se deu em março/2009, mediante o pagamento do preço e a transferência da participação societária. No meio-tempo, a MAN S/A passou a ter diretores vindos da Alemanha (Srs. Antonio Roberto Cortes e Helmut Hueimmerich), que passaram a conduzir os negócios do grupo no Brasil, assim como contratou diversos serviços relacionados à compra da MAN LTDA (docs. 12 e 14 a 16 que acompanharam a resposta apresentada em 22/10/2012 aos questionamentos constantes do Termo de Intimação Fiscal 01, ora reapresentados como docs. 02).

Nesse ponto é de se esclarecer também que foi proposital o ingresso dos recursos no capital da sociedade em uma data (16/03/2009) e sua utilização no dia seguinte (17/03/2009). Buscava-se, com isso, evitar eventual exposição à variação cambial do preço devido pela compra ajustada.

A obrigação havia sido ajustada em Euros, vez que a alienante (VIF) é domiciliada na Holanda. Assim, caso a MAN S/A recebesse os recursos muito antes do vencimento para pagamento do preço, corria o risco de que ocorresse valorização do Euro face ao Real, o que demandaria a necessidade de obter valores adicionais. No entanto, não se admitia correr tal risco face aos vultosos montantes envolvidos na transação (superiores a R\$ 3 bilhões). Não há, assim, qualquer artificialidade com a medida, como procurou demonstrar a fiscalização, sem sucesso.

O segundo aspecto a revelar que a formação de MAN S/A se deu por razões extrafiscais decorre da circunstância de que se almejava, à época, replicar no Brasil o modelo societário adotado em outros países de atuação pelo grupo MAN, a partir de uma *holding* para deter os investimentos nas pessoas jurídicas que exploram as diferentes linhas de negócios em que atua.

Ela passaria a deter não apenas o negócio de caminhões e ônibus - VWCO mas os investimentos em outros ramos a serem igualmente explorados no Brasil. Passaria a ser a controladora da MAN Diesel e Turbo Brasil Ltda. (MAN DIESEL & TURBO), empresa que atua na fabricação de motores diesel e turbinas a gás e a vapor. Também passaria a deter as participações em outras pessoas jurídicas que o grupo MAN viesse a adquirir, na linha do seu plano de expansão, focado nos mercados dos países emergentes (BRICs). Nesse sentido, já se havia tentado adquirir a Scania, o que representaria a porta de entrada do grupo MAN no mercado brasileiro, porém, a transação acabou por não se concretizar, conforme devidamente noticiado à época (doc. 8 que acompanhou a resposta apresentada em 22/10/2012 aos questionamentos constantes do Termo de Intimação Fiscal 01 - ora reapresentado como doc. 03).

Os planos do grupo MAN no Brasil e os fins a que se prestariam a MAN S/A são bem ilustrados a partir das discussões internas e externas havidas para a compra da RENK ZANINI, sociedade líder no segmento de transmissores para máquinas. A expectativa era concretizar a compra em 2009, o que se daria por meio

da MAN S/A, que passaria à condição de sua controladora, conforme apresentação feita em reunião de diretoria da MAN AG (doc. 8 que acompanhou a resposta apresentada em 22/10/2012 aos questionamentos constantes do Termo de Intimação Fiscal 01), fato reafirmado em declaração apresentada em resposta ao Termo de Intimação Fiscal 09 (doc. 04).

Contudo, o negócio acabou por não se concretizar. As razões para tanto são variadas. Ausência de concordância com o preço proposto após tratativas entre o grupo MAN e os proprietários de RENK ZANINI, o volume de ações que seria vendida, as funções executivas que os alienantes passariam a ter após a operação, dentre outras.

Um fator decisivo que fez com que as negociações não culminassem na transferência da RENK ZANINI para o grupo MAN foi o cenário econômico adverso mundialmente instaurado em 2008 e 2009 (sobretudo nos EUA e na Europa). Dadas as incertezas que então pairavam, o grupo MAN decidiu abandonar quaisquer planos de expansão que demandassem novas injeções de capital, como seria o caso da compra da empresa RENK ZANINI.

Mesmo porque, à época, foi necessário até mesmo transferir às controladoras na Alemanha ganhos acumulados nas operações da MAN LTDA (e que haviam sido distribuídos à MAN S/A) como forma de financiar as perdas verificadas em diferentes países e linhas de negócios, fato devidamente comprovado pela aprovação de resgate de ações no valor de R\$513.960.000,00, deliberado em 19/11/200 (documento apresentado no curso da auditoria fiscal - doc. 05).

Não bastassem as perdas em decorrência da crise econômica, ainda em 2009, foram impostas multas administrativas em nome de sociedades alemãs do grupo MAN no montante de € 150,600,000 Euros. A liquidação da cobrança se deu em grande parte com a distribuição dos resultados da MAN LTDA para a MAN S/A e desta para as controladoras no exterior, como consta das demonstrações financeiras grupo, disponibilizadas à fiscalização (docs. 5 e 6 que acompanharam a resposta apresentada em 22/10/2012 aos questionamentos constantes do Termo de Intimação Fiscal 01 - docs. 06).

Enfim, devido à mudança no cenário econômico e à ausência de perspectiva de expansão das atividades do grupo MAN no Brasil, a manutenção de MAN S/A tornou-se desnecessária. Some-se ao exposto que, na mesma época, os investimentos nos países emergentes (inclusive na MAN S/A e na sua controlada MAN LTDA) foram transmitidos de MAN AG para a *MAN Finance and Holding S.à.r.L* (MAN SARL), *holding* domiciliada em Luxemburgo, integralmente detida pela sociedade alemã. O objetivo era concentrar em MAN SARL as participações nas empresas em mercados emergentes (vide docs. 23 e 24 que acompanharam a resposta apresentada em 22/10/2012 aos questionamentos constantes do Termo de Intimação Fiscal 01 - docs. 07). Logo, não havia sentido manter uma *holding* no Brasil (MAN S/A), detida por outra *holding* no exterior (MAN SARL), destinada a deter apenas uma sociedade com atividades fabris (MAN LTDA).

A despeito de todos os fatos acima resumidos e dos documentos que lhes dão suporte, a fiscalização simplesmente se negou a reconhecer as razões econômicas - extratributárias - descritas e que explicavam a formação e a extinção da MAN S/A. As justificativas que fundamentaram a sua conclusão foram as seguintes: "*a fiscalizada não apresentou qualquer documento formal (proposta de aquisição, atas de reuniões eventualmente ocorridas entre o grupo MAN e a empresa RENK ZANINI S/A, outros) que comprovasse efetivamente o interesse e a tentativa de negociação dessa aquisição*". Teriam sido postos à sua disposição "apenas reservas

de passagens aéreas e de hotéis de executivos do grupo MAN com destino ao Brasil".

As assertivas declinadas, no entanto, afiguram-se, mais uma vez, dissociadas dos fatos e dos documentos que confirmam a ocorrência dos eventos descritos pela Impugnante.

Primeiramente, foi disponibilizada à fiscalização apresentação em PowerPoint de reunião realizada pelo grupo MAN intitulada "Project Renk Zanini". Não bastasse o seu título ser bastante revelador, verifica-se do seu conteúdo haver resumo das demonstrações financeiras de 2003 a 2008 da RENK ZANINI e cronograma com as medidas que seriam adotadas até que se desse o encerramento dos atos de sua compra.

Ora, para que se realizaria reunião nos moldes descritos pelo grupo MAN se não havia interesse na compra da RENK ZANINI? Para que seriam examinadas as demonstrações financeiras dos últimos 5 anos da RENK ZANINI? O material foi simplesmente posto de lado pela fiscalização, que não discorreu sobre o seu conteúdo, tendo se resumido a tratar das reservas de vôos e hotéis de executivos que vieram ao Brasil realizar reuniões com os representantes da RENK ZANINI.

Acrescente-se que, além da apresentação descrita, a Impugnante, a fim de mostrar a sua lisura, apresentou declaração firmada por sua controladora indireta - MAN AG (atual MAN SE) - em que atesta, sob as penas da lei, que negociou a compra da RENK ZANINI, porém, a aquisição inicialmente pretendida acabou por não se concretizar (doe. 08). O documento também deixou de ser mencionado pela fiscalização, que convenientemente ignorou todos os elementos que se mostram contrários à conclusão a que chegou e, por isso, simplesmente não pode prevalecer.

Quanto ao mesmo ponto, acrescente-se inexistir obrigatoriedade de que existam documentos formais pela interessada adquirente e pelos interessados alienantes para comprovar a existência de negociações. Diversamente do sugerido pela fiscalização, a formalização das negociações se dá, em regra, apenas após estágio avançado de discussões. Afinal, não tem sentido reduzir a termo os direitos e as obrigações enquanto os envolvidos não tiverem acordado quais serão as bases do negócio. Somente após as condições gerais estarem acordadas é que se passa à redação dos documentos.

São, assim, certos os fatos de que o grupo MAN tinha interesse em adquirir a RENK ZANINI; negociou a sua compra; a aquisição, se concretizada, a tornaria controlada por MAN S/A; o negócio foi frustrado em grande parte pela ausência de concordância das partes quanto ao valor do ativo transacionado e da crise econômica mundial que se encontrava no seu auge; e, face à ausência de compra de outras empresas no Brasil pelo grupo MAN, a manutenção de MAN S/A tornou-se desnecessária, ainda mais após concentração dos investimentos em países emergentes sob a coordenação da *holding* MAN SÀRL. Portanto, as explicações para a formação e extinção da MAN S/A são econômicas, extratributárias, e não fiscais, decorrentes da dinâmica dos negócios.

A existência efêmera da empresa MAN S/A, então, se explica. Ela tinha uma função quando estabelecida e, em razão de mudanças no cenário alheias ao grupo MAN, deixou de ter razão para ser mantida. Isso, por si só, nada tem de errado ou condenável, desde que existam razões para tanto, como há na hipótese examinada.

Aliás, Marco Aurélio Greco, ao tratar especificamente de sociedades efêmeras, faz particular ressalva de essa característica não ser determinante para

afirmar que um negócio deva ser desconsiderado. Pelo contrário, reconhece o autor a conveniência de serem criadas sociedades desse tipo, em determinadas circunstâncias: [...]

Mesmo porque as razões que motivaram a formação de MAN S/A são independentes da obtenção de eventual condição fiscal mais benéfica que poderia existir se tivesse o negócio tivesse sido conduzido por MAN AG. Como já demonstrado, a carga tributária seria a mesma num e noutro caso.

No mesmo diapasão, são completamente impertinentes as ilações fiscais acerca da participação do Dr. Mauro César Leschziner no capital da MAN S/A. Foi alegado que *"como o escopo do trabalho do Machado, Meyer, Sendacz e Opice Advogados era o aconselhamento legal para determinar as melhores alternativas para a implementação da transação de compra da VWCO pela MAN AG, a mesma não só aconselhou a MAN AG a adquirir a empresa veículo inativa PRC SPE para proceder a aquisição formal da VWCOy como também passou a ser sócio da mesma para atender a um requisito legal Lei das S/A "*. Não há, no entanto, qualquer elemento de prova nos autos que sugira (e muito menos que comprove) que o Dr. Mauro César Leschziner, assim como o escritório que representa, teria aconselhado a Impugnante a constituir sociedade no Brasil como instrumento para propiciar a obtenção de redução carga tributária de forma ilegítima. Os fatos que a fiscalização afirma estarem presentes são graves qualificados por ela como crimes fiscais - sendo assim absolutamente desprovidas de fundamento as acusações feitas sem base em provas.

Como exposto desde o curso da auditoria fiscal, o Dr. Mauro César Leschziner figurou como sócio da MAN S/A, com participação reduzida, a fim de atender a obrigatoriedade legal de pluralidade de acionistas em uma sociedade anônima (Lei das S/A, art. 80). Ele foi escolhido, em detrimento de outros que poderiam ter uma quantidade mínima de ações de MAN S/A, por integrar o escritório de advocacia que assessorava o grupo MAN e figurar, à época, como representante legal da MAN AG perante as autoridades brasileiras. Assim, era razoável que constasse como acionista de MAN S/A com participação mínima à época de ingresso do grupo MAN no mercado brasileiro.

É correta a assunção fiscal de que: "A sociedade MAN AG poderia ter adquirido a sociedade PRC SPE tendo como sócio qualquer pessoa jurídica ou pessoa física pertencente ao grupo econômico MAN (...)". O grupo MAN era formado por diferentes pessoas jurídicas (doc. 09) e, de fato, não era obrigatório que o Dr. Mauro César Leschziner participasse do capital da MAN S/A para que restasse observada a Lei das S/A. Alguma das sociedades integrantes do portfólio do grupo MAN poderiam exercer o mesmo papel. Todavia, isso não era conveniente. Era muito mais fácil para dar dinamismo às medidas necessárias à condução dos negócios que o sócio de MAN AG em MAN S/A fosse alguém situado no Brasil e, mais ainda, que tivesse conhecimento da legislação local. Também em razão da extensa burocracia para a criação de novas pessoas jurídicas no Brasil, optou-se pela utilização de pessoa jurídica já existente (PRC SPE), como é de praxe em diversas alterações societárias.

As conjecturas feitas pela fiscalização e a indiferença delas para conferir a regularidade nos recolhimentos de IRPJ e CSLL pela Impugnante bem revelam a precariedade do trabalho fiscal e a imperiosa conclusão pela declaração de sua insubsistência.

O abuso de direito compreende a utilização de meio lícito para obter resultado ilícito. Por esse motivo, não viola uma disposição legal específica, mas princípios,

éticos e jurídicos, informadores do ordenamento, por exceder os limites impostos pelo "*seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes*" (Código Civil, art. 187). Nesse contexto, aqueles que sustentam a possibilidade de aplicação do abuso em matéria fiscal, apontam que ele desrespeita "*o equilíbrio entre substância e forma*". Ocorre quando se adota atos alheios às suas finalidades próprias, para obter resultado fiscal indevido.

Na hipótese em exame, a formação de ativo diferido mediante o ingresso do valor equivalente ao ágio no patrimônio da Impugnante e a sucessão de MAN S/A mediante a incorporação da investidora pela investida (incorporação às avessas) não são transações desprovidas de conteúdo e contrárias às finalidades perseguidas pelas normas fiscais envolvidas, como equivocadamente afirmou a fiscalização. Ao inverso, são medidas que vão ao encontro do fim almejado pelos artigos 7º e 8º da Lei n. 9.532/97.

Ora, a união do ágio ao investimento que lhe deu causa é um imperativo para a sua ulterior amortização. A exigência se explica como forma de assegurar a efetividade do benefício fiscal (o que não seria possível de ser apropriado unicamente em *holding* pura, que auferir receitas isentas do IRPJ e da CSLL), bem como tem coerência lógica, na medida em que possibilita que o pagamento do ágio efetuado a título de antecipação dos resultados da investida seja contraposto aos ganhos por ela obtidos, de modo que não haja a configuração de acréscimo patrimonial, mas apenas recuperação do capital investido.

Não há "*que se falar em renda se o suposto ganho não corresponde a qualquer riqueza nova. É verdade que o empreendimento é lucrativo; o contribuinte (incorporadora), entretanto, não tem qualquer ganho, até que recupere o ágio que pagou. Quem, então, tem ganho? Ora, quem teve ganho é o vendedor, que consegue, na transação comercial, vender o empreendimento acrescido de lucros ainda não auferidos*". Assim, nada há de irregular na transferência do ágio de MAN S/A para a Impugnante. A medida, além de ser explicável na mecânica dos tributos incidentes sobre a renda e o lucro, dá efetividade ao incentivo, demonstrando porque é indispensável para que se possa passar a amortizar o ágio na forma prevista no artigo 7º da Lei 9.532/97.

Ademais, como antes referido, a formação de MAN S/A e sua capitalização para a compra de VWCO (MAN LTDA) eram indiferentes para a MAN AG do ponto de vista tributário. Com ou sem MAN S/A, haveria a aquisição da MAN LTDA com ágio e, após haver fusão, cisão ou incorporação, a sucessora teria direito à amortização do ágio. Assim, formação e posterior extinção de MAN S/A não podem ser entendidas como características que revelariam a prática de suposto planejamento fiscal abusivo por parte de MAN AG e MAN LTDA, como equivocadamente concluiu a fiscalização.

Por essas razões, ao se deparar com casos semelhantes ao presente, em que sociedades foram constituídas e extintas em curto espaço de tempo, com a amortização de ágio pela sucessora, em transação explicável economicamente, o CARF tem sistematicamente cancelado as autuações. Confira-se: [...]

A amortização do ágio após a incorporação da investidora pela investida ("incorporação às avessas" ou "incorporação reversa") também se explica no contexto das operações ora examinadas. O artigo 8º da Lei 9.532/97 é expresso em assegurar a aplicação de referido regime (previsto no artigo 7º do mesmo diploma) quando a controlada incorporar a controladora. Como consequência, é vedado ao Fisco desconsiderar operações de incorporação da investidora pela investida que resultem na formação de ativo diferido com o ágio por expectativa de rentabilidade

de futura amortizável, na linha do entendimento que tem sido manifestado pelo CARF.

De todos os aspectos mencionados se extrai que **não houve o uso anormal e com desvio aos fins perseguidos por meio das normas envolvidas com vista a prejudicar terceiros e beneficiar injustificadamente a Impugnante. O que se teve foi o exercício regular de direito**, uma vez que os artigos 7º e 8º da Lei 9.532/97 asseguram a amortização do ágio pago ao alienante após a junção dos patrimônios da investidora e investida em uma só pessoa jurídica, operação que pode se dar através da incorporação da controladora pela controlada. Com isso, verifica-se que os institutos de direito privado foram legitimamente utilizados de modo a alcançar seus objetivos e igualmente manter o tratamento estabelecido pela legislação fiscal.

Portanto, descritas as razões que motivaram a formação de MAN S/A, de cunho extra tributário, no regular exercício de direito e que não alteraram o regime tributário que seria aplicado se MAN AG adquirisse a MAN LTDA (em ambas, ter-se-ia a amortização do ágio), deve ser reconhecido descabimento das autuações fiscais. Ao contrário do pretendido pela fiscalização, a aquisição da VWCO pela MAN S/A foi formal e de fato, plenamente regular, verdadeira, lícita e eficaz.

Impossibilidade de qualificação das operações como abusivas antes da regulamentação do parágrafo único do artigo 116 do CTN.

Mesmo que admitida existência de abuso na hipótese em exame - o que se faz meramente para argumentar as autuações ora contestadas devem ser canceladas. Isso porque a competência para o afastamento do regime fiscal aplicado e a adoção de outro pelos agentes fiscais sob a alegação da prática de atos abusivos, que passou a ser admitida com a edição da Lei Complementar 104, de 10/01/2001, pende de regulamentação, sendo sua operacionalização subordinada a procedimentos a serem definidos em lei futura, inexistente no presente.

O dispositivo tem a seguinte redação: "*Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária*".

A norma em comento inovou no ordenamento jurídico, criando uma nova competência à Administração, justamente com o objetivo de coibir o abuso de direito em matéria fiscal mediante a desconsideração dos atos assim considerados. Pretendeu-se regulamentar esta competência com a Medida Provisória 66/2002 (arts. 13 a 19).

No entanto, o Congresso Nacional rejeitou tais disposições na sua conversão na Lei 10.637/02, por considerar a nova competência um poder excessivo. Posteriormente, o Executivo renovou a tentativa de regrá-lo por meio do Projeto de Lei 536, proposto em face do veto ao parágrafo 4º do artigo 6º da Lei n. 10.593/02. Ora, as tentativas de implementar as medidas descritas implicam o reconhecimento, pela própria Administração, da impossibilidade de aplicação do referido parágrafo único do artigo 116 do CTN antes da edição de lei específica com o objetivo regular a competência por ele estabelecida.

Nem se diga que o Decreto 70.235/72 conteria a regulamentação necessária à aplicação da norma da lei complementar. Tal se afirma por diferentes razões, a saber: (i) se possível fosse a aplicação do referido decreto, não teria sido

apresentado projeto de lei de iniciativa do próprio Executivo, para regular o artigo 116 do CTN; (ii) o procedimento do artigo 116 do CTN implica a existência de fases com sequência obrigatória, que não constam do referido Decreto, quais sejam: (ii.a) fase investigatória, destinada à verificação da finalidade dos atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte; (ii.b) descon sideração - juízo da autoridade acerca da regularidade dos atos ou negócios jurídicos praticados; (ii.c) equiparação - concluindo pela descon sideração ter-se-ia de verificar a norma aplicável à situação existente; (ii.d) apuração dos tributos eventualmente devidos; e (ii.c) imposição de penalidades.

Além disso, não consta do Decreto 70.235/72 qual o critério a ser adotado pela autoridade administrativa para identificar o abuso, nem tampouco quais os efeitos da descon sideração, inclusive no que respeita à equiparação dos atos ou negócios descon siderados a outros similares. Portanto, os procedimentos "*a serem estabelecidos em lei ordinária*" nos exatos termos do parágrafo único do artigo 116 do CTN, devem conter, além de regras formais, normas de conteúdo material envolvendo os aspectos próprios e especiais aplicáveis ao abuso, não contemplados no processo de revisão do lançamento.

Por último, ressalte-se que o inciso VII do art. 149 do CTN somente admite a revisão dos lançamentos nos casos de dolo, fraude ou simulação, hipóteses que têm como premissa o emprego consciente de meio ardiloso com o objetivo de enganar terceiros, mostrando atos falsos com o objetivo de esconder as verdadeiras relações firmadas. Nenhuma das figuras descritas ajusta-se ao conceito de abuso. Neste, diferentemente, todos os atos são verdadeiros, feitos às claras, com o conhecimento geral. Não há atos aparentes e escondidos, mas apenas um único negócio, praticado com excesso manifesto ou o desvirtuamento de suas funções, causando desequilíbrio injustificado entre as partes, com prejuízo a uma delas. Nenhum dos elementos enganosos está presente nos atos praticados nestes autos.

O CARF e o Superior Tribunal de Justiça - STJ, coerentemente, têm proferido decisões no mesmo sentido: [...]

Em suma, mesmo que os atos tivessem sido praticados com abuso de direito em prejuízo da Fazenda Nacional, como pretende fazer crer a fiscalização, as autuações devem ser canceladas, uma vez que a descon sideração só seria admissível após a regulamentação do artigo 116, parágrafo único, do CTN.

Impossibilidade de descon sideração dos efeitos dos atos praticados com fundamento no Direito Civil - O prazo para impugná-los foi ultrapassado

Na remota possibilidade - aceita para argumentar - de que os atos examinados caracterizam-se como abusivos e, mais ainda, que o Fisco já teria competência plena para reconhecer a sua configuração unilateralmente em matéria tributária a partir do Código Civil - CC (Lei 10.406/02), na linha alegada pela fiscalização, mesmo assim, os lançamentos ora contestados devem ser cancelados. Isso porque o prazo conferido para a sua anulação se expirou antes da intimação da conclusão do trabalho de auditoria fiscal, ocorrida em 22/08/2013.

Com efeito, o abuso de direito inserem-se dentre os atos classificados como ilícitos pelo Código Civil (art. 187). Encontra-se topograficamente no Livro III (Dos Fatos Jurídicos), Título III (Dos Atos Ilícitos) do estatuto civil. Há, no direito privado, discussão acerca da possibilidade de os atos abusivos serem passíveis de terem os seus efeitos descon siderados ou apenas darem ensejo à responsabilidade pela reparação de danos mediante o pagamento de indenização (CC art. 927).

De toda sorte, certo é que, mesmo que se admitia que o ato abusivo possa ter os seus efeitos afastados, assim se fará por ser classificado como anulável. Jamais como nulo. A conclusão é de rigor, uma vez que o estatuto civil enumera, exaustivamente, os vícios que configuram nulidade dos atos jurídicos sem fazer referência ao abuso (art. 166).

Os atos passíveis de serem anulados podem ser assim declarados no prazo de 2 anos, contados da sua conclusão, salvo se houver disposição específica em sentido diverso especialmente ao evento de que se cuida (CC, art. 179). A legislação regula também em 2 anos (possivelmente não apenas por coincidência) o prazo prescricional para o desfazimento de deliberações que violem a lei envolvendo a aquisição, aumento de capital e a incorporação de sociedade anônima (Lei das S/A, art. 286).

Como a fiscalização textualmente alega que as operações praticadas, por serem abusivas, são ilegais (violariam o Código Civil), segue-se daí a conclusão de que o prazo prescricional para a anulação das deliberações relacionadas à MAN S/A regem-se na forma do artigo 286 da Lei das S/A. Ainda que assim não fosse, seria de rigor a consideração dos mesmos 2 anos para a contagem do prazo para afastamento dos efeitos dos atos concretamente realizados, uma vez que esse é o marco temporal aplicável de forma geral, conforme prescrito pelo artigo 179 do Código Civil.

Disso resulta que, de uma forma ou de outra, já foi ultrapassado o prazo assegurado para que quaisquer interessados afastem os efeitos regulares dos atos de aquisição de VWCO por MAN S/A e de sua incorporação pela Impugnante, uma vez que praticados em 2009 (há mais de 2 anos, portanto).

Em consequência, a conclusão a que se chega é a de que, caso, por hipótese, fosse possível cogitar da existência de abuso na situação em exame e de seu reconhecimento com fundamento no direito privado, já teria transcorrido o prazo de 2 anos assegurado para a sua anulação. Assim, também por essa razão, é forçosa a conclusão de improcedência dos lançamentos fiscais de que se cuida.

Inexistência de determinação legal de adição da amortização do ágio à base de cálculo da CSLL.

Caso, por hipótese, os fundamentos antes descritos pudessem ser superados, assunção admitida tão só para argumentar, no mínimo, deve ser reconhecida a insubsistência do lançamento da CSLL. Isso porque as regras fiscais que fixam tratamento distinto do aplicável à formação do lucro líquido para a amortização do ágio por expectativa de rentabilidade futura em casos de fusão, cisão ou incorporação restringem-se ao "lucro real" - base de cálculo da IRPJ - não se estendendo à CSLL.

A base de cálculo da CSLL corresponde ao resultado do exercício corrigido com os acréscimos e descontos previstos nas normas tributárias (Lei 7.689/88, art. 2º). Dentre tais importâncias não estão compreendidas as amortizações de ágio por expectativa de rentabilidade futura nos casos de junção dos patrimônios da investidora e investida mediante incorporação, fusão ou cisão.

O artigo 7º da Lei 9.532/97 e a norma tributária que estabelece regramento próprio para cumprimento das obrigações fiscais sobre o tema, distinguindo do tratamento que se aplica ao lucro líquido. Ao dispor sobre a dedutibilidade do ágio por expectativa de rentabilidade futura, fixa que a apropriação se dará "*nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão (...)*" ("caput", inciso III).

O "lucro real" é um conceito técnico, de delimitação conhecida, restrita à formação da base de cálculo do IRPJ por uma das modalidades previstas na legislação fiscal. Confira-se: "*Art 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei 1.598, de 1977, art 6^A "* (Decreto 3.000/99 - Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99).

Disso resulta que, para efeito de CSLL, não há norma fiscal que estabeleça tratamento especial à amortização do ágio por expectativa de rentabilidade futura após a operação de fusão, cisão ou incorporação. Em consequência, aplicam-se as normas relacionadas à apuração do lucro líquido vigentes até 31/12/2007 (por força do Regime Tributário de Transição - RTT, Lei 11.941/09, arts 15 a 17).

Tais disposições asseguram o direito à apropriação do ativo diferido resultante do ágio no prazo máximo de 10 anos contados da operação que resultar nas junções de patrimônio entre investidora e investida (Instrução CVM 247/96, art. 14, § 2º, "a"). Assim, mesmo superados os fundamentos descritos nos subtópicos anteriores, ainda assim afigura-se descabido o lançamento de ofício relacionado à contribuição social.

Nem se alegue que a exigência da CSLL teria fundamento no artigo 57 da Lei 8.981/95, citado como embasamento legal aos autos de infração. O dispositivo é expresso em ressaltar na sua parte final que, embora as normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas sejam aplicáveis à CSLL, no que diz respeito à base de cálculo e à alíquota, deve ser observada a legislação específica da própria CSLL.

Aplicar à CSLL as mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o IRPJ não significa aplicar as mesmas normas relativas à determinação da base de cálculo (deduções, exclusões e adições). Tanto que, quando o legislador pretende que uma regra fiscal produza efeitos tanto na base de cálculo do IRPJ, quanto da CSLL, assim o determina expressamente. E o que se verifica, dentre outras matérias, em relação ao limite de 30% para a compensação de prejuízos fiscais (IRPJ, Lei 8.981/95, art. 42) e bases negativas acumuladas (CSLL, Lei 8.981/95, art. 58), tributação em bases universais (IRPJ, Lei 9.249/95, art. 25 / CSLL, MP 2.15835/01, art. 21) e aplicação das presunções de distribuição disfarçada de lucros - DDL (IRPJ, Decreto-lei 1.598/77, arts. 60 a 62/CSLL, Lei 9.532/97, art. 60).

Aliás, por óbvio que se houvesse uma necessária identidade entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, não faria sentido algum o disposto no artigo 28 da Lei 9.430/96, que assim prescreve: "*Art 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24-B, 26, 55 e 71, desta Lei*".

Como decorrência de tais constatações, o CARF tem cancelado autuações de CSLL fundamentadas em normas fiscais que determinam ajustes unicamente em relação ao IRPJ - "lucro real" -, havendo, inclusive, manifestações específicas em relação à amortização de ágio: [...]

Portanto, não bastassem as razões expostas nos subtópicos antecedentes, é vedado à fiscalização impugnar a amortização do ágio no que diz respeito à CSLL, justificando, quando menos, a decretação de insubsistência do lançamento de ofício da contribuição social, na esteira do entendimento que tem sido manifestado pelo

CARF

Ausência da presença dos pressupostos para o agravamento da multa em 150%

A imputação de multa qualificada no montante de 150% foi justificada pela fiscalização, ao argumento de que: "*a intenção das operações realizadas foi, claramente, o aproveitamento indevido do ágio nos resultados da MAN LTDA, com a dedução dos encargos de amortização de ágio, através de atos elaborados em curto espaço de tempo, os quais tiveram a função de distorcer o resultado final que se daria naturalmente caso as partes não engendrassem elaborado planejamento*".

Todavia, ainda que a multa punitiva fosse cabível, evidentemente não seria no percentual de 150%, aplicado sob a acusação de sonegação, fraude ou conluio. Tais figuras são definidas nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64 e têm uma característica comum: emprego de artifício ardiso e enganoso (instrumento fraudulento), para, através dele, reduzir ou suprimir tributos ou impedir ou dificultar o conhecimento de seu surgimento.

Desse modo, a multa majorada (150%) supõe uma dupla falta: (a) o não recolhimento do tributo devido; e (b) o uso de instrumento fraudulento para evitar a tributação. Faltando qualquer um desses elementos, não se caracteriza o pressuposto da penalidade. O tipo da infração é qualificado, há um agravante: além da falta de pagamento do tributo, deve haver a vontade de ludibriar, de enganar, de falsificar.

Diante disso, pode-se concluir que **a penalidade agravada não se aplica aos casos em que o sujeito passivo age de acordo com suas convicções, deixando todo o seu procedimento às claras. Nessa hipótese, não há tentativa de enganar quem quer que seja. O que pode haver é divergência na interpretação da lei tributária aplicável.** Algo que não tem qualquer relação com sonegação, fraude ou conluio, afastando a possibilidade de ser imputada a multa qualificada até por força do disposto no artigo 112 do CTN (dispositivo que, aliás, também legitima o cancelamento da exigência principal, pois, quando menos, haveria dúvida acerca da regularidade do procedimento adotado pela Impugnante, por não ter a fiscalização comprovado a sua suposta ilicitude de forma cabal).

A esse respeito, é oportuna a distinção feita por Marco Aurélio Greco:

[...]

Ora, como exaustivamente demonstrado, MAN AG, VIF, MAN S/A e MAN LTDA (ora Impugnante) agiram às claras, cumprindo com todo o *discloure* previsto na legislação. Todos os atos praticados foram regularmente formalizados e produziram suas naturais consequências jurídicas tanto no País quanto no exterior. Foram registrados, auditados por profissionais competentes e amplamente divulgados perante os órgãos cabíveis. No Brasil, isso compreendeu o BACEN, a JUCESP e a Receita Federal (apresentação de declarações). Na Alemanha, envolveu as demonstrações financeiras de MAN AG, as quais são auditadas por terceiros independentes.

Como extrair desse conjunto fático a sonegação, a fraude e o conluio, alegados pela Fiscalização? Obviamente, jamais se procurou esconder do Fisco qualquer elemento constitutivo da obrigação tributária* Pelo contrário, todos os elementos lhe foram previamente informados por meio das declarações apresentadas, assim como o foram novamente disponibilizados no curso da fiscalização.

E nítido que não houve qualquer ilícito, mas apenas **controvérsia quanto à interpretação da legislação tributária** e de sua aplicação à situação fática resultante do conjunto de atos praticados por MAN AG, MAN S/A e MAN LTDA.

Não houve omissão, artifício ou ardid com a finalidade de ludibriar a fiscalização e reduzir ilicitamente a tributação aplicável. Houve simplesmente, uma divergência da Fiscalização a respeito, que deverá ser dirimida no âmbito do CARF, assim como tantos outros casos em que os contribuintes e o Fisco discutem o regime fiscal adequado.

Tratando não só de situações semelhantes, mas, também, de casos em que há a geração de ágio em transações intragrupo - o chamado "ágio interno" - tem a jurisprudência administrativa reiteradamente afastado a imposição da multa qualificada de 150%, justamente por reconhecer que não há dolo específico de realizar qualquer das condutas descritas nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64. É o que se depreende, exemplificativamente, dos seguintes acórdãos: [...]

Portanto, deve ser cancelada a multa (de 150%) aplicada no caso concreto, pois não se verificaram os pressupostos que a justificam, diante da natureza, da clareza e publicidade dos procedimentos adotados.

Glosa de parte do custo com royalties. A parcela tida como deduzida em excesso foi excluída das bases de IRPJ e CSLL.

A Impugnante descreveu e comprovou ao longo da auditoria fiscal que a provisão com o pagamento de royalties, no valor R\$96.078.660,00 (conta 04.140.00), foi excluída do resultado tributável (o que foi aceito pela fiscalização). Também demonstrou que o montante antes citado corresponde à diferença entre o total estimado de custo com royalties R\$125.498.295,00 (conta 80.109.001) e o efetivamente dedutível, razão pela qual, aliás, foi a única parcela adicionada ao resultando tributável, não tendo implicado, portanto, redução indevida das bases de IRPJ e CSLL.

A despeito do exposto, a fiscalização fez raciocínio diverso, o que a levou à conclusão equivocada que serve de fundamento aos lançamentos efetuados. Considerou que o custo com royalties de R\$ 125.498.295,00 (conta 80.109.001) e a provisão com royalties R\$96.078.660,00 (conta 04.140.00) seriam valores independentes e somados para a apropriação na formação do lucro líquido. Mais ainda, partiu da premissa de que o total de royalties pagos entre janeiro a novembro de 2009 (período objeto da DIPJ 2009) seria de R\$72.102.970,00. Assim, o resultado da soma do total que teria sido apropriado como custo ou despesa no lucro líquido (R\$125.498.295,00 + R\$96.078.660,00), subtraído da provisão adicionada ao resultado e do efetivamente remetido ao exterior (R\$96.078.660,00 + R\$72.102.970,00) corresponderia à parcela registrada em excesso na formação das bases de IRPJ e CSLL (R\$53.395.325,00). Isto é, $R\$125.498.295,00 + R\$96.078.660,00 - R\$96.078.660,00 - R\$72.102.970,00 = R\$53.395.325,00$ (indevidamente deduzido).

O entendimento fiscal, contudo, não tem condições de prevalecer.

É equivocado tratar simultaneamente como redutores do lucro líquido tanto o total de custo R\$125.498.295,00 (conta 80.109.001), quanto o valor de provisão de R\$96.078.660,00 (conta 04.140.00). As importâncias não se somam. Na realidade, o segundo é um pedaço do primeiro.

Isso, aliás, é perceptível pela avaliação do próprio número das rubricas no plano contábil da Impugnante. A conta 80.109.001 (com o valor de R\$125.498.295,00) integra o resultado (é do grupo de custos), ao passo que a conta 04.140.00 (com o valor o de R\$96.078.660,00) integra o passivo. Assim, evidentemente não há como as duas simultaneamente integrarem o lucro líquido da Impugnante.

O segundo equívoco cometido pela fiscalização está relacionado ao total de pagamentos feitos no período de janeiro de 2009. Ele não é de R\$72.102.970,00, como descreve a fiscalização, mas sim de R\$63.106.220,00. A diferença, erroneamente considerada na peça fiscal, envolve o pagamento de royalties feito em dezembro/09, no valor de R\$9.151.835,00, que, se for diminuído do ganho de variação cambial (R\$196.075,00) e somado ao total acumulado até novembro (R\$63.106.220,00), atinge os R\$72.102.970,00. Esta parcela, porém, não diz respeito à questão controvertida no presente litígio. O caso está relacionado somente aos gastos incorridos de janeiro a novembro de 2008, no total de R\$63.106.220,00.

Com isso, a identificação da quantia dedutível no cálculo do resultado tributável é feita da seguinte forma: a partir dos R\$125.498.295,00 apropriados no lucro líquido desconta-se o que afeta as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e adiciona-se o que não integra o resultado tributável. O resultado do exercício matemático descrito é agregado às bases tributáveis formando o total de "demais provisões".

Justamente por tais motivos os R\$125.498.295,00 foram apontados na DIPJ 2009 da Impugnante, ficha 04 ("Custo dos Bens e Serviços Vendidos - PJ em Geral"), linha 16 ("Royalties e Assistência Técnica - Exterior") - doc. 10. Entretanto, nem todo o montante descrito acabou por afetar o resultado tributável. Isso porque, do total mencionado, apenas a quantia de R\$29.419.635 foi levada ao cálculo do IRPJ e da CSLL. A diferença, correspondente a R\$96.078.660,00, foi adicionada ao resultado tributável. Ela integra o total de provisões classificadas como não dedutíveis, no total de R\$378.270.250,72, na mesma DIPJ 2009, ficha 05 ("Despesas Operacionais - PJ em Geral"), linha 25 ("Demais Provisões") - doc. 11.

É o que se verifica dos cálculos e documentos contábeis anexos (docs. 12).

Para se verificar a correção do raciocínio exposto basta partir do total dedutível no lucro líquido (R\$125.498.295,00), diminuí-lo dos royalties pagos (R\$63.106.220,00), da provisão liquidada (R\$2.681.660,00), da variação cambial negativa (R\$2.662.535,00) e agregar os cancelamentos de pagamentos (R\$20.260.740,00 + R\$18.770.040,00). Isto é, $R\$125.498.295,00 - R\$63.106.220,00 - R\$2.681.660,00 - R\$2.662.535,00 + R\$20.260.740,00 + R\$18.770.040,00$. O resultado será R\$96.078.560,00.

Portanto, não há registro em excesso correspondente a R\$53.395.325,00. Aquilo que não era dedutível, importância inconfundível com o valor lançado, foi adicionada ao resultado tributável. Integra o total de provisões não dedutíveis (DIPJ 2009, ficha 05 linha 25).

Dessa forma, resta comprovado que os R\$96.078.660,00, aceitos pela fiscalização, são os únicos valores que deveriam ter sido adicionados ao resultado tributável. Não havia outro montante a ser somado aos valores tributáveis pelo IRPJ e pela CSLL.

Ressalte-se que, ainda que o modo como a Impugnante preencheu a sua DIPJ possa causar dúvida quanto à eventual dedutibilidade em excesso dos dispêndios

com royalties, tal fato não autorizaria a glosa das importâncias no caso concreto, posto haver documentação hábil e idônea a comprovar que o procedimento não implicou redução indevida das bases de IRPJ e CSLL. Assim, a conduta descrita autorizaria, no máximo, a imputação de multa por descumprimento de obrigação acessória. Jamais a cobrança de valores por cumprimento parcial das obrigações tributárias principais (IRPJ e CSLL).

Nesse sentido, tem se manifestado o CARF, ao tratar de situações análogas: [...]

Em suma, deve ser cancelada a glosa da dedução de dispêndio em exame, uma vez que inexistente a infração imputada à Impugnante.

Descabimento das multas isoladas.

Impossibilidade de cominação das multas isoladas concomitantemente com as multas de ofício anteriormente lançadas a partir das mesmas e únicas infrações.

As multas isoladas ora contestadas têm por origem antecipações que teriam se tornado obrigatórias a partir dos ajustes das bases de IRPJ e CSLL realizados pela própria fiscalização ao glosar as despesas de amortização de ágio.

Confira-se: "*Analizando-se o Livro de Apuração do Lucro Real e a Apuração da Base de Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da fiscalizada no período entre dezembro/2009 a dezembro/2011, verificamos que o Lucro Real e da (sic) Base de Cálculo da CSLL levantados com Base em Balanço ou Balancete de Suspensão ou Redução foram minorados mensalmente em R\$ 42.577.823,30 (...) devido à exclusão das despesas de amortização de ágio e, conseqüentemente, houve uma redução do pagamento do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido mensais por estimativa conforme demonstrado nas 'Planilhas IRPJ e CSLL Mensal por Estimativa' constante do Anexo I deste Termo de Verificação Fiscal*".

Todavia, o lançamento de multas isoladas quando os valores sobre os quais são calculadas foram igualmente apenados com multas de ofício (impostas com a exigência de tributos) afigura-se em desacordo com a legislação. Isso porque equivale a exigir duas multas para uma única e mesma infração que se acusa a Impugnante de ter cometido, procedimento evidentemente vedado, pois, do contrário, implicaria assumir possível haver dupla penalização para apenas uma imaginada ilicitude.

Realmente, tanto a penalidade de ofício quanto a penalidade isolada decorrem de uma única suposta infração imputada à Impugnante, qual seja, recolhimento considerado a menor de IRPJ e CSLL por conta da dedução de despesas tidas por indevidas. Tanto que a base de cálculo para a aplicação dos percentuais das multas é a mesma: resultado reajustado após a glosa do ágio indevidamente amortizado.

O exame das situações em que são aplicáveis as penalidades descritas no artigo 44 da Lei 9.430/96 indica devam ser elas lançadas juntamente com a exigência do tributo não recolhido ou, de maneira isolada, ao longo do exercício, quando não houver tributo devido a ser exigido de ofício. Conseqüentemente, a aplicação de uma das penalidades previstas no artigo 44 exclui a possibilidade de aplicação da outra sobre o mesmo fato que se alega que o contribuinte teria praticado. Essa é a interpretação correta que se extrai do artigo 44 da Lei 9.430/1996.

Ilação contrária, no sentido de ser admissível a imposição de duas sanções a uma só infração, com mesma base de cálculo, implica, como apontado, reconhecer a possibilidade de o contribuinte ser penalizado mais de uma vez pela prática do mesmo e único ilícito ocorrido. Esta última conclusão, no entanto, seria incongruente com a finalidade da pena, na medida em que pretende reprimir condutas contrárias aos interesses da sociedade e servir como medida educativa, com objetivo de desestimular a prática de novas condutas condenáveis e não prestar-se de meio arrecadatório de receitas para os entes tributantes. Desse modo, a partir de uma interpretação sistemática, conclui-se que a aplicação da multa de ofício acompanhada da exigência de tributos exclui a possibilidade de imposição da multa isolada.

A interpretação descrita tem, outrossim, fundamento no disposto no artigo 112 do CTN (transcrito na nota de rodapé 65), uma vez que o dispositivo determina que, diante da inexistência de norma que fixe quando se aplica uma ou outra pena, deve ser necessariamente adotado o entendimento mais favorável ao acusado, o que conduz à aplicação da sanção isolada de forma restrita aos casos em que inexistente a cobrança de tributos acompanhados de multas de ofício.

Observe-se que a conclusão exposta é de rigor, independentemente de a multa isolada ter, a partir da redação dada ao artigo 44 da Lei 9.430/1996 pela Lei 11.488/2007, passado a ser calculada no percentual de 50%, enquanto a multa de ofício continuou a ser determinada levando em conta 75% do tributo lançado. Isso porque, embora a Lei 11.488/2007 tenha reduzido o percentual de graduação da pena isolada, manteve inalterada a situação fática que autoriza sua imputação, qual seja: ausência de recolhimento de estimativa por pessoa jurídica que apure o resultado tributável pelo lucro real anual.

Portanto, verifica-se do exposto que, na hipótese em exame, não houve propriamente a aplicação *b?* multa de 50% "isoladamente". Em verdade, ela foi imposta em conjunto com a exigência do tributo e somada à multa ordinária. Daí porque se conclui ter havido a desconsideração expressa do disposto no artigo 44 da Lei 9.430/96 ao se aplicar duas penalidades para a mesma infração, o que não pode prevalecer, até mesmo face ao absurdo da situação.

Não por outra razão, tem a Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF do CARF sistematicamente se manifestado pela inaplicabilidade da multa isolada conjuntamente com a multa de ofício, inclusive em casos em que a primeira tenha sido quantificada no percentual de 50%, como se vê, exemplificativamente, das ementas seguintes decisões: [...]

Portanto, devem ser canceladas as multas por falta de recolhimento das antecipações de IRPJ e CSLL, uma vez demonstrado que as multas isolada e de ofício têm origem nas mesmas acusações (glosa do ágio amortizado) e foram apuradas sobre o mesmo valor (IRPJ e CSLL que supostamente teriam deixado de ser recolhidos).

Descabimento da cominação das multas isoladas por ausência de recolhimento de estimativas, após o encerramento do respectivo período de apuração.

As multas isoladas, no percentual de 50% descritas no artigo 44, II, "b", da Lei 9.430/96, são aplicáveis ao sujeito passivo que, lendo optado pela sistemática do lucro real anual, deixa de efetuar o pagamento mensal de IRPJ e CSLL a título de estimativa (regime previsto no artigo 2º da mesma Lei 9.430/96).

A partir de tais características, é correto assumir que a multa isolada não é passível de ser imposta:

(i) quando a autoridade fiscal, ao rever o resultado do sujeito passivo em período já encerrado, considere ter ocorrido infrações que impõem a cobrança de IRPJ e CSLL, uma vez que tais valores são lançados acompanhados de multa de ofício. Neste caso, não há razão para impor a penalidade isolada, pois, como descrito no item precedente, a análise da obrigatoriedade de efetuar ou não a antecipação perde qualquer sentido, na medida em que toda a apuração do período é examinada para haver a autuação das diferenças apuradas ao final do período a título de IRPJ e CSLL; e

(ii) antes do encerramento do período, caso a sociedade apure prejuízo fiscal (IRPJ) e base negativa (CSLL), bem como se os valores que eram devidos a título de antecipação tornarem-se desnecessários para compor o devido até então (como, por exemplo, quando há antecipações superiores às devidas nos meses seguintes ou retenções que suplantam o total devido). Em ambos os cenários, o que se tem é que, no momento averiguado, o fato passível de ser punido ficou superado. Daí segue-se a conclusão de que não se justifica a imposição de multa, uma vez que a pena só é imposta se o sujeito passivo estiver em estado de ilicitude perante o Fisco.

Verifica-se, assim, que a multa isolada por ausência de recolhimento de estimativas de IRPJ e CCLL aplica-se exclusivamente se: (i) for imposta no mesmo ano em que tiver ocorrido a impontualidade e (ii) os valores vertidos aos cofres públicos forem inferiores aos até então devidos a título de IRPJ e CSLL. Não atendidas as duas condições antes mencionadas, não há como impor a penalidade isolada.

A conclusão indicada, decorrente da interpretação conjunta das diferentes normas que disciplinam a apuração do IRPJ, da CSLL e das espécies de multas previstas na legislação, aplica-se especialmente ao caso concreto, até porque, como também já indicado, na ausência de regra expressa que determine a imputação simultânea das duas penas, deve-se adotar interpretação que leva à impossibilidade de sua imputação conjunta, por força do disposto no artigo 112 do CTN.

Na hipótese em exame, as condições necessárias para a imputação das multas isoladas não estavam presentes em nenhum dos anos em que foram lançadas (2009 a 2011).

Por primeiro, tendo em vista que a fiscalização revisou a apuração do resultado tributável da Impugnante, impondo exigências de ofício sobre valores que considerava devidos, conforme descrito no tópico anterior. Neste caso, o artigo 44 da Lei 9.430/96 não autoriza a imputação das duas penalidades - multa de ofício com a exigência de tributos e multa isolada a título de estimativa - de maneira concomitante.

Em segundo lugar, porque examinou, em 2013, as antecipações que seriam obrigatórias de 2009 a 2011, o que lhe era vedado, já que tais períodos de apuração já haviam se encerrado, razão pela qual, neste caso, a única penalidade imputável seria a multa de ofício, oriunda da ausência de recolhimento de IRPJ e CSLL que a fiscalização considerou devidos no encerramento do período, como, aliás, acabou por realizar.

Por esses motivos, a mesma Primeira Turma da CSRF do CARF tem em repelidas oportunidades adotado o entendimento pelo descabimento da multa isolada em situações como a exame, como se percebe dos julgados a seguir descritos: [...]

Portanto, dada a impossibilidade de serem impostas as multas isoladas no caso concreto seja por ter havido a exigência de tributos acompanhados de multas de ofício, seja por terem sido lançadas após o encerramento do período de apuração das estimativas a que se correlacionam, impõe-se o seu cancelamento.

Conclusão e pedido.

Por todo o exposto, não há como prevalecer os autos de infração ora impugnados, por serem integralmente improcedentes. Assim, demonstrado o descabimento da inteireza das alegações fiscais, requer a Impugnante sejam integralmente canceladas as autuações de que se cuida.

Juntou documentos de fls.3.266-3.341.

Ao apreciar a impugnação apresentada, a 2ª Turma da já mencionada DRJ/Curitiba proferiu o Acórdão nº 06-45.151, de 17 de fevereiro de 2014, por meio do qual decidiu pela procedência total do feito fiscal.

Assim figurou a ementa do referido julgado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2009, 31/12/2010, 31/12/2011

DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. FATOS GERADORES DISTINTOS.

Afastada a preliminar de decadência quando os fatos que deram sustentação ao lançamento não foram atingidos pelo prazo quinquenal.

ÁGIO DE SI MESMO. CUSTO. FUNDAMENTOS CONTÁBEIS. INCONSISTÊNCIA.

O ágio somente é admitido pela teoria contábil quando surgido em transações envolvendo partes independentes, condição necessária à formação de um preço justo para os ativos envolvidos. Nos casos em que seu aparecimento acontece no bojo de transações entre entidades sob o mesmo controle, o ágio não tem consistência econômica ou contábil, configurando geração artificial de resultado cujo registro contábil é inadmissível.

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

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

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

Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade negocial ou societária, especialmente quando a incorporada teve o seu capital integralizado com o investimento originário de aquisição de participação societária da incorporadora (com criação de ágio) e, ato contínuo, ocorreu o evento da incorporação. Nesse caso, resta caracterizada a utilização da incorporada como mera “empresa veículo” para transferência do ágio à incorporadora, com a subsequente amortização de ágio de si mesma.

GLOSA DE DESPESAS DE ROYALTIES.

Correta a glosa da diferença entre os valores escriturados na contabilidade da pessoa jurídica que coincidem com os informados na DIPJ e aqueles efetivamente despendidos no período sob análise.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Data do fato gerador: 31/12/2009, 31/12/2010, 31/12/2011

LANÇAMENTO. MESMOS PRESSUPOSTOS FÁTICOS. CSLL. DECORRÊNCIA.

A exigência decorrente deve seguir a orientação decisória adotada para o tributo principal, tendo em vista ser fundada nos mesmos fatos, mormente em face de norma prevendo, para a CSLL, iguais hipóteses e condições de dedutibilidade de amortização de ágio, existentes em relação ao IRPJ.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 31/12/2009, 31/12/2010, 31/12/2011

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE PARCELAS MENSAS DE ESTIMATIVAS. INEXISTÊNCIA DE *BIS IN IDEM* COM A MULTA DE OFÍCIO.

Após o encerramento do período de apuração, é devida multa isolada pelo não recolhimento de parcelas mensais de estimativas no curso do referido período. A aplicação conjunta de multa de ofício no mesmo lançamento tributário, referente a tributo e contribuição devidos ao final do período, não tem o condão de excluir a multa isolada sobre as parcelas mensais de estimativas não recolhidas, haja vista tratarem-se de infrações distintas, possuidoras de tipificação legal específicas a cada uma delas.

ÁGIO. ATOS SOCIETÁRIOS SEM PROPÓSITO NEGOCIAL. ARTIFÍCIOS FRAUDULENTOS. MULTA QUALIFICADA.

Provada a existência de constituição de empresa veículo e transferência do ágio para a própria empresa antes adquirida, por meio de atos societários sem propósito negocial, a despesa com a amortização do ágio é indedutível, mantendo-se a multa qualificada, em vista da conduta dolosa do sujeito passivo buscando impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade Fiscal, da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, conforme disposto nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, configurando o evidente intuito de fraude à lei tributária.

Inconformada, a empresa apresentou recurso voluntário no qual repete os argumentos deduzidos anteriormente. Acrescenta, no entanto, que houve inaceitável alteração na fundamentação dos lançamentos quando a DRJ se amparou na ideia de formação de ágio interno ocasionado pela realização de transação entre partes relacionadas. Ainda assim, alega que o ágio em questão não é interno, pois oriundo de operação com fundamento econômico entre partes independentes.

Em suas contrarrazões, a Fazenda Nacional, em síntese, apresenta as seguintes assertivas: (i) não houve inovação, a DRJ apenas ressaltou um aspecto que fora apurado pela fiscalização; (ii) o ágio não é dedutível porque decorre de participação fraudulenta de uma "empresa veículo"; (iii) a MAN AG foi a real adquirente das quotas da VWCO; (iv) a dedução do ágio só é autorizada quando a real adquirente incorporar ou for incorporada pela adquirida; (v) por traduzir uma renúncia de receita ao Estado, a Lei nº 9.532/97 deve ser interpretada de forma literal e restritiva; (vi) a multa qualificada deve ser mantida em razão de ter ficado caracterizada a simulação concernente à divergência entre a vontade declarada e a vontade real aferida dos fatos; (vii) ao contrário do que alega a recorrente, todo o custo com royalties de R\$ 125 milhões afetou o seu resultado no ano de 2009 e a provisão com royalties de R\$ 96 milhões não reduziu a dedução desse custo, o que se pretende é a duplicação dos efeitos dessa última parcela; (viii) ao contrário do que defende o recorrente, não sendo expressa a autorização para a dedução da base de cálculo da CSLL das despesas com amortização do ágio, essas despesas não são dedutíveis, mesmo se o ágio for considerado válido e dedutível para fins do IRPJ; e (viii) é possível a aplicação da multa isolada após o encerramento do período-base e de forma concomitante com a multa de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Inicialmente, considero importante fixar algumas premissas, mesmo que breves, para deixar claro como me situo nas discussões sobre o fenômeno dos planejamentos tributários e o aproveitamento de ágios decorrentes de reorganizações societárias.

Da 1ª premissa - Sobre os planejamentos tributários:

É cediço que esta Casa, até praticamente a virada do século passado, manteve uma posição bastante firme no sentido de que se as operações engendradas pelos contribuintes fossem conformadas com os trâmites formais previstos no direito privado a autoridade fiscal não poderia desconsiderá-las para efeitos tributários. Somente em caso de simulação, o Fisco estaria autorizado a refutar os atos e negócios praticados com a finalidade de evitar ou reduzir a incidência tributária. Neste sentido, os seguintes julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

IRPJ – "TRADING COMPANY" – SIMULAÇÃO INEXISTENTE. A criação de empresa comercial exportadora, dada como boa pelas autoridades competentes, à luz do Decreto-lei nº 1.248/72, não pode, depois, ser considerada produto de simulação fraudenta, pelas autoridades tributárias, ao fundamento de que objetivava, simplesmente, evasão fiscal ilícita. (*Acórdão CSRF/01-01.101, de 27 de novembro de 1990*)

IRPJ - INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADES - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS - Incomprovada a ocorrência de simulação na operação de incorporação de uma empresa superavitária por uma deficitária, podem os prejuízos desta serem compensados como os lucros daquela, no futuro, observado o prazo legal, posto não haver vedação legal. Recurso a que se nega provimento. (*Acórdão CSRF/01-01.756, de 17 de outubro de 1994*)

I.R.P.J. – SIMULAÇÃO NA INCORPORAÇÃO – Para que se possa materializar é indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização da incorporação tal como realizada e o ato praticado não é de natureza diversa daquele que de fato aparenta, isto é, se de fato e de direito não ocorreu ato diverso da incorporação: não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação do ato praticado, portanto, se o ato praticado era lícito, as eventuais conseqüências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de evasão ilícita. (*Acórdão CSRF/01-01.874, de 15 de maio de 1995*)

Marco Aurélio Greco, em sua obra de referência sobre o tema, denominou aquele período como a primeira fase do debate (liberdade, salvo simulação)¹. Haveria uma liberdade absoluta na qual o contribuinte, desde que antes da ocorrência do fato gerador, poderia agir como bem entendesse para dispor de seus negócios. A exceção ficaria por conta das situações em que se constatasse a prática de ilícitos maculados pela simulação.

Necessário anotar que o conceito de simulação que inspirou essa fase é aquele orientado pelo vício de vontade. Nesta visão, a simulação ocorre quando as partes em um negócio jurídico declaram algum aspecto que seja falso, portanto, uma vontade aparente ou simulada (simulação absoluta). Ou, em outra hipótese, quando as partes declaram algum aspecto que tem por objeto encobrir outro de natureza diversa, portanto, uma vontade aparente

¹ Cf. Marco Aurélio Greco, "Planejamento Tributário". São Paulo: Dialética, 2008, p. 126.

ou simulada que encobre uma vontade real ou dissimulada (simulação relativa ou dissimulação). A simulação teria a intenção de lesar o Fisco mediante o falseamento ou a manipulação de aspectos relevantes dos negócios jurídicos.

Esse modo de ver o fenômeno dos planejamentos tributários foi sustentado por uma doutrina ultraformalista que propugnava por ideias como a exigência da “tipicidade cerrada” nas regras formadoras das regras-matriz de incidência tributária e o direito constitucional de os contribuintes evitarem o pagamento dos tributos. Todo planejamento tributário seria lícito enquanto não fosse veiculada norma específica antielisiva para combatê-lo. Seria constituído de negócios jurídicos indiretos, nos quais ocorre uma mera incongruência entre a função econômico-social típica do negócio e os objetivos concretos visados pelas partes².

Nada obstante a influência que tais ideias exerciam sobre a aplicação do direito tributário brasileiro, a verdade é que o quadro era outro no plano internacional, tanto no âmbito do direito tributário quanto no do direito privado.

No contexto dos países da Europa Continental, para combater os planejamentos tributários tido como abusivos, criavam-se normas gerais antielisivas consubstanciadas por conceitos abertos e abstratos, tais como: abuso de formas (Alemanha e Espanha), abuso de direito (França), fraude à lei (Holanda e Espanha) e ausência de razões econômicas (Itália, Portugal e Bélgica). Nos países anglo-saxões, por sua vez, onde a ideia da preponderância da substância sobre a forma é inerente aos seus sistemas jurídicos, o efeito de economia tributária provocada pelo planejamento era suficiente para a requalificação jurídico-tributária das operações. Com isso, igualmente surgiam conceitos para fixar os contornos dos precedentes judiciais, tais como: *step transaction* (Reino Unido), *business purpose* (EUA) e *conduit companies* (EUA)³.

Com objetivos semelhantes, a própria organização supranacional europeia reforçava o trilho das cláusulas antiabusivas nas diretrizes tributárias emanadas pelo seu Conselho. Neste sentido, na diretiva sobre reorganizações societárias⁴, estipulou-se que os Estados-Membros podem se recusar a aplicar ou podem retirar, no todo, ou em parte, os benefícios contidos na diretiva se for evidente que a reorganização societária tiver como principal objetivo, ou como um dos principais objetivos, a evasão ou a elisão fiscais. Essa previsão de abuso pode ser presumida se a reorganização societária não for executada por razões comerciais válidas como a reestruturação ou a racionalização das atividades societárias. Outrossim, na diretiva matriz-filial sobre dividendos intersocietários⁵, estipulou-se que a diretiva não impede a aplicação das disposições nacionais ou convencionais necessárias para evitar a evasão ou a elisão. Nesse mesmo tom, o Tribunal de Justiça da União Europeia começava a consolidar sua jurisprudência contrária aos planejamentos tributários abusivos⁶.

Além disso, era também marcante a preocupação com os abusos praticados por reorganizações societárias internacionais, as quais criavam empresas veículos que visavam ao aproveitamento de benefícios conferidos por acordos celebrados para evitar a bitributação,

² Cf. Marciano Seabra de Godoi, "Dois Conceitos de Simulação e suas Conseqüências para os Limites da Elisão Fiscal". In: Valdir de Oliveira Rocha (Org.), *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2007, v. 11, pp. 272 a 298.

³ Cf. Marco Aurélio Greco... , pp. 374 a 390.

⁴ Cf. artigo 11º, 1, "a" da Diretiva nº 90/434/CEE.

⁵ Cf. artigo 1º, 2, da Diretiva nº 90/435/CEE.

⁶ Cf. Caso C-28/95 ("Leur-Bloem") e Caso C-264/96 ("Imperial Chemical Industries - ICI").

prática que ficou conhecida como *treaty shopping*. Surgiam, então, as cláusulas de “limitação de benefícios” para restringi-los às empresas que comprovassem ter seu capital preponderantemente detido por residentes dos países signatários do acordo. Igualmente, o conceito de “beneficiário efetivo” (ou *beneficial ownership*), inicialmente concebido na lei inglesa antitruste, ganhou tamanha aprovação que passou a contar com a expressa previsão de sua inclusão nos textos dos artigos 10, 11 e 12 dos acordos celebrados com base na Convenção-Modelo da OCDE⁷.

Acrescente-se, ainda, os esforços especialmente direcionados contra as estruturas corporativas multinacionais que provocam a erosão da base tributária num mundo globalizado. Na medida em que se toma consciência da reduzida carga tributária relativa efetivamente suportada por essas corporações, surge a orientação de que os planejamentos tributários agressivos (*aggressive tax planning*) devam ser objeto de uma atenção sincronizada por parte das diferentes jurisdições nacionais. Nesse sentido, destacam-se várias das ações que foram recentemente conduzidas pela OCDE, no âmbito do projeto *Base Erosion and Profit Shifting* - BEPS, sob determinação de todos os países pertencentes ao chamado G-20⁸.

Como se sabe, em 2001, sintonizada com a tendência internacional, a Lei Complementar nº 104 contemplou o nosso Ordenamento com a ideia das normas gerais antielisivas ao introduzir um § único no artigo 116 do CTN, *verbis*:

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Para tal desiderato, elegeu o legislador a figura da “desconsideração” dos negócios jurídicos praticados com a finalidade da “dissimulação”. Ademais, condicionou tal providência à observância de “procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”.

A eleição dos negócios jurídicos praticados com a finalidade da dissimulação remetia ao conceito da simulação relativa e, como já ressaltado, à noção preconcebida de que esses negócios jurídicos só poderiam ser desconsiderados caso fosse detectada a intenção de lesar o Fisco mediante o falseamento ou a manipulação de seus aspectos relevantes. Isso aliado ao fato de que os artigos 13 a 19 da superveniente Medida Provisória nº 66/2002 não foram convertidos em lei, os quais tinham a intenção de especificar os procedimentos para a desconsideração, levou a já referida doutrina ultraformalista a propugnar pela dispensabilidade e pela eficácia limitada da norma geral. Ou seja, malgrado todo o esforço legislativo, para os defensores da primeira fase do debate continuava-se no mesmo patamar de antes.

Em outro prisma, no âmbito do direito privado, a teoria das causas exercia sua influência na configuração dos requisitos de validade dos negócios jurídicos em países

⁷ Cf. 1986 OECD Report: Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies.

⁸ Cf. 2013 OECD Report: Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting.

como a França, a Itália e a Espanha⁹. A causa ou propósito de um negócio jurídico distingue-se das vontades das partes que o celebram. É que estas têm a ver com os motivos íntimos e pessoais que acionam cada sujeito de direito na realização do negócio, enquanto que a causa ou propósito é inerente à espécie do negócio jurídico tipificado no Ordenamento. Nesta linha de pensamento, Orlando Gomes, dentre os civilistas brasileiros o mais célebre defensor da inclusão da causa como requisito de validade dos negócios jurídicos, exemplificava que a prevenção de riscos é a causa inerente ao contrato de seguros¹⁰. Se numa situação específica ficar constatado que nunca houve risco a cobrir, a validade do contrato poderia ser questionada por lhe faltar o requisito da causa.

A causa é, desta forma, o propósito, a razão de ser, a finalidade prática que se persegue com um determinado negócio jurídico. Com essa perspectiva, surge a possibilidade de que as partes utilizem uma estrutura negocial para atingir um resultado que não corresponda à causa típica do negócio posto em prática¹¹. É o que ocorre quando, por exemplo, mediante um contrato de compra e venda objetiva-se efetuar uma doação. Igualmente, quando por intermédio de um contrato social constitui-se uma sociedade empresária com objeto distinto da causa empresarial, qual seja, em conformidade com os artigos 966 e 982 do Código Civil, o exercício de uma atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou de serviços. Nesses casos, diz-se que há vício na causa do negócio jurídico. Aparece, então, o conceito de simulação orientado pelo vício da causa.

Para Orlando Gomes, na simulação com essa perspectiva, a divergência entre o que querem as partes e o que declaram é produzida deliberadamente¹². Aqui a causa real (ou dissimulada) prepondera sobre a causa negocial (ou simulada), mas não há falseamento ou manipulação de aspectos relevantes do negócio jurídico. Ocorre uma preponderância da causa prática sobre a causa típica do negócio jurídico prescrito na lei. O saudoso autor sustentava que a causa como requisito de validade dos negócios jurídicos era o instrumento de controle da autonomia privada com vistas à conformá-la às novas exigências sociais dos tempo modernos¹³.

Marco Aurélio Greco chancela essa visão e argumenta que o conceito de simulação estampado no *caput* do artigo 167 do Código Civil (“É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou se válido for na substância e na forma”), ao contrário da noção imediata que diretamente lhe advém, segundo a qual seriam necessários dois negócios jurídicos (o simulado e o dissimulado) para a sua aplicação, pode comportar também a ideia de que bastaria para isso apenas um negócio jurídico único, real, mas simulado (com vício de causa). Como consequência, considerando que as nulidades podem ser alegadas por qualquer interessado (artigo 168) e que os negócios jurídicos nulos não são suscetíveis de confirmação, nem de convalescença pelo decurso do tempo (artigo 169), o Fisco pode, sem necessidade de prévia decretação de nulidade, invocá-las para reputar as operações assim qualificadas como inoponíveis contra si¹⁴.

Marciano Seabra de Godoi trata as duas visões da simulação de modo a existir um conceito restrito, em que os negócios jurídicos estão apenas maculados pelo vício da

⁹ Cf. Marciano Seabra de Godoi ..., p. 287; e Luís Eduardo Schoueri, "Direito Tributário". São Paulo: Saraiva, 2010, pp. 161 a 163.

¹⁰ Cf. Orlando Gomes, "Introdução ao Direito Civil". Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 393.

¹¹ Cf. Marciano Seabra de Godoi ..., p. 284.

¹² Cf. Orlando Gomes ..., p. 440.

¹³ *Ibidem*, pp. 394 e 395.

¹⁴ Cf. Marco Aurélio Greco ..., pp. 265 a 273.

vontade (doutrina ultraformalista), e um conceito amplo, no qual adiciona-se o vício da causa. Ainda na época dos extintos Conselhos de Contribuintes, constatava este autor uma progressiva mudança na jurisprudência administrativa para dar guarida ao conceito amplo de simulação. Neste sentido, depois de reconfigurar o conceito amplo de simulação como “simulação-elusão” e o conceito restrito, como “simulação-evasão”, o citado autor concluía¹⁵:

Na prática, o CC-MF passou, portanto, a reconhecer *três* possibilidades (e não *duas* como insiste a visão tradicional da doutrina) de qualificação do planejamento tributário: *elisão lícita e eficaz* (Acórdão 107-07.596), *simulação-dissimulação-elusão* (passível de desconsideração mesmo antes da LC 104 mas não com punição de multa agravada - conclusão do Acórdão 103-21.046) e *simulação-evasão-sonegação* (passível de desconsideração e de punição com multa agravada - conclusão do Acórdão 101-94.771).

Portanto, o que importa é perceber que a jurisprudência administrativa desta Casa mudou sua orientação no que diz respeito ao enfrentamento dos casos em que ocorrem os chamados planejamentos tributários. De uma postura permissiva unicamente focada na autonomia privada (liberdade, salvo simulação por vício de vontade), partiu para uma posição mais sintonizada com o plano internacional, na qual aquela autonomia é temperada pela análise objetiva do propósito preponderante dos negócios jurídicos engendrados (liberdade, salvo simulação por vício de vontade ou por vício de causa).

Essa mudança teve efeito mesmo sem a edição da lei ordinária reclamada pela norma geral positivada pela Lei Complementar nº 104/01. Tudo foi feito com base na adesão ao conceito amplo de simulação e na possível reinterpretação jurisprudencial do conceito aberto prescrito no Código Civil. Com a mudança do status de “defeito do negócio jurídico”, no Código de 1916, o qual ensejava mera anulação e maiores questionamentos sobre a ação do Fisco, para o status de “hipótese de invalidade do negócio jurídico”, no Código de 2002, o qual enseja a nulidade e sua indubitável inoponibilidade ao Fisco, maior razão emergiu para a consolidação dessa construção jurisprudencial.

Nada obstante a eficácia do reconfigurado conceito de simulação para o tratamento das situações concretas concernentes aos planejamentos tributários, a doutrina recorre a outros conceitos que poderiam também ser utilizados para o enfrentamento do tema. Neste sentido, fala-se na fraude à lei (*frau legis*) e no abuso de direito.

A fraude à lei, a meu ver, pode também ser um eficaz instrumento para confrontar o assunto¹⁶. Sobretudo, quando se percebe que ela desfruta do mesmo status de “hipótese de invalidade do negócio jurídico” no novo Código Civil (artigo 166, VI). Por outro lado, o abuso de direito parte de pressupostos que me parecem insuperáveis diante da concepção filosófica que adoto para a teorização dos conflitos normativos¹⁷. Entretanto, este

¹⁵ Cf. Marciano Seabra de Godoi ..., pp. 288 a 290.

¹⁶ Cf. Marciano Seabra de Godoi, "A figura da fraude à lei tributária prevista no parágrafo único do art. 116 do CTN". Revista Dialética de Direito Tributário, nº 68, 2001, pp. 101 a 123; e "A figura da fraude à lei tributária na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal". Revista Dialética de Direito Tributário, nº 79, 2002, pp. 75 a 85.

¹⁷ Cf. Ricardo Marozzi Gregorio, "Preços de Transferência: Arm's Length e Praticabilidade". São Paulo: Quartier

não é o espaço adequado para tais digressões. A exposição supra já é suficiente para os propósitos do presente voto.

Da 2ª premissa - Sobre o aproveitamento de ágios decorrentes de reorganizações societárias:

Delineado o fenômeno dos planejamentos tributários e minha adesão à tese de sua inoponibilidade ao Fisco quando formados por negócios jurídicos de propósito preponderantemente marcado pela economia tributária, afigura-me, agora, oportuno investigar a modalidade de planejamento atinente ao presente processo.

A noção de ágio (ou deságio) tem prováveis raízes no conjunto dos instrumentos financeiros que surgiram para dar suporte ao desenvolvimento das atividades comerciais no final da idade média¹⁸. Mas, no Brasil, sua qualificação jurídica surgiu com o artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77 (artigo 385 do RIR/99), confira-se:

Art 20 - 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:

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e

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

§ 1º - O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento.

§ 2º - O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:

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

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

c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º - O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras a e b do § 2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

¹⁸ Cf. Eliseu Martins e Sérgio Iudicibus, "Ágio Interno - É um Mito?". In: Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos), 4ª vol. São Paulo: Dialética, 2013, pp. 83 e 84.

Em suma, o dispositivo legal determinou que na aquisição de participações societárias que devam ser submetidas ao critério de avaliação denominado método da equivalência patrimonial (MEP) o valor despendido deve ser desdobrado em duas contas no ativo da empresa adquirente: (i) o percentual da participação societária adquirida no patrimônio líquido da investida e (ii) a diferença positiva (ágio) ou negativa (deságio¹⁹) entre o valor despendido e o valor do item anterior. O ágio assim quantificado deverá ter a indicação do seu fundamento econômico dentre aqueles listados nas alíneas do § 2º do mesmo dispositivo legal. Ademais, os dois primeiros fundamentos devem ser comprovados por demonstrativos, os quais, normalmente, são veiculados na forma de laudos.

Discute-se se existiria uma ordem de preferência ou uma vedação à cumulação na alocação dos fundamentos listados. Neste sentido, renomados autores da ciência contábil tecem severas críticas sobre a forma como o assunto foi disciplinado na lei societária²⁰. Contudo, o texto legal foi bastante flexível ao não fazer qualquer restrição quanto ao critério de alocação desses fundamentos. Por isso, Luís Eduardo Schoueri conclui que “por mais que se pudesse, utilizando-se lições da Contabilidade, demonstrar que um dos três fundamentos previstos na legislação é preferível, ou que outro é indesejável, nada disso importa diante da decisão do legislador” e que “nada há no texto legal a impedir que haja mais de um fundamento para a contabilização do ágio”²¹.

Até a entrada em vigor das alterações promovidas pela convergência às normas internacionais de contabilidade, o ágio ativado conforme acima determinado deveria ser amortizado em consonância com os critérios estabelecidos na Instrução CVM nº 247/96, os quais resumidamente²² estabeleciam que:

- a) O ágio fundamentado no valor de mercado de bens do ativo da investida deveria ser amortizado na proporção em que o ativo fosse sendo realizado na investida;
- b) O ágio fundamentado na expectativa de resultados futuros da investida deveria ser amortizado no prazo, extensão e proporção dos resultados projetados (passíveis de verificação anual), no limite máximo de dez anos;
- c) O ágio não justificado pelos fundamentos anteriores deveria ser reconhecido imediatamente como perda.

¹⁹ Para não tornar a leitura enfadonha e por serem desnecessárias para a análise do presente caso, as futuras referências à figura do “deságio” serão a partir desse ponto desconsideradas.

²⁰ Cf. Alexandro Brodel Lopews e Eliseu Martins, "Do Ágio Baseado em Expectativa de Rentabilidade Futura". In: Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos), 3º vol. São Paulo: Dialética, 2012, pp. 51 a 61.

²¹ Cf. Luís Eduardo Schoueri, "Ágio em Reorganizações Societárias (Aspectos Tributários). São Paulo: Dialética, 2012, pp. 21 e 30.

²² Esclareça-se que a referida Instrução, sintonizada com as críticas que os contabilistas faziam à disciplina instituída pela lei societária, tratava o ágio fundamentado na expectativa de resultados futuros como sendo o "goodwill", ou seja, a diferença entre o valor despendido na aquisição do investimento e o seu valor patrimonial já acrescido da "mais-valia" correspondente ao valor de mercado dos bens do ativo. Além disso, especificava um critério distinto para a amortização do ágio decorrente da aquisição de concessões públicas.

Conquanto os critérios acima permitissem a amortização do ágio na apuração do lucro contábil, o artigo 25 do mesmo Decreto-Lei nº 1.598/77 (artigo 391 do RIR/99), elimina seus efeitos na apuração do lucro real, *verbis*:

Art. 25 - As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o artigo 20 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no artigo 33. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

Tal iniciativa, todavia, ressalva o disposto no artigo 33 daquele Decreto-Lei (artigo 426 do RIR/99). É que quando houver a alienação ou liquidação da participação societária o ágio ativado produzirá seus efeitos fiscais ao compor o custo de aquisição na apuração do ganho ou perda de capital. Veja-se:

Art 33 - O valor contábil, para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 20), será a soma algébrica dos seguintes valores:

I - valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;

II - ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados, nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

O valor do ágio que comporá o custo de aquisição é aquele que foi originalmente ativado. Porém, para evitar que surjam quaisquer dúvidas sobre a necessária segregação dos montantes contabilmente amortizados, a regulamentação administrativa exige seu controle no LALUR. Neste sentido, o § único do artigo 391 do RIR/99 determina que:

Parágrafo único. Concomitantemente com a amortização, na escrituração comercial, do ágio ou deságio a que se refere este artigo, será mantido controle, no LALUR, para efeito de determinação do ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento (art. 426).

Uma outra hipótese de o ágio ativado produzir efeitos fiscais ocorre quando há a extinção da participação societária adquirida em eventos de reorganização societária envolvendo as empresas investidora e investida.

Inicialmente, foi o artigo 34 do mesmo Decreto-Lei (artigo 430 do RIR/99) quem disciplinou a questão. Resumidamente, determinou que na fusão, incorporação ou cisão de sociedades em que houver a extinção de participação societária de uma possuída por outra:

- a) se o valor contábil da participação societária extinta excedesse o acervo líquido vertido, avaliado a preços de mercado, haveria perda de capital, podendo ser imediatamente deduzida na apuração do lucro real ou, se o contribuinte preferisse, num prazo máximo de dez anos;
- b) se o acervo líquido vertido, avaliado a preços de mercado, excedesse o valor contábil da participação societária extinta, haveria ganho de capital, devendo ser imediatamente reconhecido na apuração do lucro real ou, se o contribuinte preferisse, diferido conforme os critérios estabelecidos nos §§ 1º e 2º daquele mesmo dispositivo legal.

O valor contábil da participação societária expresso na norma inclui somente a parcela do ágio ainda não amortizado contabilmente pela investidora até o evento que culminou com a extinção daquela participação. Explica-se. É que, diferentemente do que foi previsto pela mesma lei para a hipótese anterior (a do artigo 33), não houve qualquer autorização para que o ágio amortizado na escrituração comercial pudesse ser incluído no conceito de “valor contábil”.

Posteriormente, no âmbito do Programa Nacional de Desestatização - PND - empreendido na década de 90, surgiram os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 (artigo 386 do RIR/99). Esses dispositivos derrogaram parcialmente²³ as normas anteriores que tratavam dos efeitos fiscais do ágio na reorganização societária envolvendo as empresas investidora e investida. Confira-se:

Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "a" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "c" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598,

²³ As disposições anteriores permaneceram vigentes nas hipóteses de participações societárias adquiridas sem registro do ágio, conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

IV- deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos-calendários subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

§ 1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão.

§ 2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar:

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

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

§ 3º O valor registrado na forma do inciso II do caput:

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

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

§ 4º Na hipótese da alínea "b" do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos e contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente.

§ 5º O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito.

Art. 8º O disposto no artigo anterior aplica-se, inclusive, quando:

a) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido;

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

Destarte, o tratamento fiscal do ágio nos eventos de fusão, incorporação ou cisão de sociedades em que uma absorver o patrimônio da outra passou a ser disciplinado de acordo com o fundamento econômico escolhido na sua geração. Sucintamente:

- a) O ágio fundamentado no valor de mercado de bens do ativo da investida deverá integrar o valor contábil dos respectivos bens para fins de futura depreciação, amortização, exaustão ou composição do custo na apuração de eventual ganho ou perda de capital;
- b) O ágio fundamentado na expectativa de resultados futuros da investida poderá ser amortizado no prazo mínimo de cinco anos, respeitada a razão máxima de 1/60 por mês;
- c) O ágio não justificado pelos fundamentos anteriores deverá permanecer em conta do ativo permanente, não sujeita à amortização, para aproveitamento futuro na composição do custo na apuração de eventual ganho ou perda de capital.

É de se notar que a norma não faz referência expressa quanto ao fato de estar tratando da parcela ainda não amortizada. Por outro lado, também não o faz quanto à integralidade do ágio originalmente formado. Contudo, por motivos lógicos e sistemáticos, há que se prestigiar a interpretação segundo a qual a norma só pode estar se referindo à parcela do ágio ainda não amortizado contabilmente pela investidora até o evento que culminou com a extinção daquela participação.

É que a racionalidade da norma está em permitir, depois da reunião do investimento com o patrimônio investido, que o ágio pago possa ser deduzido com a concretização dos benefícios que o motivaram. Mas, esclareça-se, só a parcela do ágio correspondente aos benefícios que ainda restam ser concretizados após a ocorrência da nova configuração patrimonial prevista na norma. Consequentemente, tratando-se do ágio fundamentado no valor de mercado de bens do ativo da investida, a amortização deve ocorrer na medida em que esses bens sejam realizados. Por sua vez, tratando-se do ágio fundamentado na expectativa de resultados futuros da investida, a amortização deve ocorrer no ritmo da geração dos lucros esperados, respeitada a razão máxima estabelecida. Se houve parcelas dos bens já realizadas ou dos lucros já gerados antes da reunião do investimento com o patrimônio investido, não faz sentido querer transportar as correspondentes parcelas de ágios já amortizadas para a nova configuração patrimonial. A conta que registra o bem (no caso dos bens já realizados) ou a conta de ativo diferido (no caso dos lucros já gerados) deverá representar o valor do ativo existente no momento da nova configuração patrimonial.

Uma questão de suma importância para a qualificação dos planejamentos tributários inseridos neste contexto é saber se o tratamento da matéria disciplinado pelos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 constituiu ou não um benefício fiscal diante do tratamento anteriormente conferido pelo artigo 34 do Decreto-Lei nº 1.598/77. A argumentação contrária

ao reconhecimento do benefício fiscal é fundada na constatação de que a nova disciplina não mais permite o aproveitamento imediato do ágio (como visto, a parcela ainda não amortizada contabilmente na investidora) no evento que extingue a participação societária, mas, sim, exige seu diferimento para eventos futuros diversificados conforme a fundamentação econômica adotada na sua geração. Afinal, se uma despesa podia ser imediatamente aproveitada e surge uma nova lei que posterga seu aproveitamento, onde estaria o benefício fiscal?

Esse raciocínio, defendido inclusive por autores de escol²⁴, iria contra todo um pensamento comum que se formou em torno do conteúdo normativo veiculado nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97. Como já apontado, eles foram editados no âmbito do PND, criado para estimular a privatização das empresas públicas, na década de 90. O que mais se ouvia falar sobre tal conteúdo é que ele constituía um verdadeiro incentivo fiscal para a criação de empresas ou consórcios de empresas nacionais com o objetivo de poderem participar dos leilões de privatização.

Em favor da ideia segundo a qual o novo regramento trouxe, de fato, um benefício fiscal, o Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho expressou opinião divergente em seu voto vencedor no Acórdão nº 1102-000.873, de 11 de junho de 2013. Pelo brilhantismo da explanação, vale a pena reproduzir o seguinte trecho daquele voto:

Antes da Lei n. 9.532/97, o ágio somente produziria efeitos fiscais na hipótese de alienação, liquidação ou extinção do investimento por incorporação, fusão ou cisão, influenciando a determinação do ganho de capital. No caso de extinção por incorporação, fusão ou cisão, assim dispunha o art. 34 do Decreto n. 1.598/77, *verbis*:

(...)

Especificamente no que tange à extinção do investimento por incorporação, fusão ou cisão, na vigência da legislação acima referida, seria considerado dedutível apenas a perda de capital correspondente à “*diferença entre o valor contábil e o valor do acervo líquido avaliado a preços de mercado*” (sic art. 34 do DL 1.598), que poderia ser deduzido de uma vez só ou como ativo diferido em 10 anos.

Esquematizando, pode-se dizer que $VDP = VC - VALPM$, onde VDP é o valor a deduzir como perda, VC é o valor contábil registrado na investidora e VALPM é o valor do acervo líquido avaliado a preço de mercado.

Exemplificando: uma empresa que possui patrimônio líquido (acervo líquido) de 50(PL) é adquirida por outra pelo preço de 120. Nesse caso, a investidora registrará investimento avaliado pelo PL de 50 e ágio sobre investimento de 70, e conseqüente valor contábil de investimento de 120 (VC). Se este investimento for ulteriormente incorporado, poder-se-á vislumbrar um dos seguintes resultados:

Hipótese 1º) VALPM igual ao valor do próprio investimento avaliado pelo PL, isto é, de $VALPM = 50$, no exemplo acima.

Assim ficará a equação: $VDP = 120 - 50$ ou $VDP = 70$. Portanto, a perda de capital dedutível será de 70, que, no exemplo, corresponde exatamente ao valor do ágio pago.

²⁴ Cf. Luís Eduardo Schoueri, “Ágio em Reorganizações ...”, pp. 66 a 68.

Hipótese 2ª) VALPM superior ao valor do próprio investimento avaliado pelo PL e inferior ao VC, isto é, $VALPM > 50$ e < 120 , por exemplo, de 80.

Nesse caso o resultado é $VDP = 120 - 80$ ou $VDP = 40$. Ou seja, na hipótese o valor dedutível como perda é menor que o valor do ágio pago.

Hipótese 3ª) VALPM igual ou superior ao valor de VC, isto é, $VALPM \geq 120$. Neste caso o resultado é $VDP = 120 - 120$, ou seja, $VDP = 0$.

Nesse caso não haverá valor a ser deduzido como perda.

Com a devida vênia, pois, é equívoco afirmar que sob a égide da legislação anterior o ágio pago era dedutível, pois somente poderia ser deduzida a perda de capital apurada segundo a fórmula acima mencionada que levava em consideração duas variáveis: o valor contábil registrado na investidora (VC) e o valor do acervo líquido avaliado a preços de mercado (VALPM). O valor a deduzir poderia ser igual ou inferior ao ágio, ou até mesmo ser inexistente.

Apenas para contextualizar, imagine-se o ambiente de empresas listadas em bolsa, como a Telebrás e controladas. Numa realidade em que estas empresas estão obsoletas e sob o regime de monopólio estatal, o valor das ações em bolsa, que serve para determinar o VALPM, provavelmente refletirá ao valor do patrimônio líquido (pode ser mais ou menos). O que aconteceria num ambiente em que o poder estatal anunciasse a privatização destas empresas?

Naturalmente, o valor das ações aumentaria, aumentando, por conseguinte, o VALPM, isto é, o valor do acervo líquido avaliado a preços de mercado.

Dependendo do momento e da oscilação do mercado, todo o valor do ágio que fosse pago na aquisição desse investimento estatal poderia se tornar indedutível, da noite para o dia. **Ou seja, o modelo previsto no artigo 34 do Decreto n. 1.598/77 colidia frontalmente com os interesses do próprio Governo Federal de fomentar as privatizações e obter lances maiores para a venda das ações.**

A Lei n. 9.532/97 inova por dar tratamento específico e mais benéfico para quem pagou o ágio nos casos específicos de extinção da participação societária por incorporação, fusão ou cisão. Restou garantido ao investidor que a dedutibilidade seria do valor integral do ágio que foi pago, sem qualquer variável negativa como existia no modelo da legislação anterior.

Não há dúvida, pois, que a Lei n. 9.532/97 foi mais um elemento que serviu para incentivar os casos de privatização, garantindo-se aos investidores que o ágio pago, todo ele, fundando em rentabilidade futura, seria deduzido.

Fica claro, então, que a argumentação contrária à ideia do benefício fiscal concentra seu raciocínio no ágio aproveitado, mas se esquece que a regra anterior tratava da perda (ou ganho) de capital auferido a partir de uma outra variável, qual seja, o acervo líquido vertido a preços de mercado. Este, como bem lembrado pelo ilustre Conselheiro Guidoni, pode variar ao sabor das oscilações do mercado. E num contexto em que se espera a injeção de recursos na empresa investida o normal é que o mercado reflita de forma positiva no valor **daquele acervo**.

Portanto, com todo o respeito às posições divergentes, sigo com o entendimento segundo o qual os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 constituíram verdadeiro benefício fiscal no tratamento da matéria.

Diferentemente do que ocorre em alguns países onde a renda segue a teoria da fonte definida em espectros cedulares, o conceito de renda adotado no Brasil segue a teoria do acréscimo patrimonial (segundo o modelo desenvolvido pelos financistas Georg Schanz, Robert Haig e Henry Simons - modelo SHS) definido numa amplitude global²⁵. Isso significa que considera-se renda quaisquer fluxos monetários e demais benefícios (que possam também ser avaliados em termos monetários) que ingressem na esfera patrimonial da pessoa durante o período considerado. O que ocorre é que a lei, em situações nas quais o legislador sopesa a confluência de diversos princípios e interesses coletivos, deixa de tributar algumas categorias de renda. Consequentemente, no caso do imposto de renda, a lei tributária incide de forma global sobre todo acréscimo patrimonial. Depois, sobre algumas situações específicas, afasta o campo de incidência.

Tratando-se de benefício fiscal, diria que sua natureza é de uma isenção. Como explica Paulo de Barros Carvalho, a isenção atua no próprio campo normativo. A regra de isenção subtrai parte do campo de abrangência do antecedente ou do consequente da regra-matriz de incidência, mutilando, parcialmente, um ou mais dos seus critérios²⁶.

Nessa trilha, quando a lei permite a amortização do ágio que no regramento anterior poderia ser absorvido pela versão de um acervo líquido superavaliado, nada mais faz do que mutilar, parcialmente, o critério da base de cálculo da regra-matriz de incidência.

Por tratar-se de isenção, há que se lembrar o que determina o artigo 111 do CTN, *verbis*:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

(...)

II - outorga de isenção;

A regra-matriz de incidência é o resultado do trabalho interpretativo de um conjunto de enunciados veiculados nos textos legais. Há diversas técnicas legislativas para conformar o campo de incidência. A isenção nada mais é do que uma dessas técnicas, por meio da qual, algum aspecto de uma predefinição genérica daquele campo é mutilado. Entretanto, se o legislador opta por essa técnica, o CTN exige uma interpretação literal dos seus enunciados para a produção da regra-matriz. E não é de se estranhar que seja assim. Afinal, a regra geral é a incidência sobre a renda global. A mutilação é uma exceção. Por isso, não se pode dar uma amplitude extensiva à regra de isenção.

²⁵ Cf. Reuven S. Avi-Yonah, Nicola Sartori e Omri Marian, *Global Perspectives on Income Taxation Law*. New York: Oxford, 2011, pp. 17 a 23.

²⁶ Cf. Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, 17a. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 490.

Não há que se confundir a exigência de interpretação literal das regras que outorgam isenções com a concepção formalista da primeira fase do debate sobre os planejamentos tributários. A exigência de literalidade opera na formação da norma a partir dos enunciados normativos. O intérprete define com maior rigor as circunstâncias normativas estabelecidas nos enunciados que veiculam as regras de isenção. Por exemplo, define com maior rigor os contornos dos negócios jurídicos contidos nestes enunciados.

A concepção formalista, por sua vez, opera na compreensão dos fatos. Segundo seus defensores, a situação fática não se subsume na regra-matriz porque o contribuinte formalizou negócio jurídico distinto do que está previsto nos enunciados dos textos legais. O Fisco, por outro lado, discorda dessa interpretação dos fatos. Para este, aquele negócio jurídico está maculado pelo vício da causa e a situação fática, na verdade, se subsume no negócio jurídico contido na regra-matriz.

Assim, de tudo que foi dito, conclui-se que não há espaço para um alargamento da isenção além das situações expressamente previstas em lei. Não é possível, portanto, interpretar os comandos legais de modo que a amortização do ágio ocorra fora dos exatos parâmetros idealizados pelo legislador.

Registre-se, contudo, que a matéria sofrerá profundas alterações para os fatos geradores futuros por obra do conteúdo introduzido pela Lei nº 12.973/14.

Das alegações preliminares:

Antes de ingressar no mérito das acusações fiscais, é adequado tecer alguns breves comentários sobre algumas questões levantadas pela recorrente que considero preliminares para a análise do pleito.

Primeiramente, acerca da alegada impossibilidade de qualificar as operações como abusivas antes da regulamentação do parágrafo único do artigo 116 do CTN, basta fazer referência ao que foi reportado na primeira premissa. Diante da evolução doutrinária e jurisprudencial apresentada, em sintonia com o pensamento corrente na maior parte do mundo desenvolvido, a oponibilidade dos planejamentos tributários aos fiscos pode e deve ser questionada. Como esclarecido, a mudança jurisprudencial teve efeito mesmo sem a edição da lei ordinária reclamada no citado dispositivo do CTN.

Ademais, no que concerne ao prazo de dois anos para a anulação de atos que assim possam ser tratados pelo direito civil, reitera-se que os negócios jurídicos não oponíveis ao Fisco podem ser enquadrados no conceito amplo de simulação (por vício de causa). Nesse sentido, são qualificados como nulos pelo artigo 167 do Código Civil. Como consequência, considerando que as nulidades podem ser alegadas por qualquer interessado (artigo 168) e que os negócios jurídicos nulos não são suscetíveis de confirmação, nem de convalescença pelo decurso do tempo (artigo 169), o Fisco pode, sem necessidade de prévia decretação de nulidade, invocá-las para reputar as operações assim qualificadas como inoponíveis contra si. E, isso, independentemente de qualquer prazo.

Quanto à alegada alteração na fundamentação dos lançamentos, quando a DRJ considera ter havido a ocorrência de ágio interno, há que se concordar com a opinião da PFN, em sede de contrarrazões, de que a decisão recorrida meramente ressaltou um aspecto que fora apurado pela fiscalização.

A primeira instância apenas deu sua interpretação acerca dos fatos apurados. Uma vez descritos e comprovados os fatos, o julgador não está adstrito à interpretação contida na acusação fiscal. Não se trata de inovação, mas, tão-somente, uma outra maneira de ver a questão. Isso, aliás, é o que se fará também no presente voto.

O que não se pode alegar é que houve inovação e ofensa à ampla defesa. Toda a matéria fática e legal foi extensivamente descrita no Termo de Verificação Fiscal. Tanto foi bem compreendida que a empresa autuada não se esquivou de produzir em suas peças impugnatória e recursal toda a sorte de argumentos que julgou oportunos para defender a amortização de ágios perpetrada como decorrência da incorporação que efetuou sobre a antiga *holding*.

Da glosa das amortizações dos ágios:

Com as premissas que foram apresentadas, quais sejam, a inoponibilidade ao Fisco dos planejamentos formados por negócios jurídicos de propósito preponderantemente marcado pela economia tributária e a impossibilidade de uma interpretação extensiva das hipóteses expressamente previstas em lei para a amortização do ágio, já se pode enfrentar a principal matéria do presente caso.

Segundo o que foi relatado, em 18/12/2008, o grupo MAN estabeleceu-se no País mediante aquisição da sociedade PRCSPE (denominação depois alterada para MAN S/A) que, até então, não tinha operações econômicas. Esta sociedade, em 17/03/2009, adquiriu de VIF a totalidade da participação societária em VWCO (denominação depois alterada para MAN LTDA). Como a aquisição se deu por valor superior ao patrimônio líquido da investida, a investidora registrou o ágio por expectativa de rentabilidade futura. Em 30/11/2009, houve a incorporação da MAN S/A pela MAN LTDA (ora MAN LATIN AMERICA, atual denominação da recorrente) e o consequente aproveitamento do ágio pela via da amortização prevista nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97.

Nada obstante, poucas linhas atrás dissemos que em matéria de isenção, como é o caso da amortização do ágio, não há espaço para alargamento das situações expressamente previstas em lei. Por oportuno, repita-se a transcrição do artigo 7º, *caput*, e do artigo 8º, alínea “b”, da Lei nº 9.532/97:

Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977: (grifei)

(...)

Art. 8º O disposto no artigo anterior aplica-se, inclusive, quando:

(...)

b) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária. (grifei)

A interpretação literal para a formação da norma conduz ao entendimento de que o ágio a ser amortizado é aquele surgido nos termos do que previu o artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77. Isto é, somente a empresa que "detenha participação societária adquirida" naqueles moldes poderá figurar como incorporadora ou incorporada no evento que resultará no encontro do seu patrimônio com o da empresa investida.

Em termos econômicos, tal como era antes regulado no âmbito do artigo 34 daquele mesmo Decreto-Lei, trata-se de permitir, em razão da confusão patrimonial estabelecida, a dedução da perda de capital que era do investidor (só que, agora, garantindo-se sua expressão na totalidade do ágio contabilizado). Por isso, há que se exigir a presença do real investidor no evento da incorporação, melhor dizendo, quem efetivamente suportou a perda de capital.

Quanto à compreensão dos fatos, deve-se deixar claro que o negócio jurídico essencial para o deslinde da questão é justamente aquele que proporcionou a geração do ágio que foi objeto do aproveitamento. Ou seja, a operação de aquisição da participação societária pela PRCSPE (MAN S/A).

Passemos, então, à análise dessa operação.

O que se constata, pelo Termo de Verificação Fiscal (fls. 3142 a 3158), é que a PRCSPE (futura MAN S/A) havia sido constituída em 02/07/2008 com um capital de R\$ 500. Em 18/12/2008, seu controle foi adquirido pela MAN AG (empresa sediada na Alemanha). Em 17/03/2009, a PRCSPE adquiriu a totalidade da participação societária em VWCO (futura MAN LTDA) com a utilização quase que integral²⁷ do total dos recursos²⁸ fornecidos por MAN AG, na data anterior, a título de aumento de capital. Em 17/11/2009, a MAN AG transfere o controle direto da MAN S/A para a MAN SARL (empresa situada em Luxemburgo). Em 30/11/2009, a MAN S/A é incorporada pela MAN LTDA e esta passa a amortizar o ágio. Portanto, em toda sua vida útil, a MAN S/A só efetuou essas operações.

A recorrente, no entanto, apresenta sua razão para o fato de a aquisição da participação societária ter se realizado pela PRCSPE (MAN S/A). Segundo ela, tratava-se de uma estratégia de concentrar os investimentos do grupo MAN, no País, em poder de uma só *holding* brasileira. Reúne, inclusive, provas de tratativas de aquisição de outros investimentos que resultaram mal sucedidas. O abandono da estratégia teria sido motivado pelo agravamento da crise internacional. Decidiu-se, assim, pela extinção da MAN S/A mediante sua incorporação pela MAN LTDA.

Esse relato faz crer que, a princípio, não havia a intenção do aproveitamento do ágio na forma como foi feito (via incorporação). A ideia teria surgido depois, com a decisão de se extinguir a *holding*, uma vez que o grupo resolveu não fazer novos investimentos no Brasil por conta do agravamento da crise internacional.

²⁷ R\$ 3.969.586.918,62 = R\$ 3.792.097.965,38 (valor da transação) + R\$ 177.488.953,24 (fonte sobre o ganho de capital da alienante VIF - empresa não residente)

²⁸ R\$ 4.004.240.848,00

No contexto de suas alegações, a recorrente chega a sugerir que seria impossível o aproveitamento do ágio por "*holdings* puras" fora da hipótese da confusão patrimonial entre investidora e investida porque aquelas não disporiam de receitas tributáveis a contrapor a despesa do ágio. No entanto, o ágio poderia, sim, ser aproveitado, se mantido no patrimônio da *holding*, pela via de eventual alienação ou liquidação da participação societária.

Tudo indica, todavia, que não havia intenção de se manter a participação societária no poder da *holding*, mesmo que outros investimentos fossem adquiridos (e isso torna despidiendas as provas de tratativas). A própria recorrente assume essa não intenção. Confira-se, nesse sentido, o seguinte trecho do recurso (fls. 3608 e 3609):

Assim foi que a MAN S/A, formada pelo grupo MAN para, dentre outras funções, adotar as medidas relacionadas às negociações para a aquisição da MAN LTDA, seguiu o *script* imposto pela Lei 9.532/97, levando em consideração, no preço ajustado, o direito à ulterior amortização do ágio desembolsado na oferta de compra da Recorrente.

De fato, a MAN S/A transferiu à VIF o valor de R\$ 3.792.097.965,38, montante superior ao PLC da então VWCO, atual MAN LTDA. A diferença entre o valor desembolsado e o PLC da Recorrente foi tratada como ágio por expectativa de rentabilidade futura, determinado em conformidade com estudo elaborado pela KPMG. Encerrada a transação, em 16/03/2009, estava atendida a condição de aquisição de participação societária com ágio por expectativa de rentabilidade futura. Com isso, MAN S/A poderia ser incorporada pela Recorrente. Caso assim ocorresse, teriam sido observadas não só as normas de direito privado, como os ditames da Lei no 9.532/97 e de sua regulamentação, a fim de que a sucessora - MAN LTDA - passasse a amortizar o ágio.

O que se pretendeu, portanto, foi estruturar a aquisição da participação societária de modo a poder se aproveitar o ágio subsequentemente pela via da incorporação. Contudo, as evidências são claras de que a real aquisição se deu por parte da empresa MAN AG.

O "Contrato de Venda e Compra de Ações" - *Sales Purchase Agreement* (versão no vernáculo às fls. 205 a 237), celebrado em 23/08/2008 sobre as regras do direito alemão (vide cláusula 22.7), apesar de denominar a empresa PRC SPE como "Compradora", chega a ser contraditório quando, logo em seguida, trata a MAN AG como "Parte" (vide fls. 206). Seu conteúdo é recheado de cláusulas que conferem direitos e atribuem responsabilidades para a MAN AG. Tudo isso em detrimento daquela que seria a denominada "Compradora". Outrossim, o "*Final Purchase Price Agreement*" (versão na língua inglesa às fls. 377 a 381), permite extrair a mesma conclusão.

A contratação de sociedade de advocacia brasileira para a consultoria e consecução dos atos necessários a concretização da operação foi também assumida pela empresa alemã como demonstra o documento de fls. 395 e 396.

Os recursos para a aquisição da participação societária foram efetivamente suportados pela MAN AG. Como relatado, esta enviou para a PRC SPE, em 16/03/2009, pouco

mais do que a totalidade do valor necessário para o fechamento da operação a ser realizado no dia imediatamente subsequente. Ou seja, os recursos, equivalentes a R\$ 3.969.586.918,62, ficaram em poder da PRC SPE por apenas um dia. O registro do aumento de capital nesta última e o motivo de se prevenir eventual variação cambial, alegado pela recorrente, não afastam a constatação de que a aquisição da participação societária foi financeiramente suportada pela MAN AG. Afinal, poucos meses depois, o registro seria transmutado para o capital da verdadeira empresa adquirida.

Destarte, a aquisição da participação societária pela PRC SPE (MAN S/A) revela vício de causa. A causa real, que prepondera sobre a causa negocial, foi a geração do ágio para o subsequente aproveitamento. Isto é, um propósito preponderantemente marcado pela economia tributária. Portanto, como antes esclarecido, trata-se de planejamento tributário inoponível ao Fisco.

A recorrente, entretanto, alega que o ágio poderia ser igualmente aproveitado se a operação não fosse estruturada com o uso da empresa veículo. Em outras palavras, se o ágio fosse diretamente alocado na MAN AG. Nesse contexto, argumenta que seria possível a cisão parcial com incorporação do patrimônio vertido (composto pela participação societária) na própria MAN LTDA. Em seu entendimento, o regime fiscal seria exatamente o mesmo que acabou adotando com o uso da PRC SPE (MAN S/A).

Nada obstante, uma operação como esta, a incorporação, pela MAN LTDA, do patrimônio vertido (composto pela participação societária), exigiria a compensação patrimonial da investidora. Alguma outra operação teria que ser engendrada para viabilizar essa compensação. Disso resultaria uma das duas hipóteses: ou a extinção da participação do grupo MAN no empreendimento adquirido no Brasil, ou a interposição de uma outra empresa veículo para intermediar a detenção da participação no empreendimento. A primeira hipótese certamente não faria sentido pois iria de encontro aos interesses econômicos recém encampados pelo grupo. Na segunda hipótese, seria essa outra operação, qual seja, a interposição de uma outra empresa veículo, quem seria questionada do ponto de vista de sua oponibilidade ao Fisco para fins do aproveitamento do ágio.

Alternativamente, a recorrente sugere que o ágio também poderia ser aproveitado se a operação fosse estruturada de modo que a MAN AG comprasse diretamente a VIF (MAN LTDA) e capitalizasse *holding* no Brasil para, depois, promover a incorporação (em qualquer dos sentidos). Apesar de não ter sido explicitamente mencionado, é provável que a recorrente se refere a chamada "transferência" do ágio para a *holding* brasileira.

Sem embargo, essas operações também costumam ser questionadas pelo Fisco sob o mesmo argumento do propósito preponderante da economia tributária. Isso porque essas operações, na verdade, são engendradas para o mero aproveitamento do ágio que originalmente foi gerado numa empresa que não participará do encontro patrimonial previsto na lei.

Ademais, a recorrente pretende amparar essas formas alternativas de aproveitamento do ágio com argumentos insustentáveis.

Primeiro, invoca o seguinte trecho do livro do Professor Luís Eduardo Schoueri²⁹: "*Considerando que o fundamento econômico do ágio não se altera em virtude da*

²⁹ "Ágio em Reorganizações Societárias (Aspectos Tributários)", Dialética, 2012, p. 82.

interposição de outras pessoas jurídicas, o ágio na Empresa A deverá ter o mesmo tratamento que deve ser conferido ao ágio registrado na Empresa H". Ora, nessa passagem, o autor está apenas se posicionando a favor da possibilidade de o ágio decorrente da aquisição (pela Empresa A) de uma empresa *holding* (Empresa H) ter o fundamento econômico (a rentabilidade futura, por exemplo) verificado numa empresa controlada por esta última. Não tem nada a ver com as formas alternativas suscitadas pela recorrente.

Depois, faz referência à legislação que disciplina a tributação dos lucros de investidas no exterior quando estas são sucedidas (por incorporação, por exemplo) por empresa residente no Brasil. Seu objetivo aqui é mostrar que é possível a figura da cisão com versão de parcela de patrimônio em sociedade já existente, nos termos do § 3º do artigo 229 da Lei nº 6.404/76 (Lei das S.A.), também quando a empresa cindida situa-se no exterior. Porém, como já ressaltado, não se trata de questionar a reorganização societária no âmbito internacional, mas, sim, de verificar que isso exigiria uma compensação patrimonial da investidora que contaminaria o aproveitamento do ágio.

Noutro ponto de sua extensa peça argumentativa, a recorrente ainda suscita que a amortização do ágio impediria a dupla tributação (*bis in idem*) do mesmo e único acréscimo patrimonial. Isso porque a empresa alienante no exterior já teria sido tributada pelo ganho de capital. Contudo, não há que se confundir eventual bitributação econômica com bitributação jurídica, esta, sim, caracterizadora do *bis in idem*. A bitributação econômica incide sobre pessoas distintas e pode até ser contornada quando o legislador resolver adotar técnicas de integração, como é o caso do aproveitamento do ágio (pela via da incorporação ou pela via da alienação ou liquidação da participação societária), mas não é vedada pelo direito.

Como conclusão, dada sua inoponibilidade ao Fisco, não se consubstanciou a aquisição de participação societária com ágio para fins de aplicação da norma formada pela interpretação literal. A compreensão dos fatos não permite a subsunção pretendida pela recorrente porque o negócio jurídico engendrado foi maculado pela simulação por vício de causa.

Diferentemente do que ocorreu com os investimentos envolvidos no âmbito do Programa Nacional de Desestatização da década de 90, que motivou a criação do benefício fiscal da amortização do ágio, não se vislumbra aqui a necessidade de canalização dos investimentos numa empresa ou consórcio de empresas nacional que tem a incumbência de fazer a aquisição da participação societária através de leilões de privatização de empresas públicas. Neste caso, a interposição de uma empresa veículo teve o propósito preponderante da economia tributária.

Portanto, mantenho a glosa das amortizações dos ágios.

Da dedutibilidade da amortização do ágio na apuração da CSLL:

A recorrente contesta a autuação, na parte referente à CSLL, por entender que não há restrição para a sua dedução. Sustenta esse entendimento na teoria da autonomia legislativa entre o IRPJ e a CSLL. Assim, como a regra da amortização prevista no artigo 7º da

Lei nº 9.532/97 não se estende à CSLL, a dedutibilidade estaria amparada na previsão contida nos critérios estabelecidos pela Instrução CVM nº 247/96.

Quando a segunda premissa deste voto foi apresentada, fez-se uma introdução histórica das regras que regem a contabilização e o aproveitamento do ágio. Nada foi mencionado acerca da aplicabilidade daquelas regras para a CSLL. Contudo, há que se reconhecer, de fato, a alegada autonomia legislativa desta contribuição em relação ao IRPJ. Nesse sentido, peço vênia para reproduzir um trecho do voto vencedor proferido, em 17/06/2009, no Acórdão nº 1401-00.058, pelo ilustre Conselheiro Marcos Shiguelo Takata:

Notadamente a partir da Lei 8.541/92, a lei, *quando quis prescrever* certo tratamento para a determinação do lucro real e *também para a da base de cálculo da CSL, ela o fez* expressamente.

Isso fica mais evidente na Lei 8.981/95 e nas leis posteriores. Dispunha o art. 42 da Lei 8.981/95:

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

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

Os arts. 57 e 58, dessa lei preceituam:

CAPÍTULO IV DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto de Renda das pessoas jurídicas, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta lei.

§ 1º Para efeito de pagamento mensal, a base de cálculo da contribuição social será o valor correspondente a dez por cento do somatório:

(...)

Art. 58. Para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos-base anteriores em, no máximo, trinta por cento.

Veja-se a dicção do art. 41 da Lei 8.981/95:

Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

§ 1º. O disposto neste artigo **não se aplica** aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.

§ 2º. Na **determinação do lucro real**, a pessoa jurídica não poderá deduzir como custo ou despesa o Imposto de Renda de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável em substituição ao contribuinte.

§ 3º. A dedutibilidade, como custo ou despesa, de rendimentos pagos ou creditados a terceiros abrange o imposto sobre os rendimentos que o contribuinte, como fonte pagadora, tiver o dever legal de reter e recolher, ainda que assuma o ônus do imposto.

§ 4º. Os impostos pagos pela pessoa jurídica na aquisição de bens do ativo permanente poderão, a seu critério, ser registrados como custo de aquisição ou deduzidos como despesas operacionais, salvo os pagos na importação de bens que se acrescerão ao custo de aquisição.

§ 5º. Não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

Por óbvio que os parágrafos de um artigo se subordinam a seu *caput*, que, no caso (art. 41 da Lei 8.981/95), trata da *determinação do lucro real*, além do que o § 2º repete o endereçamento. Nem o § 1º do art. 41, nem os demais parágrafos, nem o *caput* tratam da incidência da regra do § 1º do art. 41 para a *determinação da base de cálculo da CSL*.

O art. 57 dessa lei é claro ao dizer que são *mantidas a base de cálculo* e as alíquotas da CSL, com as alterações introduzidas por essa lei. Esta lei *introduziu diversas alterações* na determinação da base de cálculo da CSL, *entre as quais não se inclui o regramento previsto no art. 41, § 1º*, retrodescrito.

Se a lei (art. 57, *caput*) fala expressamente que ficam mantidas a base de cálculo da CSL e suas alíquotas, exceto quando ela disponha de forma diversa, não vejo como se possa aplicar à CSL regra prescrita para a determinação do lucro real sem existir tal previsão para a determinação da base de cálculo da CSL. O art. 57, *caput*, da Lei 8.981/95 chega a ser tautológico, mas tem a virtude de erradicar qualquer dúvida que pudesse emergir quanto à aplicabilidade de norma endereçada ao IRPJ, sem remissão à CSL. Os §§ 1º e 2º do art. 57 e o art. 58 da lei em questão trazem as alterações aplicáveis à determinação da base de cálculo da CSL.

Ora, se ainda assim fosse concluível que o preceito contido no art. 41, § 1º, da Lei 8.981/95 seria aplicável na determinação da base de cálculo da CSL, entendo que *seria forçoso se concluir*, com *identidade de razões*, que, por ex., as normas sobre tributação do lucro em bases universais eram aplicáveis à CSL, mesmo sem o preceito contido no art. 21 da Medida Provisória 2.158/01 (pelo qual se passou a prever a tributação do lucro em bases universais para fins de CSL).

Nem se diga que se houvesse artigo nessa medida provisória prevendo expressamente que o mencionado art. 21 só entraria em vigor a partir de certa data a

questão não se colocaria, pois isso é de absoluta imprestabilidade para a interpretação em discussão. A questão é ser aplicável o regime de tributação em bases universais para a CSL, mesmo sem o art. 21 dessa medida provisória.

Bem se sabe que concluir pela tributação da CSL em bases universais antes do advento do art. 21 da Medida Provisória 2.158/01 constituiria absurdo.

Argumento *ab absurdo*, que comete à evidência não ser aplicável, na determinação da base de cálculo da CSL, a regra do art. 41, § 1º, da Lei 8.981/95, preceituada para o lucro real.

A pertinência lógica e sistemática da interpretação me conduz a dizer igualmente que, se o art. 41, § 1º, da Lei 8.981/95 fosse aplicável à CSL, também lhe seriam aplicáveis as regras dos arts. 32 e 33, do Decreto-lei 2.341/87, mesmo sem ou antes do advento do art. 22 da Medida Provisória 2.158/01, que preconiza a aplicação da preceituação dos arts. 32 e 33, do Decreto-lei 2.341/87 à CSL:

Art.22. Aplica-se à base de cálculo negativa da CSLL o disposto nos arts. 32 e 33 do Decreto-Lei n" 2.341, de 29 de junho de 1987.

Mas, sabidamente o art. 22 da Medida Provisória 2.158/01 inovou o ordenamento jurídico, *i.e.*, sua preceituação à CSL só teve cabimento a partir da introdução desse dispositivo, mediante o art. 20 da Medida Provisória 1.858-6, de 29 de junho de 1999 (atual art. 22 da Medida Provisória 2.158/01).

(...)

Entendo, pois, que as interpretações literal, lógica e sistemática não permitem extrair a exegese de que o art. 41, § 1º, da Lei 8.981/95 seja aplicável à CSL.

Portanto, endosso as razões desse voto, relativamente à parte transcrita, para concluir que o artigo 57 da Lei nº 8.981/95 não autoriza aplicar à base de cálculo da CSLL as mesmas regras expressamente endereçadas pela lei para a apuração do lucro real.

Nada obstante, apesar de adotar tal pressuposto, não foram corretas as conclusões delineadas pela recorrente.

Com efeito, ao observar a autonomia legislativa desses tributos, deve-se concluir que, tanto a regra inscrita no artigo 7º, III, da Lei nº 9.532/97, quanto as regras inscritas nos artigos 25 e 34, do Decreto-Lei nº 1.598/77, não são aplicáveis à CSLL. Afinal, seus enunciados são expressos em afirmar que tratam da determinação do "lucro real".

Por outro lado, não se pode concordar com a dedutibilidade da CSLL amparada nos critérios estabelecidos pela Instrução CVM nº 247/96. Isso porque uma vez ocorrido o encontro do patrimônio da empresa investidora com o da empresa investida, através da operação de incorporação, o ágio se transforma em perda de capital e, com isso, desaparece o elemento contábil para a sua amortização.

Assim sendo, cumpre investigar se seria possível considerar como dedutível a amortização de um item do ativo diferido, contabilizado a título de ágio exclusivamente por determinação da regra contida no § 2º, "a", do artigo 7º, da mesma Lei nº 9.532/97. Para isso,

há que se invocar o comando que consolidou a questão da dedutibilidade em matéria de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o artigo 13 da Lei nº 9.249/95:

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

(...)

III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

(grifei)

Trata-se, assim, de uma vedação de caráter geral, aplicável no caso presente à CSLL, na medida em que não se pode considerar que a amortização do item do ativo diferido, contabilizado como condição de aproveitamento de um benefício fiscal, seja intrinsecamente relacionado com a produção ou comercialização de bens ou serviços.

Destarte, está correta a PFN quando sustenta que a amortização não seria dedutível da base de cálculo da CSLL mesmo que o ágio fosse considerado válido e dedutível para fins do IRPJ.

Das multas qualificadas:

O argumento utilizado pela fiscalização e corroborado pela instância *a quo* para manter a qualificação das multas aplicadas reside na imputação de conduta dolosa ao planejamento tributário engendrado.

Sem embargo, há que se recordar que a hipótese de qualificação da multa aplicada está contida no artigo 44, I, e seu § 1º, da Lei nº 9.430/96³⁰, *verbis*:

³⁰ A redação original desse dispositivo, abaixo transcrita, apesar de um pouco distinta, não altera o entendimento pronunciado na sequência.

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

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

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis."

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

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

(...)

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

Por sua vez, os referidos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 são os que abaixo se reproduz:

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

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

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Portanto, a qualificação (duplicação) da multa não decorre de nova infração. Ela surge quando a falta de pagamento ou recolhimento, a falta de declaração ou a declaração inexata estiver associada a uma das condutas típicas definidas como sonegação, fraude ou conluio. Tais condutas supõem a inequívoca constatação de dolo, elemento essencial do tipo, no seu mais puro sentido penal. Nas palavras de Marco Aurélio Greco³¹:

Se não houve 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.

A fraude penal não se confunde com a fraude à lei (ou fraude civil) acima invocada. Nesta última, o contribuinte enquadra sua conduta numa norma, mas vem o Fisco e o faz em outra. É um problema de qualificação jurídica. Por sua vez, a fraude penal, assim como a sonegação, são condutas típicas do direito penal também caracterizadas como crimes contra a ordem tributária (artigos 1º e 2º, I, da Lei nº 8.137/90). Tanto é que o § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 ressalva a aplicação de outras penalidades criminais.

Quanto à sonegação, não há dúvidas. Só se concretiza depois de ocorrido o fato gerador da obrigação tributária. Isso porque sua hipótese prevê uma conduta voltada para impedir ou retardar o “conhecimento”, pelo Fisco, “da ocorrência do fato gerador” ou “das condições pessoais de contribuinte”.

A fraude, por outro lado, suscita mais dúvidas. A redação do artigo 72 da Lei nº 4.502/64 pode ser dividida em duas partes.

Na primeira parte, tem-se as condutas de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. “Impedir ou retardar” é diferente de “não realizar”. Nos casos de planejamentos tributários, o contribuinte julga que sua conduta é alcançada por outro enquadramento legal e não pela hipótese do fato gerador. Como ensina Marco Aurélio Greco, essa parte do dispositivo legal tem sua aplicação restrita às situações em que “tiverem sido realizados atos que, substancialmente, representem o núcleo da definição do fato gerador, de modo que a sua ‘ocorrência’ seja mera etapa subsequente, e quase que inexorável, a introdução pelo contribuinte (ou outrem) de atos ou omissões que não permitam o aperfeiçoamento daquele fato gerador que iria ocorrer”. Afinal, só se impede ou se retarda algo que está em curso³².

Na segunda parte, quando há alusão a excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador, novamente, tem-se condutas que só se concretizam depois que este tenha ocorrido. É que só se pode excluir ou modificar algo que já exista³³.

Há poucas linhas, firmou-se que o conceito de simulação pode ser orientado pelo vício de vontade ou pelo vício de causa. São duas situações claramente distintas.

Na simulação por vício de vontade, há o requisito do falseamento ou manipulação de aspectos relevantes dos negócios jurídicos. As partes declaram algum aspecto que seja falso, portanto, uma vontade aparente ou simulada (simulação absoluta), ou algum aspecto que tem por objeto encobrir outro de natureza diversa, portanto, uma vontade aparente ou simulada que encobre uma vontade real ou dissimulada (simulação relativa ou

³² Cf. Marco Aurélio Greco ..., p. 258.

³³ Cf. Marco Aurélio Greco ..., p. 259.

dissimulação). Trata-se, com efeito, das hipóteses em que se concretizam condutas como a sonegação ou a fraude penais. Estamos fora do campo dos planejamentos tributários propriamente ditos.

Por outro lado, na simulação por vício de causa, situações em que se verificam os planejamentos tributários inoponíveis ao Fisco, inexistem condutas maculadas pelo falseamento ou manipulação de aspectos relevantes dos negócios jurídicos. As partes deixam às claras as formas jurídicas empregadas.

No presente caso, a fiscalização sustenta a qualificação da multa com base na imputação de conduta dolosa ao planejamento tributário engendrado. Mas, não aponta qualquer falseamento ou manipulação de aspectos relevantes nessa situação.

Nada obstante, como já exposto, se isso não aconteceu, não posso concordar com a qualificação da conduta nas figuras da sonegação ou da fraude penais. A aquisição de participação societária pela empresa veículo está maculada pelo vício da causa. Mas daí não decorre que houve falsidade material na sua execução. Muito menos que houve conduta concretizada após a ocorrência do fato gerador (sonegação ou segunda parte da fraude) ou conduta concretizada no iter formativo do fato gerador (primeira parte da fraude).

Por tais razões, afasto a qualificação das multas aplicadas.

Das multas isoladas sobre estimativas:

A recorrente questiona as multas isoladas sobre estimativas por terem sido aplicadas após o encerramento dos respectivos períodos de apuração e concomitantemente com as multas proporcionais.

Quanto à matéria, sigo o entendimento majoritário da Câmara Superior de Recursos Fiscais que rejeita a aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário. Isso porque o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Como as estimativas caracterizam meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significaria dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato, qual seja, o descumprimento de uma obrigação principal de pagar tributo.

Nesse sentido, pela clareza da argumentação empreendida, peço vênias para reproduzir trecho, conquanto extenso, do voto proferido pela ilustre Conselheira Karem Jureidini Dias no julgamento realizado em 15/08/2012 (*Acórdão nº 9101-01.455*):

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, *verbis*³⁴:

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

(...)

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

(...)

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.”

A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSLL, sujeito ao Lucro Real Anual, deixar de promover as antecipações devidas em razão da disposição contida no artigo 2º da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A natureza das antecipações, por sua vez, já foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça, que manifestou entendimento no sentido de considerar que as antecipações se referem ao pagamento de tributo, conforme se depreende dos seguintes julgados:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

1. “É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96” (AgRg no REsp 694278RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).

2. A antecipação do pagamento dos tributos não configura pagamento indevido à Fazenda Pública que justifique a incidência da taxa Selic.

3. Recurso especial improvido.”

(Recurso Especial 529570 / SC Relator Ministro João Otávio de Noronha Segunda Turma Data do Julgamento 19/09/2006 DJ 26.10.2006 p. 277)

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO CSSL APURAÇÃO POR ESTIMATIVA PAGAMENTO ANTECIPADO OPÇÃO DO CONTRIBUINTE LEI N. 9430/96.

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes:

REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido.”

(Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 Relator Ministro Humberto Martins Segunda Turma DJ 17.08.2006 p. 341)

Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.

Debates instalaram-se no âmbito desse Conselho Administrativo sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia prosperar porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco obrigação acessória. Ou seja, mantinha o entendimento de que a multa em questão não se referia a qualquer obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em que penalizava conduta que, a meu ver à época, não podia ser considerada obrigação principal, já que o tributo não estava definitivamente apurado, tampouco poderia ser considerada obrigação acessória, pois evidentemente não configura uma obrigação de caráter meramente administrativo, uma vez que a relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o “pagamento” de antecipação.

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSLL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo. Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o *caput* do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado “sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”.

Destaco trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, no julgamento do Recurso nº 105-139.794, Processo nº 10680.005834/2003-12, Acórdão CSRF/01-05.552, *verbis*:

“Assim, o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício. Eventuais diferenças, a maior ou menor, na confrontação de valores geram pagamento ou devolução do tributo, respectivamente. Assim, por força da própria base de cálculo eleita pelo legislador – totalidade ou diferença de tributo – só há falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido”.

É bem verdade que melhor seria se a penalidade em comento fosse tratada como uma pena aplicada pela postergação do pagamento de imposto ou contribuição, mas existe regra específica para o caso de ausência de pagamento ou pagamento a menor de antecipação devida de IRPJ e CSLL, sobrepondo-se, portanto, à regra da postergação.

Adotada a premissa de que a imputação da multa isolada tem por fundamento norma primária sancionadora, em cuja hipótese está o descumprimento de obrigação

principal, então a multa isolada é prevista para as hipóteses de não recolhimento ou recolhimento a menor do tributo na forma antecipada. Entendo que não há como se admitir que o valor da antecipação seja, após o encerramento do ano-calendário, um tributo isolado. A antecipação não é inconstitucional, nem ilegal. Isto porque, como o próprio nome enseja, é mera antecipação de tributo – IRPJ e CSLL – apurado de forma definitiva após o encerramento do ano-calendário, no caso de apuração na forma de lucro real anual.

O disposto no artigo 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96 veicula norma que estabelece a imputação de penalidade isolada pelo não recolhimento de IRPJ e CSLL, de forma antecipada. Dado o fato do não recolhimento do tributo no prazo estipulado para sua antecipação, deve ser imputada a multa isolada.

No conseqüente desta norma resta claro que, como critério pessoal, tem-se de um lado o contribuinte sujeito ao pagamento da antecipação, de outro a União como sujeito ativo. Como critério quantitativo tem-se o percentual atual de 50% do tributo devido e não pago. Utiliza-se o termo tributo porque a sanção é aplicada sobre o descumprimento de obrigação principal.

Neste passo, até o encerramento do ano-calendário o que se tem por tributo devido é o IRPJ e a CSLL, apurados conforme cálculo previsto para antecipação. Já após o encerramento do ano-calendário e apuração do IRPJ e CSLL pelo lucro real, não há como negar que o montante do tributo devido é aquele definitivamente apurado, após as adições, exclusões e compensações previstas em lei.

Considerando que o IRPJ e a CSLL são auferidos ao final do ano-calendário, sendo provisório o montante calculado nas antecipações, conclui-se que:

i) Quando a multa isolada é aplicada durante o ano-calendário, a base é o tributo até então apurado, conforme cálculo das antecipações, já que outro não existe a substituí-lo por definitividade naquele momento.

ii) Quando a multa isolada é imputada após o encerramento do ano-calendário e apuração definitiva do tributo devido, sem dúvida a hipótese de aplicação é a mesma, falta de recolhimento das antecipações, não obstante, sua base de incidência terá por limite o valor do tributo definitivamente apurado.

Nem há que se imaginar que se nega vigência à norma em questão. O que ocorre é a eliminação, pela interpretação, de eventual contrariedade. Ressalte-se que não se trata sequer de contradição, mas de mera e aparente contrariedade. Isto porque, tanto a multa isolada, quanto a multa de ofício têm seu lugar, bem como a multa isolada pode ser aplicada inclusive após o encerramento do ano-calendário, mas, em se tratando de multa de natureza tributária, a base é o tributo que deixou de ser recolhido. Este tributo – IRPJ e CSLL – é aquele apurado conforme cálculo de antecipação até o encerramento do período e é aquele apurado pelo lucro real após o encerramento do período.

Neste ponto, peço vênia para novamente transcrever trecho do voto do brilhante Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, proferido no julgamento do recurso nº 105-139.794, já mencionado anteriormente, *verbis*:

“(…) Vale dizer, após o encerramento do período, o balanço final (de dezembro) é que balizará a pertinência do exigido sob a forma de estimativa, pois esse acumula todos os meses do próprio ano-calendário.

Nesse momento, ocorre juridicamente o fato gerador do tributo e pode-se conhecer o valor devido pelo contribuinte. Se não há tributo devido, tampouco há base de cálculo para se apurar o valor da penalidade.(...).”

Se o lançamento é efetuado antes do fim do exercício – portanto antes dos ajustes / apuração do lucro, base de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos – a base para imposição da sanção é aquela devida por antecipação e calculada até aquele momento. Naquele momento, inclusive, não há autorização para constituição de obrigação principal definitiva – tributo – especialmente porque o mesmo ainda não se quantificou definitivamente porque não concluído o fato gerador. Nestes termos dispõe o *caput* do artigo 15 da Instrução Normativa nº 93/97, *verbis*:

“Art. 15. O lançamento de ofício, caso a pessoa jurídica tenha optado pelo pagamento do imposto por estimativa, restringir-se-á à multa de ofício sobre os valores não recolhidos.”

De outra feita, em momento posterior ao encerramento do ano-calendário, já existe quantificação do tributo devido definitivamente pelos ajustes determinados em legislação de regência, então esta é a limitação ao critério quantitativo da imposição de multa isolada.

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

“(...) mensalmente o que se dá é apenas o pagamento por imposto determinado sobre base de cálculo estimada (art. 2º, caput), mas a materialidade tributada é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano (art. 3º do art. 2º). Portanto, imposto e contribuição verdadeiramente devidos, são apenas aqueles apurados ao final do ano. O recolhimento mensal não resulta de outro fato gerador distinto do relativo período de apuração anual; ao contrário, corresponde a mera antecipação provisório de um recolhimento, em contemplação de um fato gerador e uma base de cálculo positiva que se estima venha ou possa vir a ocorrer no final do período. Tanto é provisória e em contemplação de evento futuro que se reputa em formação – e que dele não pode se distanciar – que, mesmo durante o período de apuração, o contribuinte pode suspender o recolhimento se o valor acumulado pago exceder o valor calculado com base no lucro real do período em curso (art. 35 da Lei nº 8.891/95)”. (In: “Multa Agravada em Duplicidade” São Paulo, Revista Dialética de Direito Tributário nº 76, p. 159).

Tampouco é de se questionar esta interpretação com base no fato de que a multa em questão é aplicável até mesmo em casos de apuração de base negativa da CSLL e de prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente, conforme dispõe a alínea “b”, do inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, anteriormente capitulado no § 1º do citado artigo.

O direito, *in casu*, deve ser analisado à luz da relação de coordenação existente entre a norma veiculada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96 e aquela veiculada pelo artigo 39, parágrafo segundo, da Lei nº 8.383/91, *verbis*:

“Art. 39. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão optar pelo pagamento, até o último dia útil do mês subsequente, do imposto devido mensalmente, calculado por estimativa, observado o seguinte:

(...)

§ 2º A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto mensal estimado, enquanto balanços ou balancetes mensais demonstrarem que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto calculado com base no lucro real do período em curso.(...)”

Referido dispositivo, conforme é possível constatar, autoriza que o contribuinte interrompa ou reduza os pagamentos devidos por antecipação desde que demonstre, por meio de balancete mensal, que o valor da estimativa anteriormente paga e, portanto, acumulada no período, excede o valor do tributo apurado com base no lucro ajustado no período em curso.

Assim, a exegese que se extrai dos comandos legais contidos no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, mesmo após as alterações inseridas pela Lei nº 11.488/07, é aquela segundo a qual o lançamento da multa isolada pode ser feito em duas hipóteses:

(i) Antes da apuração do tributo devido no balanço do final do ano-calendário, quando a base para a imposição da multa observará um dos seguintes critérios: (i.1) o valor correspondente às antecipações não pagas calculadas a partir da margem setorial (o percentual definido em lei) da receita bruta acumulada; ou (i.2) o valor correspondente às antecipações não pagas calculadas a partir do balanço de redução ou suspensão (neste último caso, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL).

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

A impossibilidade de lançamento da multa isolada concomitantemente com a multa proporcional é explicada na sequência do voto:

CONCOMITÂNCIA DA MULTA ISOLADA E DA MULTA DE OFÍCIO

Por tudo quanto exposto na interpretação da norma que dispõe sobre a multa isolada em razão do não pagamento, ou pagamento a menor de antecipações, conclui-se que esta é devida e calculada sobre a obrigação principal até então apurada. O mesmo ocorre com a multa de ofício que acompanha o lançamento referente à totalidade ou diferença de tributo que deixou de ser constituído pelo contribuinte, ao final do ano-calendário.

Verifico identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias, pois ambas alcançam o contribuinte – sujeito passivo – e têm por critério material o descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido.

Inevitável, portanto, concluir-se que impor sanção pelo não recolhimento do tributo apurado conforme lançamento de ofício que apura IRPJ e CSLL devidos ao final do ano-calendário e impor sanção pelo não recolhimento ou recolhimento a menor das antecipações devidas, relativamente aos mesmos tributos, é penalizar o mesmo contribuinte duas vezes por ter deixado de recolher integralmente o tributo devido. Portanto, nestes casos, uma penalidade é excluyente da outra.

Se o que prevalece para fins de quantificação da obrigação principal é o valor decorrente da apuração final, consolidada e definitiva do tributo – justamente porque as antecipações são apurações provisórias do mesmo tributo – também assim deve ser em relação a aplicação das penalidades: prevalece a multa aplicada quando o contribuinte não recolhe o tributo devido em conformidade com a apuração definitiva.

Além disso, é inegável que no caso em análise a aplicação da multa isolada é mera penalização de conduta meio de deixar de recolher tributo, uma vez que, por meio do mesmo lançamento, foi constituída, também, multa de ofício pelo não recolhimento de tributo apurado quando da consolidação da obrigação principal devida no exercício e não constituída/recolhida pelo contribuinte.

Neste ponto vale destacar outro trecho do bem elaborado voto proferido pelo Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, em julgamento já referido, realizado nesta mesma Turma, a respeito da matéria ora sob análise, tratando do princípio da consunção da conduta-meio pela conduta-fim, *verbis*:

“Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.

No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.

Com efeito, o bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a

antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam “princípio da consunção”. (Recurso do Procurador nº 105139.794– Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – Rel. Marcos Vinícius Neder de Lima – Sessão de 04/12/2006)

Adicionalmente, vale notar que é possível valorar as duas penalidades e estabelecer qual delas deve ser aplicável porque, em casos como o ora analisado, senão em razão da identidade de critérios pessoal e material das duas penalidades, ou por força da impossibilidade de se apenar conduta meio e conduta fim, também porque a lei que estabelece as referidas multas não determina expressamente que deve haver concomitância.

A lei não estabelece concomitância, não se tratando *in casu* de contradição. E como não há determinação legal de que ambas sejam aplicadas, o que vemos é um caso de aparente contrariedade. Ou seja, há aplicação normativa por excludência, segundo o que se determina a aplicação de uma ou de outra penalidade, a depender do caso, da valoração do bem maior a ser protegido, e das condutas incorridas pelo contribuinte. Se somente houve falta de recolhimento das antecipações esta é a conduta fim. Se, por outro lado, o contribuinte além de não recolher as antecipações, também deixou de constituir/recolher o tributo devido conforme a apuração definitiva, ocorrida após o encerramento do ano-calendário, então aquela é conduta-meio desta que é a conduta-fim.

Destarte, há concomitância se multas isolada e proporcional forem aplicadas como consequência da não antecipação de parcela do tributo devido que também não foi paga no ajuste. Isso ocorre, por exemplo, quando se verifica uma omissão de receita. A receita excluída no cálculo da estimativa é uma etapa preparatória do não pagamento do tributo devido no balanço final do mesmo ano-calendário. O mesmo fenômeno ocorre quando se efetua uma glosa de despesa que havia sido incluída no cálculo da estimativa apurada em balanço de suspensão ou redução. O impacto que a não antecipação causa na apuração do tributo devido é devidamente penalizado pela multa proporcional.

Observe-se que esse entendimento foi confirmado pela Súmula CARF nº 105, *verbis*:

Súmula CARF nº 105 : A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Mesmo que se defenda que esta súmula não se aplica aos fatos geradores posteriores à edição da Medida Provisória nº 351/07, a qual foi convertida na Lei nº 11.488/07, como já ressaltado, o entendimento aqui firmado permanece inabalado com as alterações promovidas pelos referidos estatutos legais.

No caso em apreço, a fiscalização lançou as multas isoladas pelo não pagamento das estimativas recalculadas como decorrência das infrações autuadas. Essas mesmas infrações impactaram a apuração feita pela fiscalização dos tributos devidos no final do ano-calendário. Trata-se, portanto, de concomitância.

Por isso, afasto também a aplicação das multas isoladas sobre estimativas.

Da glosa dos royalties:

A fiscalização constatou que a empresa, na apuração referente ao período de 01/01/2009 a 30/11/2009 (haja vista que houve o já mencionado evento de incorporação nesta última data), registrou como custo totalmente dedutível, a título de royalties para beneficiários no exterior, o valor de R\$ 125.498.295,00, considerando que não apontou nenhuma parcela como não dedutível (vide ficha 04A da DIPJ, às fls. 824). Nada obstante, no ano, foi comprovado um custo incorrido de apenas R\$ 72.102.970,00. Por isso, glosou a diferença, qual seja, o equivalente a R\$ 53.395.325,00.

A recorrente argumenta que houve equívoco com relação ao total comprovado (que deveria ser de R\$ 63.106.220,00) porque uma parte teria sido incorrida em dezembro de 2009. Ora, mas, sendo assim, o valor da glosa seria ainda maior, de modo que a autuação até lhe beneficiou, contra a qual, portanto, não lhe cabe contestar.

Além disso, a recorrente alega que uma parte do total registrado como provisão (no valor de R\$ 96.078.550,00) já estaria embutida no custo acima referido (no valor de R\$ 125.498.295,00). Por isso, apenas a diferença (equivalente a R\$ 29.419.635,00) teria sido levada ao cálculo do IRPJ e da CSLL. Assevera, então, que aquela parte estaria incluída no total (de R\$ 378.270.250,72) informado na DIPJ a título de "Demais Provisões". Ou seja, desse total, a parcela de R\$ 96.078.550,00 referir-se-ia a lançamentos contabilizados como provisões de royalties para o exterior que deveriam ainda ser incorridos em períodos posteriores. Como o total alocado a título de "Demais Provisões" foi considerado não dedutível na própria DIPJ, segundo seu raciocínio, resta comprovado que os R\$ 96.078.550,00 não foram deduzidos.

Sem embargo, equivocou-se a recorrente em seu raciocínio.

Se os R\$ 96.078.550,00 foram embutidos nos R\$ 125.498.295,00 e não deveriam compor o total deduzido, eles teriam que ter sido informados como parcela não dedutível na mesma ficha 04A da DIPJ. Mas, isso não foi feito. Por outro lado, o fato de os mesmos R\$ 96.078.550,00 também estarem incluídos no total dos R\$ 378.270.250,72 consignados a título de "Demais Provisões", em nada influiu na apuração do IRPJ e da CSLL porque esse total foi totalmente informado como não dedutível na ficha 05A da mesma DIPJ (vide fls. 825). Portanto, a parcela das provisões não incorridas referente aos royalties para o exterior acabou sendo indevidamente incluída como custo dedutível na apuração das bases de

cálculo daqueles tributos. Como bem apontado pela PFN, o raciocínio da recorrente leva à duplicação dos efeitos dessa parcela, sendo que, um deles, reflete a sua indevida inclusão.

Nem se diga, como aludiu a empresa em seu recurso, que os documentos juntados com impugnação estão sendo ignorados. Além de estarem desacompanhados de qualquer peça explanatória contendo um mínimo de sentido na finalidade que se pretende, tais documentos (fls. 3367 e seguintes) não refletem os cálculos levados a efeito para a apuração do IRPJ e da CSLL e são, deste modo, incapazes de provar que a parcela acima referida não influenciou na apuração daqueles tributos.

Por conseguinte, mantenho a glosa dos royalties.

Diante do exposto, oriento meu voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário apenas para afastar a qualificação das multas proporcionais aplicadas e afastar a totalidade das multas isoladas sobre estimativas.

Documento assinado digitalmente.

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator