



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720177/2012-52
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-004.104 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de novembro de 2019
Recorrente NUMERAL 80 PARTICIPACOES S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA - AUSÊNCIA DE DOLO OU FRAUDE - CONSTATAÇÃO DE PAGAMENTOS - RESP 973.733/SC

Verificado, no caso, que não houve demonstração da prática de atos dolosos ou fraudulentos, tal como abstratamente previstos nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64, e, mais, a ocorrência de pagamentos dos tributos ao longo do período fiscalizado, aplica-se, na forma do art. 62 do RICARF, o precedente surgido a partir o julgamento do REsp de nº 973.733/SC, realizado sob o rito do art. 543-C do antigo Código de Processo Civil.

CSLL - ÁGIO - AMORTIZAÇÃO - ADIÇÃO DAS RESPECTIVAS DESPESAS À BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO

Seja sob a ótica da Instrução Normativa de nº 390/04, seja sob o prisma das regras gerais de dedução de despesas operacionais, as despesas concernentes à amortização ágio devem ser adicionadas à base de cálculo da CSLL.

MULTA ISOLADA. CABIMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO PERÍODO.

Não tendo o contribuinte efetuado os recolhimentos mensais a que estão obrigadas as pessoas jurídicas optantes pela tributação com base no lucro real anual, cabível a aplicação da multa isolada, mesmo após o encerramento do exercício, e ainda que seja apurado prejuízo fiscal.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ESTIMATIVAS. CUMULAÇÃO DAS PENALIDADES. POSSIBILIDADE.

A luz do princípio da legalidade e tendo em conta a redação atual da Lei 9.430, art. 44, incisos I e II, com a redação que lhe foi dada pela Lei 11.488/07, não cabem mais questionamentos respeitantes à aplicação concomitante das multas de ofício, pelo lançamento do imposto e da contribuição anuais, e da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais.

ADMINISTRATIVO - NECESSIDADE DE SE INSTRUIR O AUTO DE INFRAÇÃO COM OS DOCUMENTOS QUE LHES DÃO SUPORTE -

RECOMPOSIÇÃO DE SALDOS DE PREJUÍZO E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA - VALORES COMPROVADOS PELO LALUR

Considerando-se que a Autoridade Administrativa não instruiu o feito com os documentos com base nos quais apurou os saldos iniciais de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa, para fins de compensação com o montante do crédito tributário autuado, deve prevalecer a prova trazida pelo contribuinte, em particular, o LALUR, que, a teor dos preceitos do art. 64, I, do Decreto-lei 1.598/77 é documento hábil, ainda que não isoladamente, para controlar os preditos saldos.

JUROS DE MORA INCIDENTES SOBRE MULTA DE OFÍCIO - SUMULA 108 DO CARF. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA AOS MEMBROS DE CONSELHO.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício, como determinado pela Sumula/CARF 108, cuja observância é obrigatória ao componentes das turmas julgadoras deste Conselho na forma dos arts. 45 e 62 do RICARF.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA - ART. 124, I, DO CTN - PARECER COSIT 4/2018

Constatado que no caso em exame os pressupostos declinados no Parecer Cosit de nº 4/2018 não se materializaram, há que se afastar a responsabilidade fixada com base nos preceitos do art. 124, I, do CTN, mormente pela não comprovação da existência de um interesse comum a justificá-la.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE SUCESSORES - ART. 132 DO CTN E ART. 5 DO DECRETO-LEI 1.598/77 - EXTENSÃO - APLICAÇÃO AO TRIBUTO DEVIDO E À MULTA DE OFÍCIO - RESP DE Nº 923.012 JULGADO SOB O RITO DE RECURSOS REPETITIVOS

Por ocasião do julgamento do REsp de nº 923.012, julgado sob o rito do art. 543-C do antigo CPC, o STJ sedimentou o entendimento de que a responsabilidade preconizada pelo art. 132 do CTN se estende às operações de cisão (total ou parcial) e, ainda, culmina com a responsabilização dos sucessores também pela multas, sejam elas de caráter moratório ou punitivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher a preliminar de decadência com relação ao lançamento de IRPJ e CSLL relativo ao ano-calendário 2006 e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento quanto à alegação de inexistência de previsão legal que determine a adição das despesas de amortização de ágio na base de cálculo da CSLL e quanto à incidência de juros sobre a multa; e, em dar provimento ao recurso quanto a alegação de erro na indicação dos saldos iniciais de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de 2006; por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso quanto à exigência concomitante de multa isolada com a multa de ofício aplicada, vencidos os conselheiros Ricardo Marozzi Gregório, Flávio Machado Vilhena Dias, Breno do Carmo

Moreira Vieira e Maurîtânia Elvira de Souza Mendonça que davam provimento neste ponto, e ainda, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário do sujeito passivo solidário (Santos Brasil Participações S/A), para afastar a responsabilidade quanto a aplicação do art. 124, I, do CTN, mantendo-a, apenas com base no art. 132 do CTN e no art. 5º do Decreto-lei 1.598/77. Votando o conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo pelas conclusões do relator neste ponto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente), Paulo Henrique Silva Figueiredo, Ricardo Marozzi Gregório, Flávio Machado Vilhena Dias, Maria Lúcia Miceli, Breno do Carmo Moreira Vieira, Maurîtânia Elvira de Souza Mendonça (suplente convocada) e Gustavo Guimarães da Fonseca.

Relatório

Cuida o feito de autos de infração lavrados em desfavor da recorrente, objetivando a exigência de créditos tributários afeitos ao IRPJ e a CSLL apurados nos anos-calendários de 2006 a 2011, em decorrência da glosa de despesas incorridas pela empresa com a amortização de ágio apurado em operações societárias engendradas pela empresa SANTOS - BRASIL S/A (antiga denominação da contribuinte), cujas ações foram integralmente adquiridas pela ora insurgente.

Há notícias, ainda, de que posteriormente, a SANTOS BRASIL (agora denominada Numeral 80 Participações S/A, contribuinte) foi parcialmente cindida e que a parcela do patrimônio vertida neste evento societário foi integralmente incorporada pela empresa Santos Brasil Participações S/A.

Nesta esteira, e como consequência da glosa intentada, foram apontadas ainda mais duas infrações, a saber, a falta ou insuficiência de saldos de prejuízos e bases de cálculo negativa (detectadas em 31/12/2008, 31/12/2009 e 31/12/2010) e, ainda, a falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas mensais (verificadas em relação aos meses de novembro 2007 a maio de 2011).

Além do valor principal, foi aplicada, em relação à primeira infração (glosa de despesas com amortização de ágio), multa de ofício qualificada.

De outra sorte, e em razão da cisão parcial e posterior incorporação noticiada acima, a empresa SANTOS BRASIL PARTICIPAÇÕES S/A foi incluída no polo passivo da demanda na condição de responsável solidária, com espeque nos preceitos dos arts. 124, I, 129 e 132 do Código Tributário Nacional – CTN - e ainda do art. 5º do Decreto-Lei 1.598/77, imputando-se-lhe o mister de arcar, conjuntamente com a contribuinte, com as obrigações constituídas nos autos de infração em testilha até a data do evento acima referido.

O processo foi inicialmente analisado pela DRJ de São Paulo que, a par de manter a autuação quanto a glosa em si, houve por bem afastar a qualificação da penalidade de ofício, tendo, por conseguinte, recorrido de ofício a este Conselho.

Interpostos os competentes recursos voluntários (do devedor principal e do devedor solidário), a demanda foi distribuída a este Colegiado que, como se extrai do acórdão de e-fls. 4.094/4.150, após a afastar a arguição de preclusão do direito do fisco de perscrutar os fatos que deram origem ao ágio amortizado e glosado (a que o D. Relator chamou de “decadência”), deu provimento integral ao apelo, cancelando-se as exigências e, como consectário lógico, negou provimento ao recurso de ofício.

A D. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN, recorreu à Câmara Superior deste Órgão Administrativo que, por sua vez, acolheu, *in totum*, as pretensões da Fazenda, reestabelecendo as glosas intentadas pela D. Auditoria Fiscal, conforme se depreende da ementa a seguir reproduzida:

ÁGIO ORIUNDO DE AQUISIÇÃO COM USO DE RECURSOS
FINANCEIROS DE OUTREM. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer que participe da "confusão patrimonial" a pessoa jurídica investidora real, ou seja, aquela que efetivamente acreditou na "mais valia" do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição.

Não é possível o aproveitamento tributário do ágio se as investidoras reais transferiram recursos a "empresas veículos" (ou avalizarem a obtenção de empréstimos bancários por estas) com a específica finalidade de sua aplicação na aquisição de participação societária em outras empresas e se a "confusão patrimonial" advinda do processo de incorporação não envolve as pessoas jurídicas que efetivamente desembolsaram os valores (ou propiciaram sua obtenção ao avalizar a obtenção de empréstimos bancários) que propiciaram o surgimento dos ágios, ainda que as operações que os originaram tenham sido celebradas entre terceiros independentes e com efetivo pagamento do preço.

MATÉRIAS NÃO EXAMINADAS NA FASE DE RECURSO
VOLUNTÁRIO. DEVOLUÇÃO À TURMA A QUO.

Uma vez restabelecidas as autuações fiscais relativas às glosas das despesas de amortização de ágio, faz-se necessário o retorno dos autos à Turma *a quo* para análise dos pontos específicos suscitados no recurso voluntário que deixaram de ser apreciados no acórdão recorrido.

Tal como explicitamente aventado na ementa supra, a Turma *ad quem* determinou o retorno dos autos a este Colegiado precisamente para que fossem apreciadas as matérias consideradas prejudicadas pelo acolhimento da tese da recorrente, na instância ordinária. Neste passo, e de acordo com o voto condutor da decisão proferida pela CSRF, os assuntos que demandariam, agora, análise efetiva, seriam:

[...] a) decadência do direito de o Fisco lançar créditos calamorelativos ao ano-calendário 2006; b) inexistência de previsão legal para adição, à base de cálculo da CSSL, de despesa com amortização de ágio; c) impossibilidade de cobrança de multa

isolada após o encerramento do ano-calendário e em concomitância com a multa de ofício; d) ausência de compensação indevida de prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSLL; e) incorreta recomposição dos saldos de prejuízos fiscais e de bases negativas da CSLL ; f) ilegalidade da cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício; e g) responsabilidade solidária da empresa SANTOS BRASIL PARTICIPAÇÕES S.A., que incorporou a quase totalidade do patrimônio da contribuinte em outubro de 2011.

Alguns esclarecimentos se fazem necessários, já neste relatório, quanto a, principalmente, as matérias declinadas em “a”, “d” e “g” acima. Isto porque, ainda que nos dois primeiros casos a contribuinte tenha sustentado teses, eminente jurídicas, vinculadas ao próprio mérito da querela, deduziu subtópicos com argumentos específicos e lastreados em fatos. Já quanto a matéria tratada em “g”, o acórdão proferido por este Colegiado nada disse, cabendo, pois, um esclarecimento das razões trazidas pelo responsável tributário para tentar afastar a imputação que lhe foi imposta.

Particularmente quanto a decadência, o argumento, vejam bem, não se assemelha àquele que foi, efetivamente, analisado por este mesmo Colegiado (a questão, pois, não perpassa pela tese sobre a preclusão do direito do fisco de analisar fatos passados com repercussão futura). O que realmente sustenta é a decadência do direito de lançar os tributos à luz do art. 150, § 4º, do CTN, mormente a se considerar a desqualificação da multa de ofício e, ainda, o fato de ter promovido o recolhimento de estimativas mensais no período, além de ter suportado a retenção, na fonte, do IRPJ. Refuta, com isso, as assertivas lançadas pela DRJ acerca da inaplicabilidade do citado art. 150, ante a ausência de pagamentos no predito ano-calendário.

Já quanto ao problema afeito aos prejuízos fiscais e às bases de cálculo negativa, afirma se tratarem de erros materiais incorridos pela D. Autoridade Lançadora, consistentes, basicamente, na consideração equivocada dos respectivos saldos iniciais apontados no ano de 2006, notadamente, verificáveis a partir dos registros lançados na parte B do LALUR. Afirma, ainda, que a Fiscalização teria errado no cômputo da base de cálculo negativa da CSLL em relação a ano calendário de 2008, calcando a sua pretensão em parecer da lavra da empresa ARC Auditores Independentes que, diz, teria sido apresentado juntamente com a sua impugnação.

Tendo em conta as alardeadas imprecisões, sustenta que o crédito apontado nos autos de infração seria ilíquido o que, seu ver, culminaria com o reconhecimento de sua integral imprestabilidade (nulidade).

Por fim, no que tange ao recurso voluntário do responsável tributário e a alegada inexistência de fundamentos legais a justificar a solidariedade aventada nos autos de infração, a empresa Brasil Santos Participações S/A sustenta, num primeiro momento, que o art. 124, I, do CTN não teria a extensão pretendida pela D. Autoridade Lançadora, já que o interesse comum, ali descrito, pressuporia um vínculo jurídico entre as pessoas indicadas na autuação, e não uma comunhão de interesses eminentemente econômicos; mais que isso, afirma, que como a responsável não se aproveitou das despesas com a amortização do ágio criticado no feito, ficaria definitivamente afastada a possibilidade de considerar a aplicação, ao caso, dos preceitos do aludido art. 124, I.

Passo seguinte, refuta a sua responsabilização também a luz do art. 132 do CTN mormente pelo fato deste preceptivo não tratar da “cisão” (total ou parcial), mas tão só das

operações de fusão, incorporação e transformação (hipóteses em que as pessoas fundidas, incorporadas ou transformadas deixam de existir).

Sucessivamente, e por fim, deduz que, ultrapassados os argumentos anteriores, a sua responsabilidade teria que ser limitada, quando muito, ao valor dos tributos apurados, não sendo possível se lhe impor semelhante responsabilidade pela multa de ofício aplicada no caso vertente.

Estes, os fatos do processo.

Voto

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, Relator.

Por se tratar de retorno dos autos da CSRF, descabem, aqui, quaisquer conjecturas sobre a admissibilidade dos recursos quanto as matérias que nos foram devolvidas

Cumprе registrar que, provavelmente por erro material, o D. Conselheiro Alberto Pinto Sousa Junior afirmou que a empresa Santos Brasil Participações S/A não teria interposto o seu recurso voluntário (não obstante o resultado estampado no acórdão proferido por este Colegiado ter, de fato, aproveitado ao responsável). Vê-se, todavia, que à e-fls. 3.729/3.756 a responsável, de fato, interpusera ao seu apelo voluntário sendo esta a razão pela qual a D. CSRF nos devolveu a matéria carreada nesta peça.

Importante, também, pontuar, que sobre a matéria objeto do recurso de ofício, improvido por este Colegiado (qualificação da multa de ofício), operou-se a coisa julgada material administrativa, já que o Recurso manejado pela PGFN, dela, não tratou, não tendo sido analisada pela CSRF.

Delimitada, assim, a matéria em litígio, passo ao seu julgamento.

I DO RECURSO VOLUNTÁRIO DO CONTRIBUINTE.

I.I Decadência relativa ao ano-base de 2006.

Viu de se ver, e assim cuidei de alertar logo acima, que a DRJ/SP1 havia julgado, ainda que por maioria de votos, parcialmente procedente a impugnação oposta pela empresa insurgente a fim de afastar a qualificação da multa intentada pela D. Autoridade lançadora, entendendo, no caso, *“não estarem presentes elementos suficientes para formar um juízo seguro de que as pessoas envolvidas tinham consciência de que estavam praticando atos fraudulentos com o objetivo de se locupletarem com o Erário”*.

Em outras palavras, o voto condutor do acórdão recorrido sustentou inexistirem, no caso em análise, elementos fáticos suficientes à tipificar quaisquer das hipótese tratadas pelos art. 71 a 73 da Lei 4.506/64 e, ato contínuo, a tipificar a fraude. Lembrando, aqui, que o recurso de ofício interposto pela DRJ foi improvido por este Colegiado e que esta parte da predita decisão transitou livremente em julgado, está definitivamente sedimentada a inexistência de dolo ou fraude. E, assim o sendo, ao caso vertente há que se aplicar o entendimento cravado no REsp

de nº 973.733/SC, julgado sob o regime dos arts. 543-b e 543-C do antigo CPC, cuja ementa transcrevo a seguir, até para atender ao comando inserto no art. 62, § 2º, do RICARF:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. *TRIBUTO* SUJEITO A *LANÇAMENTO* POR *HOMOLOGAÇÃO*. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. *DECADÊNCIA* DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (*lançamento* de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o *lançamento* poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a *decadência* ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo *lançamento*, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da *decadência* do direito de lançar nos casos de *tributos* sujeitos ao *lançamento* de ofício, ou nos casos dos *tributos* sujeitos ao *lançamento* por *homologação* em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "*Decadência* e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o *lançamento* poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de *tributos* sujeitos a *lançamento* por *homologação*, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "*Do Lançamento* no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "*Direito Tributário Brasileiro*", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "*Decadência* e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de *tributo* sujeito a *lançamento* por *homologação*; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o *lançamento* de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008 (REsp 973733/SC; Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 12/08/2009 e publicado em no DJe de 18/09/2009, RDTAPET vol. 24 p. 184).

A par disso, a Turma *a quo* afastou a decadência por entender aplicável à espécie o art. 173, I, não por conta da existência de dolo, mas por apontar a inexistência de provas de que tenham ocorrido pagamentos durante o exercício em testilha.

Ora, a DIPJ/2007, juntada à e-fls. 1.954/1.981 já era suficiente, para quando menos, por em dúvida a acuidade desta assertiva já que lá, se vê, o contribuinte, além de pagar as estimativas de junho, agosto e setembro (e-fls. 1.960 e 1.961), suportou, também, a retenção na fonte do IRPJ (como se extrai das estimativas relativas aos mesmos meses anteriormente mencionados), atraindo, para o caso, a aplicação do verbete da Súmula 123 deste CARF.

E a mesma situação, diga-se, se observa quanto a CSLL.

Noutro giro, e mesmo que se sustente a insuficiência da DIPJ como prova da ocorrência de pagamentos de tributos para fins de contagem do prazo decadencial, os documentos apresentados à e-fls. 3.679 e ss, acostados ao Recurso Voluntário, comprovam, justamente, o recolhimento das estimativas alhures mencionadas.

A toda evidência, pois, o caso se afeiçoa à tese encartada no REsp 973.733, acima mencionado, sujeitando-se, pois, ao prazo prescrito pelo art. 150, §4º, do CTN e não aquele preconizado pelo art. 173, I, como defendido pela DRJ

Notem que o lançamento ora polemizado alcançou o ano-calendário de 2006, exclusivamente quanto a primeira infração, considerando ocorrido o fato gerador em 31 de dezembro daquele ano, justamente porque a empresa, ora recorrente, estava sujeita à apuração anual das exações em tela. Assim, o prazo decadencial, iniciado nesta data, teve o seu decurso operado em 31 de dezembro de 2011; o auto de infração, por sua vez, foi lavrado em 12/12/2012, tendo a empresa tomado ciência de seu teor apenas em no dia 21 daquele mês e ano (AR de e-fl. 2.453).

A luz dos fatos e fundamentos acima, há que se reconhecer que parte do crédito tributário, aqui em exame (glosa de despesas intentada quanto ao ano calendário de 2006), se encontra fulminada pela decadência e, assim, extinto, nos precisos termos do art. 156, V, do CTN, sendo de se prover o recurso voluntário neste ponto.

I.2 Inexistência de previsão legal a determinar a adição das despesas decorrentes de amortização de ágio na base de cálculo da CSLL.

De antemão, vale destacar que, para justificar a glosa das despesas com ágio, a D. Autoridade Lançadora fundamentou a autuação nos preceitos do art. 57 da Lei 8.981/95, tendo, outrossim, invocado, ainda, as disposições dos artigos 2º e 3º, da Lei 7.689/88, com a redação dada pela Lei 8.034/90, e, ainda, arts. 2º e 19 da Lei 9.249/95, 1º da Lei 9.316/96 e 28 da Lei 9.430/96.

Tem-se, neste passo, se sustentado que o art. 57, acima mencionado, não seria suficiente à viabilizar a glosa das despesas da natureza aqui examinada, mormente por não explicitar a identidade entre as bases de cálculo da CSLL e do IRPJ. Com efeito, este preceptivo determina a aplicação das mesmas regras, à CSLL, que previstas para a apuração e pagamento do IRPJ “*mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei*”. *A priori*, os contribuintes defendem que a Lei 8.981

manteve incólumes os preceitos do art. 2º da lei 7.689, particularmente, quanto as adições obrigatórias ali contempladas, dentre as quais não estão inseridas aquelas concernentes às despesas com amortização de ágio (e, logicamente, não estariam, de fato, já que a autorização para a dedução de tais despesas surgiu, apenas, com a lei 9.532/97).

É óbvio, ululante mesmo, que as bases de cálculo das exações em análise não são, e não podem ser idênticas; nada obstante, é igualmente sabido que os tributos em tela guardam semelhanças e que o lucro líquido, elemento conformador do aspecto quantitativo da CSLL, é, inclusive, ponto de partida para a definição do lucro real, elemento constante do comando da norma de incidência do IRPJ. O art. 57 da 8.981, de fato, não pode ser lido na sua literalidade a fim de entender que as regras atinentes ao lucro real se estendam à definição da base de cálculo da CSLL; como dito as duas figuras tributárias tem, como ponto comum, a apuração do lucro líquido e é a formação deste lucro líquido que, a teor deste preceptivo, deve obedecer às mesmas “regras de apuração”.

As parcelas tratadas pelo art. 7º, III, da Lei 9.532/95, pois, não compõe o lucro líquido, mas, isto sim, o lucro real.

Dito isto ,todavia, ter-se-ia um problema a ser solucionado.

Em ambos tributos, vejamos bem, as respectivas normas que tratam de seus aspectos quantitativos, adotam como premissa de definição dos resultados tributáveis, a neutralidade absoluta das avaliações dos investimentos, mormente realizadas por meio do Método de Equivalência Patrimonial – MEP. Quanto ao IRPJ, diga-se, o Decreto-lei 1.598/77, assim já pontuava, a partir das disposições de seu art. 25. Já em relação à CSLL, é a própria Lei 7.689, já invocada alhures, em seu art. 2º, que de igual forma determina, veja-se:

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

[...]

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

[...]

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido [...].

A toda evidência, o ágio, tanto para o IRPJ, como para a CSLL, é, por determinação legal, neutro do ponto de vista fiscal e a dedução das despesas relativas à sua amortização, por certo, depende de uma autorização legal explícita ou, de outra sorte, o seu aproveitamento deverá ser apreciado a luz das regras gerais de dedutibilidade (sob a perspectivas de sua usualidade e necessidade). E, notem, a norma infralegal da CVM, invocada pelo recorrente, que determina a predita amortização (Instrução/CVM de nº 247/96) não se propõe a regular a respectiva dedução, nem tampouco evidencia a sua usualidade e necessidade, se prestando, tão só, à proteção dos acionistas minoritários.

Assim, se se admite que o art. 57, alhures invocado, não autoriza a glosa de despesas com amortização de ágio para fins de determinação do lucro líquido, consequentemente também não estende a autorização contida no art. 7º da Lei 9.532/97 à definição do aspecto quantitativo desta contribuição. Como dito, as despesas com amortização de ágio, neste particular, teriam que ser apreciadas à luz do art. 47 e §§ da Lei 4.506/64 (este sim, extensível à CSLL por força, justamente, dos preceitos do art. 57 retro).

O que fez, então, a própria Receita Federal quando se deparou com todas as questões aventadas acima? Editou a IN 390/2004 que, por conta e risco, determinou a aplicação das regras atinentes à predita Lei 9.532/97 também à CSLL.

Se se propõe, agora, a discutir a validade desta norma infralegal para afastar a glosa de despesas com amortização de ágio, no tocante à contribuição testilha, há que se reconhecer a sua invalidade, também, para autorizar a respectiva dedução! Se esta IN não vale para determinar a adição das parcelas de amortização por falta de preenchimento dos requisitos preconizados pelos artigos 7º e 8º da citada Lei 9.532, consentaneamente também não serve para justificar a sua exclusão...

E, insisto, a míngua de uma autorização expressa, e superada a previsão contida na predita IN 390/2004, semelhantes despesas devem se subsumir aos ditames do art. 74 da Lei 4.506; e, no caso concreto, como as operações que deram causa à amortização foram consideradas ilícitas pela CSRF (questão que não pode, por este Colegiado, ser reapreciado), a consequência lógica e imediata é o reconhecimento de que tais dispêndios não se revestem do caráter de usualidade e necessidade sendo, pois, indedutíveis.

Seja, portanto, qual for o prisma pelo qual se enfrenta a questão, há que se concluir pela correção do procedimento fiscal que culminou com a exclusão das parcelas amortizadas do ágio do cômputo do lucro líquido da empresa para fins de cálculo e exigência da CSLL.

I.3 Sobre a impossibilidade de cobrança de multa isolada após o encerramento do ano-calendário e em concomitância com a multa de ofício

Tratarei destes dois “*pedidos*” num mesmo tópico porque, como restará mais abaixo demonstrado, as argumentos necessários à abordá-los estão intrinsecamente ligados.

Pois bem. Os temas em análise não são novos já foram objeto de reiteradas decisões deste Órgão Colegiado. E o fato é que semelhantes alegações não encontram guarida na própria legislação que, neste particular é, e era, ao menos a partir do advento da Lei 11.488/07 clara com o sol de estio.

Com efeito, e admito, até recentemente, me filiava ao entendimento esposado pelo D. Relator e, por isso, vinha decidindo pela impossibilidade da cobrança concomitante das multas preconizadas pelos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/96, aplicando, mesmo após a edição da Lei 11.488/2007, os preceitos da Súmula 105 deste CARF.

Verdade seja dita, minha análise da tese, no passado, se pautava muito mais por um senso de justiça (numa acepção eminentemente político-moral), especialmente porque, na maioria dos casos que me foram postos para decidir, a falta de recolhimento das estimativas não

se dava por opção dos contribuinte, mas, isto sim, como consequência de glosas intentadas pela fiscalização. Lembrando que a multa isolada tinha por fim a apenação da conduta negativa do contribuinte, tendente ao descumprimento de uma obrigação acessória (a antecipação do tributo não se conforma com a obrigação principal), considerava injusta tal imposição e, por isso mesmo, abarcava, também, a teoria da encampação (ou consunção).

Todavia, e notadamente a partir da modificação realizada pela já citada Lei 11.488/2007, é inegável que a norma jurídica passou a contemplar explicitamente a possibilidade de imposição cumulada das duas penalidades (algo que não se verificava na redação original da Lei 9.430). E isto, vejam bem, tornou-se ainda mais claro particularmente para este julgador quando instado a analisar a alegação de alguns autuados e do próprio recorrente quanto a impossibilidade de exigência da multa isolada após o encerramento do ano-calendário... Peço vênia para transcrever, abaixo, a redação atual do art. 44, inciso II, da Lei 9.430:

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.

Notem que o artigo não se utiliza da partícula alternativa "ou" para qualificar as penalidades ali descritas, nem tampouco vincula a multa isolada à multa de ofício, como fazia o § 4º da Lei 9.430 em sua redação originária. E, mais que isso, afirma textualmente a exigência da penalidade isolada, **mesmo se apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa**, do que se extrai duas conclusões:

a) a apuração de prejuízo ou base de cálculo negativa somente se faz ao fim do exercício, sendo ilógico pretender a inaplicabilidade da multa isolada após o seu encerramento (até porque, tornaria materialmente impossível a exigência desta penalidade);

b) ao asseverar que, mesmo se verificando prejuízo ou base de cálculo negativa, isto é, mesmo que não verificado tributo a pagar (que se apura apenas com o decurso do exercício), a multa será devida... por óbvio, se não houver prejuízo, e, portanto, verificar-se obrigação de se pagar a exação, com mais razão, a penalidade isolada deverá ser aplicada.

A partir da conclusão apresentada em "a", supra, afasta-se, desde logo, a correção da tese acerca da impossibilidade de aplicação da multa isolada após o término do exercício, ou, de outra sorte, a expressão "*ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal*" ecoaria no mais absoluto vazio... Vale lembrar que a letra da lei (seu sentido semântico-sintático) não dá azo à processos hermenêuticos que lhe restrinjam a aplicação... a interpretação gramatical só pode ser ultrapassada se a linguagem empregada for imprecisa ou resultar numa conclusão absurda (contrários ao próprio sistema), desafiando, pois, o uso de outros instrumentos interpretativos, como, alias, pontua Humberto Ávila:

Em segundo lugar, a classificação dos argumentos não pode ser inflexível, porque, antes da interpretação, também não se sabe qual dos argumentos será mais seguro ou mesmo qual deles será pertinente à decisão de interpretação. Em alguns casos, serão os

elementos linguísticos e sistemáticos que irão decidir qual das alternativas interpretativas deverá ser escolhida; em outros, pela vagueza desses elementos, só os argumentos históricos é que poderão resolver a questão interpretativa. E assim sucessivamente. É dizer: a pertinência dos argumentos depende do próprio problema posto à prova.¹

Se, contudo, a interpretação gramatical (que, para alguns, como Dennis Patterson,² não se trata, objetivamente, de interpretação) apresenta um resultado factível, qualquer outra construção hermenêutica será tida e havida como sofisticada ou falaciosa (pois a premissa - sentido semântico das palavras - não se conformará com as conclusões).

Outrossim, e particularmente quanto ao problema da concomitância das penalidades, a conclusão declinada em “b” não deixa margens para elocubrações adicionais... mais uma vez a luz do sentido eminentemente semântico-gramatical da norma, a única interpretação possível é de que a predita multa será exigida, havendo ou não tributo a pagar ao final do exercício financeiro, impondo-se, neste particular, a cumulação das aludidas penalidades.

A Lei 9.430, tal como posta atualmente, não comporta as interpretações restritivas que fundamentaram a edição da Súmula 105, justamente porque os vícios, até então identificados, foram superados pela nova redação proposta pela Lei 11.488/07.

E, notem, não estou dizendo que ela não mereça críticas! Não abandonei o sentimento visceral que guiou minhas decisões até aqui e continuo a considerar “injusta” a imposição de duas penalidades que, não raro, decorrem de um mesmo grupo de eventos conectados, sem que se observe a efetiva intenção do agente em descumprir, por exemplo, a obrigação acessória. E, mais que isso, entendo que a cominação das penalidades em testilha, de forma cumulada, fere o princípio da proporcionalidade e, ato contínuo, a garantia constitucional do não-confisco (art. 150, IV, da CRF88).

Como é sabido, entretanto, a validade da norma legal, a luz do texto constitucional, não encontra, nesta seara, o foro próprio para seu questionamento.

Até que haja um definitivo e concreto posicionamento da Jurisprudência Judicial sobre o tema, o fato é que a Lei 9.430 permanece incólume e plenamente aplicável. Nesta esteira, se até o advento da Lei 11.488/07 não havia uma previsão específica que autorizasse a cumulação destas penalidades, com a redação atual do art. 44, I e II, não vejo como refugir à literalidade do texto legal, sendo cabível, pois, com todas as críticas morais e de validade constitucional cabíveis, a exigência cumulada das penalidades..

Apenas para finalizar, *venia concessa*, mas teoria da consunção, natural do direito penal, não encontra guarida no direito tributário (posição que, agora, assumo). Ambas disciplinas primam pela legalidade estrita e, diferentemente da esfera criminal, cuja legislação prevê, expressamente, a aplicação desta teoria ao concurso de crimes, o sistema fiscal tributário não contém semelhante disposição. “*Pau que dá em Chico, dá em Francisco*”! Se entendo e defendo a legalidade estrita para afastar exigências que rompem com a ordem legal (em decorrência de

¹ ÁVILA, Humberto. Argumentação Jurídica e a Imunidade do Livro Eletrônico in Revista da Faculdade de Direito da UFRGS, vol. 19, março/2001, p. 170.

² PATTERSON, Dennis. Meaning, Mind and Law. Ashgate: Law Series, Tom D. Campbell, 2008, pp. 50 e ss.

uma qualificação econômica dos fatos, v.g.), não posso dela me afastar para validar teses construídas à margem do sistema legal, tão só para favorecer o contribuinte.

I.4 Da recomposição dos saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa como decorrência da glosa das despesas com amortização de ágio..

Vale dizer que, objetivamente, esta matéria não nos foi devolvida, já que, como apontado no relatório, este tópico cinge à abordar as compensações realizadas, **partindo-se do pressuposto de que as operações criticadas pela fiscalização eram, realmente, válidas.**

Como a CSRF decidiu, justamente, pela impossibilidade de apropriação das despesas com ágio, este argumento, inadvertidamente, ficou prejudicado.

I.5 Dos alegados erros relativos ao recálculo dos saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa.

De antemão importa afastar, desde logo, a alegação da recorrente no sentido de que, reconhecido eventual equívoco nos cálculos realizados pela D. Fiscalização para recompor os saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa, o auto de infração seria nulo, ante a falta de liquidez...

Primeiramente, há que se afirmar que a iliquidez do crédito, quando muito, encerraria a improcedência da autuação e não a sua nulidade, já que esta hipótese, específica, não se encontra plasmada dentre os casos de nulidade descritos pelo art. 59, I e II, do Decreto 70.235/72.

De outra sorte, mesmo que existam erros nos cálculos emendados, tal vício poderá ser corrigido neste mesmo voto ou, quiçá, em eventual liquidação a ser realizada pela Unidade de Origem... quando muito, os respectivos saldos serão recompostos, para aumentá-los ou reduzi-los, o que não importa em modificação dos critérios jurídicos adotado pela Autoridade Fiscal, não trazendo, pois, para o Auto de Infração, qualquer fato que possa resultar, até mesmo, como alardeado acima, em sua improcedência.

Dito isto, passemos à análise dos argumentos despendidos pela insurgente. Antes, todavia, cumpre relembrar algumas premissas importantes.

A verdade material é um princípio, dado que, ainda que implícito, porquanto não positivado textualmente na CRFB ou, mesmo, na legislação ordinária ou infralegal (salvo algumas exceções), contém em seu núcleo semântico-normativo premissas que revelam a sua decorrência lógica do próprio sistema jurídico, calcado num Estado Republicano, Democrático e de Direito. Vale, aqui, trazer o escólio de Márcio Luiz de Oliveira que, ao discorrer sobre a natureza dos princípios jurídicos, assim pontua:

Como normas jurídicas nocionais em sua composição e expressão normativas, os princípios podem ser constituídos por premissas e/ou diretrizes de lógica jurídica mais precisa ou de lógica jurídica mais genérica. Por essa razão, princípios jurídicos mais específicos (ex.: princípio da presunção de inocência) são constituído de menos premissas e diretrizes, se comparados a princípios mais genéricos (ex.: princípio do devido processo legal). Mas, independentemente da generalidade ou da

especialidade de um princípio jurídico, o seu núcleo semântico-normativo será sempre dedutível da lógica fenomênico-sistêmica do Direito³.

Vale reprimir, como já dito anteriormente, que a Administração Pública está compelida aos primados da publicidade, eficiência e legalidade (art. 37 da CF/88) e, nesta esteira, está jungida ao dever de, tal qual já afirmado, motivar os seus atos. Consentaneamente, os motivos declinados devem, obrigatoriamente, ter lastro fático apreensível (até para se demonstrar a efetiva existência destes motivos) e, ainda, descrito na lei como suficiente à justificação de sua prática.

Num Estado Republicano, pois, todos os atos da administração devem ser publicizados, corretamente justificados e calcados nas autorizações legais, pena de nulidade, justamente por lhes retirar a necessária eficiência (pois, a minguia destes requisitos, não operarão seus efeitos). E, a eficiência, a publicidade e a legalidade são, em essência, decorrências lógicas de uma superpremissa do sistema jurídico - a segurança jurídica:

Paralelamente, percebemos, ainda, que, ao longo de todo o processo civilizatório, o Direito sempre se construiu, desconstruiu-se e se reconstruiu sob três importantes paradigmas: a segurança das relações humanas, o ideal de justiça e o senso de alteridade.

Esses três paradigmas, aliados ao objetivo de minimização dos conflitos humanos e ao da viabilização do bem comum, constituem a essência do fenômeno e do sistema jurídicos. Consequentemente, a premissa ou conjunto de premissas lógicas que, fundamentalmente, decorrem dessa essência do Direito poderão vir a ser classificados como princípio jurídico (princípio como indício/elemento primordial de manifestação ou de pressuposição do fenômeno, ainda que em algumas especificidades)⁴

Objetivamente, a verdade material tem na motivação uma de suas premissas determinantes (cuja inobservância, por certo, e como já pude me manifestar, culmina com a nulidade do ato imotivado).

Mais que isso, todavia, e conforme afirmado alhures, não basta declinar os motivos de fato que justificaram o ato; é imperioso que se comprove (nos casos em que o ônus recaia sobre os ombros da fiscalização – e, portanto, em casos em que não se contemple hipótese de presunção legal), a própria materialização destes fatos. A única diferença, neste caso, é que, a falta desta comprovação não encerra a nulidade do ato, mas sua própria improcedência, porque o fato tido e havido como suficiente ao surgimento da obrigação tributária (art. 114 do CTN), não está demonstrado.

Pois bem. O primeiro “equívoco” alardeado pela empresa se centra no valor inicial dos preditos saldos, para o ano de 2006, considerado pela Autoridade Lançadora e verificados nas planilhas de e-fls 2.271/2275 (Prejuízos) e 2.302 e ss (bases de cálculo negativas).

Como se depreende da planilha de e-fl. 2.271, o saldo inicial considerado pela Fiscalização foi de R\$ 8.779.511,17, ao passo que o contribuinte sustenta que o saldo inicial, em

³ OLIVEIRA, Marcio Luiz. Constituição Juridicamente Adequada. Ed. Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2016, p. 331.

⁴ Op. cit. p. 282.

questão, seria, em verdade, de R\$ 16.609.078,99, conforme registro contido no LALUR apresentado juntamente com a impugnação e, de forma completa e devidamente assinado, no recurso voluntário (o predito valor estaria refletido no registro constante do LALUR, a e-fl. 3.726).

É verdade que o valor de R\$ 8.779.511,17, utilizado como saldo inicial de prejuízos fiscais, não se encontra descrito nas DIPJ/2007 trazidas ao feito, tanto aquela levantada para a operação de incorporação – e-fls. 1.933/1.953–, como aquela relativa ao segundo semestre de 2006 – e-fls. 1.954/1981. Notem que as DIPJ da recorrente, Numeral 80, não foram juntadas ao processo.

Outrossim, não foram trazidos aos autos eventuais telas do Sistema SAPLI que pudessem demonstrar a origem dos valores considerados pela D. Auditoria Fiscal ou mesmo a DIPJ/2006 (AC 2005) em que tais importâncias poderiam estar registradas... Objetivamente, não nos é dado saber de onde o valor considerado pela Planilha de e-fls.2.271 e ss foi retirado.

A mesma situação, de fato, se observa quanto as bases de cálculo negativa.

Neste particular calha trazer à colação as disposições contidas no art. 64 e § 1º do Decreto-Lei 1.598/64, *verbis*:

Art 64 - A pessoa jurídica poderá compensar o prejuízo apurado em um período-base com o lucro real determinado nos quatro períodos-base subsequentes.

§ 1º - O prejuízo compensável é o apurado na demonstração do lucro real e registrado no livro de que trata o item I do artigo 8º, corrigido monetariamente até o balanço do período-base em que ocorrer a compensação.

Um dos documentos hábeis, pois, a comprovar os saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa e, outrossim, a respectiva compensação é, sim, o LALUR (livro previsto pelo item I do art. 8 do citado decreto-lei e que, a teor do art. 79, § 2º, da IN 390/04, também pode ser utilizado para registro das bases de cálculo negativas).

Neste passo, e lembrando a premissa acima aventada, as informações trazidas pela recorrente nos aludidos livros somente poderiam ser contrapostas a partir de dados extraíveis, quiçá, da DIPJ2006 (AC 2005) ou, mesmo das declarações transmitidas pela própria recorrente, e de onde, talvez, pudesse a Fiscalização ter retirado o valor inicial dos saldos de prejuízo e de base de cálculo negativa constantes das planilhas anexadas aos Autos de Infração; mas a D. Auditoria não trouxe ao feito, insista-se, estes documentos ou qualquer outro que pudesse comprovar “a própria materialização destes fatos”. Em outras palavras, parte do motivo de fato invocado pelo auto de infração não teve a sua concretização demonstrada pela Autoridade Fiscal.

Assim, e na falta de outros elementos de prova cujo ônus é da fiscalização, há que se reconhecer a procedência das alegações da recorrente neste ponto a fim de considerar, como saldo inicial de prejuízos acumulados, aqueles constantes de seu Livro, qual seja, R\$ 16.609.078,99 (conforme registro constante de e-fl. 3.726), e de base de cálculo negativa no importe de R\$ 32.737.729,49 (e-fl. 3.727).

Um segundo equívoco sustentado pelo contribuinte, diria respeito à compensação da base de cálculo negativa realizada pela Fiscalização em relação ao ano-calendário de 2008,

calcando as suas assertivas nas conclusões exaradas pela empresa ARC Auditores Independentes.

O problema é que, compulsando-se os autos, não localizei o citado parecer. A insurgente diz que este laudo teria sido anexado ao maço 5, de sua impugnação; este maço, entretanto, colaciona o Laudo de Avaliação lavrado pela Deloitte para justificar a avaliação econômica da recorrente (para fins das operações afeitas à formação do ágio glosado). Noutra senda, e buscando-se no próprio recurso voluntário este documento, nada encontrei.

Como as razões de insurgência foram, todas elas, neste ponto, lastreadas no aludido laudo, e, como ele não foi juntado ao feito, não me é dado saber, sequer, qual erro teria, pretensamente, incorrido a D. Auditoria Fiscal.

Particularmente, neste ponto, pois, a contribuinte não apresentou as suas razões de insurgência, sendo-me, impossível, acolher a sua pretensão.

I.5 Da incidência de juros sobre multa – Súmula/CARF 108

Por derradeiro, a contribuinte se insurge contra a exigência de juros moratórios incidentes sobre as multas aplicadas no caso.

Sobre este tema, em particular, calha invocar os preceitos da Súmula/CARF de nº 108, cuja observância nos é imposta pelos ditames dos arts. 45, VI e 62 do Regimento Interno deste órgão julgador:

Súmula CARF nº 108

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

Improcede, pois, também esta pretensão.

II DO RECURSO VOLUNTÁRIO DO RESPONSÁVEL

Tal qual expus no relatório que precede este voto, a responsabilidade solidária foi imposta à ora recorrente com fundamento nos artigos 124, I, 129 e 132, todos do CTN e, ainda, no art. 5º do Decreto-lei 1.598/77. Já os motivos de fato para justificar a tipificação dos preceitos anteriormente citados podem, muito bem, ser resumidos pelas seguintes passagens extraídas do TVF, e cujo teor transcrevo a seguir:

217. A operação societária foi engendrada entre pessoas participantes do mesmo grupo econômico, porquanto a Santos Brasil, à época, era subsidiária integral da SBPar. Destarte, tanto a cindida quanto a cindenda estavam sujeitas ao mesmo grupo de controladores à época da cisão parcial.

218. Assim, urge refutar peremptoriamente o desconhecimento por parte da cindenda dos atos praticados pela cindida. Tampouco se sustenta a hipótese falta de conhecimento da sucessora quanto ao passivo (aqui entendido lato sensu) da sociedade cindida. Por conseguinte, afastadas quaisquer hipóteses excludentes de responsabilidade juridicamente admitidas.

A priori, pois, a ver da D. Fiscalização, não só a operação societária, *per se*, já justificaria a responsabilidade tributária imposta, no termos do art. 132 do CTN e do art. 5º do Decreto-lei 1.598/77, como, também, haveria, no caso em testilha, um interesse comum manifestado a partir da relação societária havida entre as duas empresas, o que culminaria com a responsabilização em análise também com espeque nos preceitos do art. 124, I da lei geral tributária.

Em suas razões de recurso, diga-se, a empresa se opõe a cada uma das hipóteses aventadas pela fiscalização, sobre as quais, passo agora, a me manifestar.

II.1 Da responsabilidade solidária da empresa Santos Brasil Participações S.A com espeque nos preceitos do art. 124, I, do CTN.

Não vou cansar os olhos de meus pares e das partes com a minha posição doutrinária acerca dos preceitos do art.124, I, bastando dizer-se, aqui, que concordo, em tese, com aquilo que foi declinado pelo recorrente acerca do que se pode compreender como “interesse comum”.

O problema aqui, todavia, não precisa perpassar por um embate eminentemente técnico para que se possa chegar a uma solução, mesmo que sob a ótica daqueles sustentam um entendimento diferente do que adoto e propago.

Com efeito, nos termos do Parecer Normativo COSIT de nº 4, de 4 de Dezembro de 2018, buscou-se sistematizar as hipóteses que atraem, para o caso concreto, a aplicação do dispositivo em análise, estabelecendo, resumidamente, como se extrai de sua ementa, os seguintes pressupostos:

A responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou.

A responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição. Deve-se comprovar o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.

O entendimento acima externado, em verdade, faz uma junção das duas teses antinômicas que permeiam a interpretação dos preceitos do art. 124, I, abarcando, nesta esteira, tanto aquela que propugna a intelecção da expressão “interesse comum” divisível em operações em que os partícipes estejam no mesmo polo obrigacional (justificando a responsabilização, aí, pela prática do ato lícito que constitui a obrigação tributária), como aqueles que, mesmo que situados em lados opostos da relação negocial, tenham conjuntamente contribuído para a constituição do ato ilícito que desfigurou os elementos da norma jurídica tributária concreta e individual.

Particularmente quanto ao segundo pressuposto acima (ato ilícito), o aludido Parecer delimita o espectro da norma em testilha e define, objetivamente, quais atos s que tipificariam o predito “interesse comum” e que, nesta esteira, poderiam ser objeto da

responsabilização. Neste diapasão, e após citar a doutrina de Andréa Darzé, a COSIT assim cravou:

19. Destarte, além do cometimento em conjunto do fato jurídico tributário, pode ensejar a responsabilização solidária a prática de atos ilícitos que englobam: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única ("grupo econômico irregular"); (ii) evasão e simulação fiscal e demais atos deles decorrentes, notadamente quando se configuram crimes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo).

Lembre-mos, aqui, que a DRJ afastou a concretização, no caso, das situações abstratamente previstas pelos art. 71 a 73 da Lei 4.502, o que, por consectário lógico, já afasta a possibilidade de se identificar na contenda os pressupostos declinados nos itens "ii" e "iii" aventados no trecho acima destacado. Não houve, aqui, simulação ou evasão, ou, de outra sorte, a qualificação da multa deveria ter sido mantida (e sobre isso, reprise-se, não podemos nos manifestar, já que este tema está abarcado pela coisa julgada material administrativa).

Quanto ao abuso de personalidade, basta lembrar que a cisão e posterior incorporação, pela recorrente responsável solidária, foram operações que passaram ao largo da crítica fiscal, até porque não foram estas as operações que deram ensejo ao ágio cuja amortização foi, ao fim e cabo, glosada. Basta, para tanto, um passar de olhos sobre o TVF, mormente nos itens 198 e 199, para se verificar que os atos considerados irregulares restringem-se ao ágio apurado, e amortizado, a partir da aquisição, pela contribuinte, das empresas Vitex, Bilimbi, Hermosa, Howland e Strelícia.

Não houve, pois, questionamentos, acerca da integridade formal **e material** das operações engendradas posteriormente àquelas que deram origem ao "ilícito" que gerou a apropriação das despesas pela devedora principal. Nesta esteira, resta inadvertidamente demonstrado que também a situação descrita no item "i" do trecho acima reproduzido não se concretizou no caso concreto.

Demais a mais, e para por uma pedra de toque no assunto, vale destacar que nem mesmo um possível interesse econômico está caracterizado na demanda dado que a recorrente, responsável tributária, não se apropriou, nem tampouco deduziu, parcelas do ágio tido e havido como insuficiente para materializar a norma concreta e individual a partir das disposições dos 7º e 8º da Lei 9.532/97. E esta assertiva é comprovada pelo simples fato de que a recorrente foi "responsabilizada" pelo crédito; ele não foi atuado pela apropriação indevida de despesas com ágio formado ao arripio da norma retro referida...

Assim, e mesmo que não concorde em absoluto com o entendimento externado no invocado parecer COSIT de nº 4, os elementos constantes dos autos definitivamente não permitem, sob qualquer ótica, apreender um eventual interesse comum a justificar a aplicação da regra contida no art. 124, I, do CTN.

II.2 Da responsabilidade tributária a luz do art. 132 do CTN e do art. 5º do Decreto-lei de nº 1.598/77, inclusive quanto à multa de ofício.

Aqui, igual sorte não socorre ao recorrente. Isto porque o Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do REsp 923.012/MG, realizado sob o rito do artigo 543-C do

antigo CPC, e cujo acórdão foi publicado no DJe de 24/06/2010, RSSTJ vol. 45, p. 463, pacificou o entendimento daquela Corte acerca do preceito do art. 132 do CTN, mormente para considerar que, não só o citado preceptivo abrange, também, as operações de cisão (parcial ou total), como estende a responsabilidade ali preconizada às multas aplicadas em decorrência da infração tributária. Neste passo, e inclusive para atender ao comando inserto no art. 62 do RICARF, transcreve-se, a seguir, a ementa do julgado acima invocado:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. SUCESSÃO DE EMPRESAS. ICMS. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA OPERAÇÃO MERCANTIL. INCLUSÃO DE MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO. DESCONTOS INCONDICIONAIS. IMPOSSIBILIDADE. LC N.º 87/96. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 1111156/SP, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC.

1. A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão. (Precedentes: REsp 1085071/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/05/2009, DJe 08/06/2009; REsp 959.389/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2009, DJe 21/05/2009; AgRg no REsp 1056302/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/04/2009, DJe 13/05/2009; REsp 3.097/RS, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/10/1990, DJ 19/11/1990)

2. "(...) A hipótese de sucessão empresarial (fusão, cisão, incorporação), assim como nos casos de aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial e, principalmente, nas configurações de sucessão por transformação do tipo societário (sociedade anônima transformando-se em sociedade por cotas de responsabilidade limitada, v.g.), em verdade, não encarta sucessão real, mas apenas legal. O sujeito passivo é a pessoa jurídica que continua total ou parcialmente a existir juridicamente sob outra "roupagem institucional". Portanto, a multa fiscal não se transfere, simplesmente continua a integrar o passivo da empresa que é: a) fusionada; b) incorporada; c) dividida pela cisão; d) adquirida; e) transformada. (Sacha Calmon Navarro Coelho, in Curso de Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 9ª ed., p. 701)

[...]

9. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

Ainda que a ementa do julgado acima dê a entender que a discussão lá travada tenha cingido às multas de caráter moratório, os precedentes invocados pelo Ministro Relator, todos, inadvertidamente apontam para a responsabilização, também na cisão, tanto *“pelos eventuais tributos devidos quanto pela multa decorrente, seja ela de caráter moratório ou punitivo”*.

Sempre entendi, como o recorrente, que o art. 132 tem que ser interpretado restritivamente (afinal, estamos tratando de norma excepcional de responsabilização de terceiros e, portanto, jungida à legalidade estrita). Nada obstante, e por força dos preceitos art. 62 do RICARF, não me resta alternativa senão me curvar ao entendimento exarado pelo STJ.

III CONCLUSÕES.

Por todo o exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário para:

- a) reconhecendo-se a ocorrência da decadência em relação crédito tributário concernente a glosa de despesas intentada quanto ao ano calendário de 2006, cancelar, por conseguinte, esta parcela do auto de infração; e
- b) considerar como saldos acumulados iniciais de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativa, relativos ao ano-calendário de 2006, as importâncias de 16.609.078,99 (conforme registro constante de e-fl. 3.726), e de base de cálculo negativa no importe de R\$ 32.737.729,49 (e-fl. 3.727), respectivamente, devendo ser recalculadas as compensações realizadas nas planilhas de e-fls 2.271/2275 (Prejuízos) e 2.302 e ss (bases de cálculo) a partir dos valores reconhecidos retro.

Outrossim, quanto ao recurso voluntário do responsável, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO a fim de afastar a responsabilidade da recorrente, devedora solidária, a luz, tão só, dos preceitos do art. 124, I, do CTN, mantendo-a, todavia, inclusive quanto a multa de ofício, com espeque nas disposições do art. 132 do CTN e do art. 5º do Decreto-lei 1.598/77.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca