



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.720902/2019-92
ACÓRDÃO	1402-007.236 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CSN CIMENTOS BRASIL S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/03/2015, 01/01/2016 a 31/12/2016
ÁGIO. ATOS SOCIETÁRIOS. REFLEXOS TRIBUTÁRIOS. DECADÊNCIA. NÃO
CARACTERIZAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 116.

Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito
tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º
da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua
repercussão na apuração do tributo em cobrança, nos termos da Súmula
CARF nº 116.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/03/2015, 01/01/2016 a 31/12/2016
DESPESA DE DEPRECIAÇÃO DE ÁGIO. DEMONSTRAÇÃO DE ATIVOS.
DEDUTIBILIDADE. INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DO
ÁGIO. ÁGIO LACIM. DEDUTIBILIDADE.

O registro do ágio pelo fundamento na mais valia dos ativos prevista no §3º
do art. 385 do RIR/99, instruído com a metodologia de avaliação dos ativos
e com os valores detalhados do imobilizado da sociedade incorporada,
justifica respectiva despesa de depreciação na apuração do IRPJ e da CSLL.
Comprovado nos autos que a incorporação realizou-se entre partes
independentes e com os valores do laudo para expectativa de
rentabilidade futura condizentes com a amortização do ágio, a legislação
autoriza a dedução na apuração do IRPJ e da CSLL.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO. ÁGIO MAUÁ. IMPOSSIBILIDADE.

Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de ágio que foi
gerado internamente ao grupo econômico, sem qualquer dispêndio, e
transferido à pessoa jurídica que foi incorporada.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/03/2015, 01/01/2016 a 31/12/2016

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, i.i) afastar a nulidade suscitada de decadência para a constituição do crédito tributário relativo à glosa do ágio. Inteligência da Súmula CARF nº 116; i.ii) dar provimento ao recurso voluntário em relação às despesas com amortização do ágio LACIM; i.iii) negar provimento ao recurso voluntário em relação à dedutibilidade das despesas de amortização de ágio na apuração da CSLL; ii) por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário em relação aos lançamentos de glosa de amortização de ágio interno (ágio MAUÁ), vencido o Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni que dava provimento; iii) por voto de qualidade, na forma do artigo 1º, da Lei nº 14.689, de 20/09/2023 e artigo 25, § 9º, do PAF (Decreto nº 70.235 de 1972), negar provimento ao recurso voluntário atinente à infração "multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas mensais", vencidos os Conselheiros Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça, Ricardo Piza Di Giovanni e Alessandro Bruno Macêdo Pinto, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor nesta parte em que vencida a Relatora, o Conselheiro Alexandre Iabrudi Catunda. O Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni manifestou intenção de apresentar declaração de voto em relação à matéria citada no item "ii"

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça – Relatora

Assinado Digitalmente

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

Assinado Digitalmente

Alexandre Iabrudi Catunda – Relator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Alexandre Iabrudi, Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto, Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em desfavor do Acórdão nº 16-96.798 proferido pela 4ª Turma da DRJ/SPO, em 26 de junho de 2020, que julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Por bem resumir os fatos, adoto o relatório do acórdão de piso:

AUTO DE INFRAÇÃO

1. Em decorrência de ação fiscal direta, conduzida pela Delegacia Especial de Maiores Contribuintes no Rio de Janeiro, DEMAC/RJO, o contribuinte, acima identificado, foi autuado em 28/11/2019, cientificado em 04/12/2019 (fls. 2.411 e 2.412), e intimado a recolher o crédito tributário constituído relativo aos tributos abaixo relacionados, referentes a fatos geradores ocorridos nos períodos de apuração de 01/01/2015 a 31/03/2015 e 01/01/2016 a 31/12/2016:

Processo	Documento	Tributo	Crédito Tributário
16682-720.902/2019-92	Auto de Infração	IRPJ	R\$ 15.432.877,13
16682-720.902/2019-92	Auto de Infração	CSLL	R\$ 6.004.760,00
Total do Crédito Tributário			R\$ 21.437.637,13

2. Conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal - TVF (fls. 2.378 a 2.404) - documento que descreve e fundamenta a autuação que se examina - e nos Autos de Infração:

i) II. DO ESCOPO DA AÇÃO FISCAL:

O escopo da ação fiscal compreendeu, basicamente, levantar-se os efeitos da amortização de supostos ágios que reduziram as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, da incorporada Lafarge Brasil S.A. (CNPJ nº 10.917.819/0001-71) no período

de 01 de janeiro a 31 de março de 2015 (cisão parcial), 01 de abril a 31 de maio de 2015 (cisão parcial), 01 de junho a 31 dezembro de 2015 e no período de 01 de janeiro a 01 de dezembro de 2016 (data da incorporação e extinção da sociedade), em continuidade com a fiscalização já realizada nos anos-calendário de 2011, 2012, 2013 e 2014, cujos créditos tributários constituídos foram formalizados nos processos nº 16.682-722.013/2015-36 (anos de 2011 e 2012) e nº 16.682-720.776/2018-95 (anos de 2013 e 2014).

Adicionalmente, apurou-se uma redução do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa de CSLL da sucessora LafargeHolcim (Brasil) S.A., (CNPJ nº 60.869.336/0001-17) pelos mesmos fatos geradores descritos no parágrafo anterior, referente ao ano-calendário de 2016.

A ação fiscal abrangeu, portanto, o exame da regularidade na apuração do IRPJ e da CSLL relativo aos anos-calendário de 2015 e 2016, conforme Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Fiscalização (TDPF) nº 07.1.85.00-2019-00006-0.

O crédito tributário levantado na presente fiscalização limitou-se ao primeiro período de 01 de janeiro a 31 de março de 2015, data da cisão parcial, pois após a adição dos supostos ágios, foi o único período nos anos de 2015 e 2016 em que apurou-se Lucro Real e base de cálculo da CSLL.

Com relação aos demais períodos foram apurados prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa de CSLL, mesmos ajustados pelas glosas apuradas na presente fiscalização e, portanto, não aproveitados até a sua extinção.

O referido crédito tributário foi constituído na LafargeHolcim (Brasil) S.A., inscrita no CNPJ nº 60.869.336/0001-17, por ser a sucessora da Lafarge Brasil S.A. (CNPJ nº 10.917.819/0001-71).

ii) VII. DO LANÇAMENTO:

Em resumo, ao fim do procedimento fiscal, verificou-se o seguinte:

- a) Que os ágios foram amortizados indevidamente, deduzidos na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, lançado na linha 152 - e-LALUR - Parte A e na base de cálculo da CSLL, no período de 01 de janeiro a 31 de março de 2015, no montante de R\$ 39.544.298,46 ("LACIM") e R\$ 379.454,79 ("Cimento Mauá"), conforme apuração realizada pela fiscalização.
- b) Que as exclusões lançadas na parte A do e-LALUR no período de 01 de janeiro a 31 de março de 2015 no valor de R\$ 1.600.312,89 referente à conta Amortização do Ágio sobre Investimento - Mauá - conta 1899 - controlada na parte B do e-LALUR, foi indevidamente deduzido da apuração do Lucro Real.
- c) Que a parcela do ágio alocada ao ativo imobilizado, cuja depreciação lançada em conta de resultado reduziu o Lucro Real e a base de cálculo da CSLL no período de 01 de janeiro a 31 de março de 2015, no valor de R\$ 4.577.334,80. equivalente

a 3/12 da despesa de depreciação no ano de 2015 no valor de R\$ 18.309.339,19 foi glosada.

d) Adicionalmente, apurou-se uma redução do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa de CSLL na sucessora LafargeHoldim (Brasil) S.A., (CNPJ nº 60.869.336/0001-17) relativo ao ano-calendário de 2016, calculada sobre a amortização do ágio - "LACIM" no valor de R\$ 1.541.727,28 (mês de dezembro de 2016) e da parcela do ágio alocada ao ativo imobilizado, cuja depreciação lançada em conta de resultado no mês de dezembro de 2016 foi no montante de R\$ 1.520.289,63, equivalente a 1/12 da despesa de depreciação de 2016 no valor de R\$ 18.243.475,53. Os dois valores representam um montante de R\$ 3.062.016,91. lançado nos Autos de Infração aqui em litígio.

3. Tendo em vista o apurado, foram lavrados, conforme mencionado acima e preceitua os artigos 949 e 970 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/18, aprovado pelo Decreto nº 9.580/18, os seguintes Autos de Infração:

3.1. IRPJ (fls. 2.253 a 2.364):

Auto de Infração

IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA

SUJEITO PASSIVO

CNPJ	Período de Apuração do Tíbulu
60.869.336/0001-17	01/01/2015 a 31/03/2015
Nome Empresarial	
LAFARGEHOLCIM (BRASIL) S.A.	

SUJEITO PASSIVO

CNPJ	Período de Apuração do Tíbulu
60.869.336/0001-17	01/01/2016 a 31/12/2016
Nome Empresarial	
LAFARGEHOLCIM (BRASIL) S.A.	

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$

IMPOSTO	Cod. Result. Danf	Valor
	2917	6.455.035,98
JUROS DE MORA (Calculados até 11/02/19)		2.827.305,75
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		4.841.276,98
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)	Cod. Result. Danf	Valor
	1632	1.309.258,42
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		15.432.877,13
Valor por Estimo		
QUINZE MILHÕES, QUATROCENTOS E TRINTA E DOIS MIL, OITOCENTOS E SETENTA E SETE REAIS E TREZE CENTAVOS		

DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL
IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 949 e 970 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/18, aprovado pelo Decreto nº 9.580/18, em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

DEPRECIAÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO

INFRAÇÃO: DESPESA DE DEPRECIAÇÃO SOBRE A PARCELA DO ÁGIO ALOCADO AO ATIVO IMOBILIZADO

Glosa da despesa de depreciação proveniente da parcela do ágio de aquisição de participação acionária, registrado no ativo imobilizado, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/03/2015	4.577.334,80	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2015 e 31/03/2015:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 305, e 386 do RIR/99.

ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL
INFRAÇÃO: EXCLUSÃO DE ÁGIOS INEXISTENTES (PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA E DESPESA DE DEPRECIAÇÃO DE ÁGIO AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO)

Refere-se a amortização de ágio de rentabilidade futura de aquisição de participação societária e glosa da despesa de depreciação proveniente da parcela do ágio de aquisição da mesma participação, registrado no ativo imobilizado, proveniente da incorporada Lafarge Brasil de competência do mês de dezembro de 2016, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2016	3.082.016,91	0,00

Enquadramento Legal
 Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2016 e 31/12/2016:
 art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247 e 249, inciso I, do RIR/99
 Art. 6º, par. 5º, b, do Decreto-Lei nº 1.598/1997
 Arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997

EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL
INFRAÇÃO: EXCLUSÃO DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO SOBRE INVESTIMENTO CONTROLADO NA PARTE B DO LALUR

Valor excluído indevidamente do resultado do período, na determinação do Lucro Real, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/03/2015	1.600.312,89	75,00

Enquadramento Legal
 Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2015 e 31/03/2015:
 art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247 e 250 do RIR/99
 Art. 6º, par. 5º, b, do Decreto-Lei nº 1.598/1997
 Art. 386 do RIR/99

EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL
INFRAÇÃO: EXCLUSÃO DE ÁGIOS INEXISTENTES NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

Refere-se a amortização de ágio de rentabilidade futura de aquisições de participações societárias, excluído indevidamente do Lucro Líquido do ano, na determinação do Lucro Real (base de cálculo da CSLL), conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/03/2015	39.923.753,25	75,00

Enquadramento Legal
 Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2015 e 31/03/2015:
 art. 3º da Lei nº 9.249/95.
 Arts. 247 e 250 do RIR/99
 Art. 6º, par. 5º, b, do Decreto-Lei nº 1.598/1997.
 arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997.

MULTA OU JUROS ISOLADOS
INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.

Fato Gerador	Multa
31/01/2015	1.309.258,42

Enquadramento Legal
 Fatos geradores ocorridos entre 31/01/2015 e 31/01/2015:
 Arts. 222 e 843 do RIR/99; art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

3.2. CSLL (fls. 2.366 a 2.376):

Auto de Infração
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

SUJEITO PASSIVO	
CNPJ 60.869.336/0001-17 Nome Empresarial LAFARGEHOLCIM (BRASIL) S.A.	Período de Apuração do Tributo 01/01/2015 a 31/03/2015
SUJEITO PASSIVO	
CNPJ 60.869.336/0001-17 Nome Empresarial LAFARGEHOLCIM (BRASIL) S.A.	Período de Apuração do Tributo 01/01/2016 a 31/12/2016
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$	
CONTRIBUIÇÃO	Calc. Resulto Der 2973 Valor 2.514.465,98
JUROS DE MORA (Calculados até 11/02/16)	Valor 1.101.336,09
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)	Valor 1.885.849,48
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)	Calc. Resulto Der 1649 Valor 503.108,45
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	Valor por Extremo 6.004.760,00
SEIS MILHÕES E QUATRO MIL, SETECENTOS E SESENTA REAIS	

**DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO**

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, com a observância do Decreto nº 70.235/72, e alterações posteriores, em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS**INFRAÇÃO: CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS NÃO DEDUTÍVEIS**

Glosa da despesa de depreciação proveniente da parcela do ágio de aquisição de participação acionária, registrado no ativo imobilizado, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/03/2015	4.577.334,80	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2015 e 31/03/2015:

- Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90
- Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95
- Art. 2º da Lei nº 9.249/95
- Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96
- Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08
- Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.

EXCLUSÕES INDEVIDAS DA BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL**INFRAÇÃO: EXCLUSÃO DE ÁGIOS INEXISTENTES NA APURAÇÃO DA CSLL**

Refere-se a amortização de ágio de rentabilidade futura de aquisição de participações societárias, excluído indevidamente do Lucro Líquido do ano, na determinação do Lucro Real (base de cálculo da CSLL), conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/03/2015	39.923.753,25	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2015 e 31/03/2015:

- Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90
- Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95
- Art. 2º da Lei nº 9.249/95
- Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96
- Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08
- Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.

EXCLUSÕES INDEVIDAS DA BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL**INFRAÇÃO: EXCLUSÃO DE ÁGIOS INEXISTENTES (PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA E DESPESA DE DEPRECIAÇÃO DE ÁGIO AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO)**

Refere-se a amortização de ágio de rentabilidade futura de aquisição de participação societária e glosa da despesa de depreciação proveniente da parcela do ágio de aquisição da mesma participação, registrado no ativo imobilizado, proveniente da incorporada Lafarge Brasil de competência do mês de dezembro de 2016, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2016	3.062.016,91	0,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2016 e 31/12/2016:

- Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90
- Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95
- Art. 2º da Lei nº 9.249/95
- Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96
- Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08
- Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12

MULTA OU JUROS ISOLADOS**INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE ESTIMADA**

Falta de pagamento da Contribuição Social incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.

Fato Gerador	Multa
31/01/2015	503.108,45

Enquadramento Legal

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

- Art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/072007
- Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.

4. O enquadramento legal da multa de ofício aplicada é o artigo 44, Art. 44, , inciso I, da Lei nº 9.430/1996 (com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007). Já o enquadramento legal dos juros de mora aplicados é o artigo 6, § 2º, da mesma Lei nº 9.430/1996 (fls. 2.363 e 2.364, 2.375 e 2.376):

TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL - TVF

5. Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal - TVF (fls. 2.378 a 2.404), já mencionado acima, contém descrição detalhada dos motivos que conduziram à autuação, cujo excerto já fora reproduzido no início deste relatório.

IMPUGNAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

6. Irresignado com o lançamento, o sujeito passivo, em 20/12/2019 (fl. 2.415), apresentou impugnação às fls. 2.417 a 2.475, documentos de representação às fls. 2.476 a 511 e documentos comprobatórios às fls. 2.512 e 3.065. Alega o seguinte (ordem de apresentação e títulos de acordo com o apresentado pelo defendente):

IV – PRELIMINARES

IV.I - DA NECESSÁRIA APLICAÇÃO DO DISPOSTO NO ART. 24 DA LEI 13.655/2018

Em 26/04/2018, foi publicada a Lei nº 13.655/2018 (Lei da Segurança Jurídica), que incluiu no Decreto-Lei nº 4.657/1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro) disposições sobre segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público.

Nestes termos, a Lei nº 13.655/2018 perpetrou alterações no Decreto-Lei nº 4.657/42 e trouxe comandos imperativos, portanto de observância obrigatória, pela Administração Tributária, em especial no que diz respeito à necessidade de se considerar as "orientações gerais da época" entendidas como jurisprudência judicial ou administrativa majoritária nas decisões administrativas. Transcreveu o artigo 24 e o respectivo parágrafo único da Lei 13.655/2018.

Portanto, ainda que se considere procedentes as premissas adotadas na acusação fiscal - o que se admite apenas para argumentar - o crédito tributário tal como lançado deverá ser extinto, pois a conduta do contribuinte foi adotada em observância à jurisprudência administrativa majoritária existente à época dos fatos.

Realmente, considerando-se as orientações gerais da época dos fatos questionados, a presente autuação não pode ser admitida, pois a pretérita jurisprudência administrativa então majoritária admitia a validade da dedução das despesas de amortização de ágio, desde que praticadas de acordo com as normas legais.

Ademais, tanto nos períodos imediatamente anteriores à dedução das despesas de ágio objeto de glosa pelo Auditor Fiscal, quando nos anos em que ocorreu a dedução (2015 e 2016), o entendimento majoritário do E. CARF era no sentido de que as operações societárias e planejamentos tributários não eram inoponíveis ao Fisco, assim como não se justificava a glosa de amortização do ágio. Transcreveu ementas de acórdãos do CARF buscando sustentar sua tese.

Ora, adotando como válidas as premissas admitidas pelo próprio Sr. Agente Fiscal, de que as operações teriam sido válidas do ponto de vista formal, resta claro que a Impugnante agiu em total conformidade com o entendimento

jurisprudencial majoritário da época, o que evidencia a improcedência da autuação fiscal nos termos dos comandos da Lei nº 13.655/2018.

Desta forma, não há dúvidas da aplicação imediata dos comandos da Lei nº 13.655/2018, devendo ser cancelada a autuação fiscal, já que os procedimentos adotados pela Impugnante se basearam nas orientações da época, ou seja, pautaram-se na jurisprudência majoritária deste CARF.

Ante o exposto, a Impugnante requer a aplicação imediata do artigo 24 da Lei nº 13.655/2018, com o consequente cancelamento das autuações fiscais.

IV.2 - DO JULGAMENTO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO Nº 16682.722013/2015-36 PELO E. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS E DO PROCESSO ADMINISTRATIVO Nº 16682.720776/2018-95 PELA DELEGACIA DA RECEITA DE JULGAMENTO

Conforme mencionado pelo Auditor Fiscal, a dedução das despesas de amortização do ágio que foram glosadas e deram origem aos autos de infração ora impugnados já foram objeto lançamento anterior, formalizado no processo administrativo nº 16682.722013/2015-36.

Naqueles autos, após o desprovimento da Impugnação pela Delegacia da Receita de Julgamento de Brasília, foi interposto Recurso Voluntário, que foi parcialmente provido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, para reconhecer a legalidade da dedução das despesas de amortização do ágio gerado na operação da LACIM. Transcreveu a ementa do julgado do CARF, bem como trecho do voto da relatora, no qual diz que há corroboração de seu direito.

Tão importante quanto o reconhecimento do direito à amortização das despesas do ágio gerado na aquisição de participação societária da LACIM é o placar da votação: dos oito conselheiros que participaram da votação, sete entenderam pelo provimento do Recurso Voluntário com relação ao ágio da LACIM, sendo que três dos quatro conselheiros representantes do Fisco.

No mesmo sentido, ao analisar a mesma controvérsia para o período de 2013 e 2014 nos autos do processo nº 16682.720776/2018-95, a I. Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília entendeu pela aplicação do entendimento fixado nos autos do processo administrativo nº 16682.722013/2015-36, a fim de reconhecer a legalidade da dedução das despesas de amortização do ágio gerado na operação da LACIM. Transcreveu ementa do acórdão da DRJ.

Logo, conclui-se que há verossimilhança e plausibilidade nos argumentos apresentados pela Impugnante, os quais, após análise detida desta I. Turma, certamente serão igualmente acolhidos para julgar insubsistente o auto de infração.

V - DO MÉRITO

V.I. - DA LEGITIMIDADE E LEGALIDADE DO ÁGIO LACIM

A primeira questão que deve ser levada em consideração por essa I. DRI quando da análise do mérito envolvendo a dedutibilidade das despesas de amortização de ágio incorridas pela Impugnante nos anos-calendário de 2015 e 2016 é que todos os requisitos formais exigidos pela legislação e já consolidados pela jurisprudência administrativa foram devidamente cumpridos neste caso, conforme será verificado a seguir.

V.I.1 - DELIMITAÇÃO DOS ARGUMENTOS DO AGENTE FISCAL PARA GLOSA DA DEDUÇÃO DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO DA LACIM

Tendo em vista o interesse do Grupo Lafarge em expandir as suas operações no mercado brasileiro de cimentos, a CNCP adquiriu o investimento na LACIM de uma parte não-relacionada (Votorantim) e com o pagamento de um ágio, que foi devidamente fundamentado em mais-valia de ativos tangíveis e expectativa de rentabilidade futura do investimento.

Após a incorporação da CNCP pela LACIM, contemporânea a outras diversas incorporações de empresas brasileiras do grupo Lafarge, que se inserem no contexto de simplificação organizacional e obtenção de sinergias, a LACIM passou a deduzir fiscalmente as despesas com amortização (rentabilidade futura) e depreciação (mais-valia de ativos) do ágio pago pela CNCP.

A Fiscalização em nenhum momento contestou a existência do pagamento de um ágio na transação de aquisição, pela CNCP, do investimento na LACIM. Muito pelo contrário: o ponto (supostamente) controvertido é QUEM arcou com o ônus do pagamento e, conseqüentemente, poderia deduzir as despesas correspondentes.

Neste sentido transcreveu trecho do TVF por considerá-lo elucidativo (fl.3.568 dos autos).

Portanto, é importante deixar claro que o Auto de Infração em referência contesta, de forma bastante genérica e sem fundamentação legal, apenas quem teria sido a parte que supostamente suportou o ônus da aquisição das ações da LACIM, sendo inquestionável que essa transação envolveu o pagamento de um legítimo ágio pela aquisição do investimento.

Ademais, a D. Fiscalização trouxe alegação de que seria ilegítima a dedutibilidade de despesas de depreciação decorrentes da mais-valia dos ativos da LACIM, uma vez que o laudo preparado pela Mazars para suportar a dedutibilidade de tais despesas teria sido elaborado com base em informações fornecidas pelo Grupo Lafarge, como se tal fato pudesse colocar em dúvida a validade e legitimidade do referido laudo.

Por fim, a D. Fiscalização questionou também o fato de a documentação não possuir alocação individualizada da mais-valia a cada um dos ativos subjacentes da LACIM.

V.1.2 - DA EFETIVA AQUISIÇÃO DA LACIM PELA CNCP

Segundo consta no TVF, a CNCP não teria arcado com o ônus da aquisição do investimento na LACIM e, portanto, o ágio gerado na referida aquisição, cuja existência é inquestionável, teria ocorrido supostamente no exterior.

Em primeiro lugar, essa vaga exigência ou condição imposta pela Auditor Fiscal não encontra qualquer fundamento nos dispositivos que tratam da amortização e depreciação fiscal do ágio, isto é, os artigos 70 e seguintes da Lei nº 9.532/97, consolidados nos artigos 385 e 386 do Regulamento do Imposto de Renda ("RIR/99").

De acordo com esses dispositivos legais, a dedutibilidade das despesas com amortização e depreciação do ágio, seja ele fundamentado em mais valia de ativo ou em expectativa de rentabilidade futura, está condicionada à observância dos seguintes requisitos (e apenas estes):

- (i) aquisição de investimento com pagamento de ágio;
- (ii) que o investimento adquirido seja avaliado conforme o Método da Equivalência Patrimonial, nos termos do artigo 248 da Lei nº 6.404, de 17 de dezembro de 1976 ("Lei das S/A"), do artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77 e do artigo 384 do RIR/99;
- (iii) que o ágio em questão esteja fundamentado na expectativa de rentabilidade futura e/ou mais-valia dos ativos da sociedade adquirida; e (iv) haja incorporação, cisão ou fusão entre a sociedade adquirente e a sociedade adquirida (ou vice-versa).

A suposta acusação da D. Fiscalização não apresenta qualquer dispositivo legal em que estaria baseada, nem mesmo os artigos 385 e 386 citados acima.

Sugere a D. Fiscalização que o ônus da operação de aquisição das ações da LACIM não teria sido suportado pela CNCP, mas não apresenta qualquer base legal, ainda que indireta ou reflexa, para sustentar que a CNCP não teria arcado com tal ônus.

Como fica claro a partir da leitura dos documentos acostados na presente impugnação, a CNCP foi parte em todos os contratos envolvidos na presente operação de aquisição de investimento. Em primeiro lugar, a CNCP, em nome próprio, firmou contrato com as Vendedoras Estrangeiras para adquirir, em bases estritamente comutativas, o investimento na Cimpor. Neste ato, como é evidente, não houve a interposição de pessoa ou qualquer ato ou fato que pudesse supor que a CNCP não fosse real adquirente do investimento na Cimpor.

Nem poderia ser este o caso, pois a Cimpor era uma sociedade portuguesa de capital aberto e toda a transação de aquisição do investimento foi devidamente informada, reportada e aprovada pelas autoridades portuguesas do mercado financeiro e de capitais.

As ações de emissão da Cimpor, inclusive, eram custodiadas por representante português que realizou a regular transferência das ações de emissão da Cimpor das Vendedoras Estrangeiras para a CNCP.

É, portanto, uma transação de venda de um ativo estrangeiro, sujeito ao devido registro de titularidade em conformidade com a legislação estrangeira e não cabe à D. Fiscalização brasileira questionar a validade da aquisição dessas ações, fato esse que indevidamente extrapola a competência das autoridades fiscais brasileiras.

Transcreve alguns trechos do comunicado ao mercado, publicado pela Cimpor nos termos da legislação e regulamentação aplicável à Bolsa de Valores de Lisboa, que deixam claro que a CNCP, em nome próprio, adquiriu de fato e de direito as ações de emissão da Cimpor, as quais foram posteriormente permutadas com o Grupo Votorantim pelas ações de emissão da LACIM.

Portanto, além de não ter qualquer competência para questionar a transação de aquisição das ações de emissão da Cimpor, tendo em vista se tratar da venda de um ativo localizado no exterior e sujeito a registro e custódia em Portugal (que nunca levantou qualquer objeção a respeito da operação), de fato não há motivos para questioná-la, pois, ainda que a D. Fiscalização tivesse qualquer tipo de ingerência para supervisionar a operação, a compra e venda das ações da Cimpor ocorreu, de fato e de direito, em estrita observância às legislações portuguesa e brasileira.

Todas as alegações da D. Fiscalização são vagas, genéricas e não apresentam qualquer fundamentação legal específica. Para evitar qualquer dúvida, é importante deixar claro na presente Impugnação que a Fiscalização em nenhum momento do processo fiscalizatório encontrou qualquer tipo de evidência, tampouco meros indícios de que a operação de aquisição das ações da LACIM pela CNCP teria ocorrido de forma fraudulenta ou simulada.

Fosse o caso de a D. Fiscalização ter encontrado evidências desses tipos legais, teria certamente aplicado à Impugnante a multa qualificada de 150% prevista no artigo 44, § 10 da Lei no 9.430/96.

Além do mais, é justamente o reconhecimento da D. Fiscalização no sentido de que não houve qualquer ato simulado que comprova que as ações da LACIM foram de fato e de direito adquiridas pela CNCP. De acordo com o conceito de simulação previsto no artigo 167 da Lei no 10.406/02 ("Código Civil"), o ato simulado é aquele que "aparenta conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem".

Logo, o reconhecimento da D. Fiscalização de que não houve simulação na transação de aquisição das ações da Cimpor é uma clara evidência de que a CNCP foi a real adquirente das ações de emissão da Cimpor, subsequentemente permutadas a valor de mercado pelas ações de emissão da LACIM detidas pelo grupo Votorantim.

Portanto, é fato inquestionável que a CNCP adquiriu, das Vendedoras Estrangeiras, as ações de emissão da Cimpor. Tais ações foram posteriormente permutadas com a Votorantim, parte independente e não-relacionada, pelas ações de emissão da LACIM - em relação à qual o presente ágio foi registrado na CNCP.

Tal operação de permuta tampouco foi questionada pela D. Fiscalização (nem poderia, pois foi realizada entre partes independentes e não-relacionadas). Assim, como a operação de permuta não foi questionada pela D. Fiscalização e, conforme amplamente demonstrado adima, a CNCP era a legítima proprietária das ações de emissão da Cimpor, somente a própria CNCP poderia ter sido a adquirente das ações da LACIM nessa transação de permuta.

Adicionalmente, com a devida vênia, cumpre à Impugnante refutar a afirmação da D. Fiscalização de que a CNCP não teria arcado com o ônus da aquisição das ações da LACIM.

A CNCP possuía larga capacidade econômica para realizar a aquisição do investimento na LACIM. Ao contrário do que sugere a D. Fiscalização, a CNCP era uma sociedade holding, porém financeiramente robusta, constituída no Brasil desde 05/09/1966 e com ativos totais que somavam, em valores históricos/contábeis, mais de R\$ 450 milhões, conforme demonstrações financeiras de 2009 (DOC. 10).

O lucro líquido da CNCP naquele ano imediatamente anterior ao da aquisição do investimento na LACIM passou de R\$ 51 milhões. O patrimônio líquido das investidas da CNCP, a valor contábil, conforme descrito nas mesmas demonstrações financeiras, somava quase R\$ 1 bilhão!

Vale esclarecer que os ativos e investimentos evidenciados no balanço da CNCP acima estão contabilizados pelos seus respectivos valores históricos, em observância ao princípio contábil do conservadorismo. Portanto, é de se esperar que o valor de mercado desses ativos supere significativamente o seu valor histórico, demonstrando a plena capacidade econômica da CNCP de adquirir o investimento na LACIM.

Conforme evidenciado acima, as Vendedoras Estrangeiras converteram seus recebíveis no valor total de R\$ 1.701.464.858,00 em capital da CNCP, que, em contrapartida, emitiu 1.181.696 novas ações para Vendedoras Estrangeiras pelo seu valor de mercado, equivalentes a uma participação de 54% no capital da CNCP.

Portanto, o valor de mercado da CNCP antes da referida capitalização era de aproximadamente R\$ 1,45 bilhão e passou a ser de aproximadamente R\$ 3,15 bilhões após a referida capitalização dos recebíveis. Fica claro, por mais esta perspectiva do valor de mercado da CNCP, que esta sociedade tinha plena capacidade econômica para arcar, como de fato arcou, com o ônus da aquisição do investimento na LACIM.

Logo, não prospera a alegação da D. Fiscalização de que a CNCP não possuía capacidade econômica para realizar a aquisição da Cimpor, cujas ações foram posteriormente permutadas pelo investimento na LACIM - em relação ao qual foi registrado o ágio sob análise. Ainda que a CNCP não possuísse caixa em montante suficiente para adquirir o investimento, é absolutamente comum nesse tipo de transação que a sociedade adquirente obtenha recursos por meio de empréstimos.

Seria ingenuidade supor que transações de fusões e aquisições sejam realizadas exclusivamente com recursos financeiros próprios da adquirente. Ao contrário, é sabido que, neste tipo de operação, é extremamente comum financiar a aquisição com empréstimo de recursos de terceiros, com alavancagem. Portanto, considerando a robustez financeira da CNCP, os números destacados acima e os ativos que detinha, não se pode afirmar que a CNCP seria incapaz de honrar o preço de aquisição das ações da Cimpor, posteriormente permutadas com as ações da LACIM.

A rigor, foi o que fez a CNCP: ao acordar com as Vendedoras Estrangeiras que o preço de aquisição das ações de emissão da Cimpor seria pago no prazo de 180 dias, a CNCP acabou financiando essa sua aquisição com recursos de terceiros. Tanto o é que o contrato de compra e venda das ações da Cimpor (DOC. 06) previu expressamente a incidência de juros durante o prazo desse financiamento indireto.

Reforça-se que, quando as Vendedoras Estrangeiras realizaram a conversão do recebível (principal e juros) da venda das ações da Cimpor em capital da CNCP, houve inclusive o recolhimento, sob código de arrecadação 0481, do IRRF no valor de R\$ 1.057.397,26 sobre os juros pagos à Finandiere e de R\$ 2.481.987,32 sobre os juros pagos à Ladelis, conforme comprovantes de arrecadação anexos (DOC. 11).

Verifica-se, portanto, que ao converter seus recebíveis em capital social da CNCP recebendo em contrapartida novas ações de emissão dessa sociedade, as Vendedoras Estrangeiras acabaram não assumindo qualquer ônus econômico relativo à operação de aquisição da LACIM. Pelo contrário, as Vendedoras Estrangeiras foram devidamente remuneradas, na forma de recebimento do preço de venda e dos juros pagos pela CNCP, em razão do pagamento a prazo do preço de aquisição da Cimpor.

Aliás, não se pode cogitar que o pagamento do preço de aquisição das ações de emissão da Cimpor pela CNCP mediante emissão de novas ações às Vendedoras Estrangeiras pelo seu valor de mercado, em bases claramente comutativas, não seria uma forma legítima de a CNCP liquidar sua dívida e efetivamente incorrer no respectivo ônus econômico.

Essa possibilidade é clara e expressamente reconhecida pela própria Receita Federal do Brasil na Solução de Divergência no 6/2015, emitida pela Coordenação-Geral de Tributação ("COSIT"). No caso, a RFB analisou a potencial

incidência do IRRF na contribuição de know-how em aumento de capital de sociedade brasileira por investidor não residente no Brasil. Transcreveu trecho dessa Solução de Divergência.

Salta aos olhos como as conclusões emitidas pela própria RFB na solução de consulta acima se enquadram perfeitamente à situação do pagamento do preço de aquisição das ações de emissão da Cimpor pela CNCP mediante emissão de novas ações às Vendedoras Estrangeiras.

Ao converter sua dívida em capital, a CNCP efetivamente pagou e arcou com o ônus do preço de aquisição do investimento na Cimpor mediante emissão de novas ações que passaram a ser de titularidade das Vendedoras Estrangeiras.

O mesmo entendimento vem sendo adotado pelo E. CARF em operações de incorporação de ações. A incorporação de ações, prevista no artigo 252 da Lei das S.A., é operação em que a totalidade das ações de determinada sociedade é transferida para o patrimônio da empresa incorporadora que, em contrapartida, emite novas ações de sua emissão ao antigo proprietário das ações da sociedade cujas ações foram incorporadas.

A questão que se submeteu a julgamento do E. CARF foi se o recebimento de novas ações de emissão da sociedade incorporadora, pela antiga dona das ações de emissão da empresa incorporada, estaria sujeita à incidência do imposto sobre a renda. Transcreveu o que disse em seu voto vencedor o Conselheiro Paulo Jakson da Silva Lucas.

Portanto, no posicionamento do próprio E. CARF, a emissão de ações em contrapartida à operação de incorporação de ações representa, para o antigo acionista da sociedade cujas ações foram incorporadas, um efetivo acréscimo patrimonial sujeito à tributação pelo imposto sobre a renda. Se a emissão de novas ações pela sociedade incorporadora representa acréscimo patrimonial ao antigo acionista, por óbvio que é a empresa emissora das novas ações quem suporta o ônus desse acréscimo patrimonial verificado.

A mesma controvérsia envolvendo a operação de incorporação de ações foi analisado pela RFB na Solução de Consulta COSIT nº 224/14. Transcreveu trecho da referida Solução de Consulta.

O posicionamento da RFB na Solução de Consulta 224/14 se baseia principalmente na Instrução Normativa nº 84/2001, que dispõe sobre a apuração e tributação de ganhos de capital nas alienações de bens e direitos por pessoas físicas. O artigo 16 (fez transcrição abaixo) deixa claro que a contribuição de bens em aumento de capital de uma sociedade por valor superior ao custo de aquisição representa um ganho de capital tributável para a pessoa física que contribui os referidos bens.

Por óbvio, o acréscimo patrimonial verificado nessa situação é causado precisamente pelo pagamento recebido pela pessoa física em contrapartida à transferência dos bens contribuídos à pessoa jurídica mediante emissão de novas

ações pela sociedade cujo capital foi aumentado. Ora, se a pessoa física percebe potencialmente acréscimo patrimonial tributável na contribuição de ativos em aumento de capital de sociedade a valor de mercado, quem realiza o pagamento desse acréscimo patrimonial (sociedade emissora de novas ações), o faz de forma legítima e respaldada na legislação tributária citada acima.

Nesse mesmo sentido, destacamos outro precedente do E. CARF, reconhecendo que o pagamento mediante emissão de novas ações é legítimo e válido para suportar o reconhecimento do ágio relativo ao investimento recebido pela emissora.

Transcreveu ementa do Acórdão 1301-001.852 de 09.12.2015.

Portanto, quando as Vendedoras Estrangeiras destinaram seus créditos (bem intangível) em aumento de capital da CNCP, a emissão de novas ações por esta sociedade representa efetivo encargo suportado pela própria CNCP.

No mesmo sentido, o artigo 33 da Lei 12.973, de 13.5.2014 ("Lei 12.973/14"), que dispõe sobre a dedutibilidade das despesas vinculadas a acordos que prevejam pagamentos baseados em ações, é mais uma prova de que a emissão de ações em contrapartida a bens incorporados ao capital social da empresa emissora representa verdadeiro ônus suportado pela sociedade emissora. Transcreveu o referido artigo.

Como se verifica, também o Artigo 33 da Lei 12.973/14 reconhece como legítima a liquidação de obrigações mediante emissão de instrumentos patrimoniais (ações), permitindo que a sociedade emissora deduza da base de cálculo do IRPJ e da CSL o valor correspondente às despesas que foram liquidadas mediante pagamento em ações.

Contudo, a aquisição de ativos com pagamento mediante emissão de novas ações não é uma operação legítima e válida apenas do ponto de vista jurídico. A validade desse tipo de pagamento também é expressamente autorizada e reconhecida na visão econômico-contábil, conforme reconhecido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis no Pronunciamento CPC nº 15, que trata de Combinações de Negócios. Transcreve trecho do referido dispositivo.

No mesmo sentido, citamos a Interpretação CPC 09, também emitida pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Transcreve trecho do referenciado CPC.

Assim, por todas as razões acima, não podem prosperar as alegações da D. Fiscalização sobre a suposta ausência de ônus suportado pela CNCP na aquisição das ações de emissão da LACIM. Aliás, com a devida vênia, a alegação de que a CNCP teria adquirido o investimento na LACIM sem incorrer em ônus econômico correspondente é tão infundada que o seu acolhimento significaria reconhecer que a CNCP teria recebido as ações da LACIM sob a forma de doação, percebendo um acréscimo patrimonial unilateral e sem contrapartida, sujeito à incidência do IRPJ e da CSL. Salta aos olhos a incoerência da suposição levantada pela D. Fiscalização, a qual deve ser prontamente afastada no caso concreto.

Ademais, vale destacar que a aquisição da participação na LACIM por meio de uma sociedade brasileira do Grupo Lafarge (isto é, pela CNCP) não foi realizada de forma abusiva, pois essa estruturação estava intrinsecamente inserida no contexto da organização dos negócios do grupo no Brasil. Àquela época, a CNCP já era, de longa data, uma verdadeira sociedade holding, constituída no Brasil desde 1966, que concentrava diversos investimentos operacionais do Grupo Lafarge no Brasil, tais como o investimento na Lafarge Brasil S.A, na Cimento Tupi S.A., na Cimento Davi SA, na Lafarge Cimentos S.A. (México) e Fazenda Sete Lagos Inv. S.A. A esse respeito, destacou trecho das notas explicativas.

Portanto, nada mais natural que o Grupo Lafarge concentrasse na CNCP a expansão de seus investimentos brasileiros. Já naquela época, o grupo planejava grande crescimento no segmento de cimento brasileiro. A aquisição da LACIM, portanto, se insere em um contexto de forte expansão do grupo Lafarge no Brasil, conforme se verifica da notícia anexa (DOC. 12), sendo absolutamente natural que essa aquisição ocorresse por meio de uma entidade já constituída, há muitos anos, no Brasil, sendo a holding das operações do grupo no país.

Outro aspecto estritamente negocial que direcionou a realização da aquisição do investimento por meio da CNCP é que o Grupo Lafarge preparava, àquela época, a abertura de capital de suas operações brasileiras, conforme amplamente noticiado (DOC. 13) e conforme se extrai da apresentação sobre a potencial abertura de capital do Grupo Lafarge no Brasil, preparada pelo banco Morgan Stanley (DOC. 14).

Diante da importância dos negócios da LACIM no Grupo Lafarge, é evidente que este novo investimento que seria adquirido não poderia ficar de fora do perímetro da oferta pública de ações do grupo Lafarge no Brasil. Obviamente, para garantir que a LACIM estivesse incluída no perímetro da oferta pública, a aquisição do investimento na LACIM teria de ser realizada como de fato foi - por meio da CNCP. É, portanto, mais uma justificativa legítima e negocial para que a aquisição fosse realizada pela CNCP, rebatendo definitivamente a inconsiderada acusação da D. Fiscalização de que "devemos rejeitar a ideia de liberdade de auto-organização, quando o ato praticado visa basicamente a reduzir tributo devido".

Posteriormente, o grupo Lafarge desistiu da abertura de capital de seus negócios no Brasil em razão da crise financeira internacional que impactou negativamente o mercado de capitais nacional. Não obstante, toda a estruturação para a aquisição nacional do investimento na LACIM pela CNCP tinha claros propósitos negociais e organizacionais, conforme já amplamente demonstrado acima.

Por tais razões, não devem prosperar as alegações da D. Fiscalização de que a CNCP não teria arcado com o ônus da aquisição do investimento na LACIM e que não seria a real adquirente desse investimento que gerou o legítimo ágio deduzido da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

V.1.3 - DA FUNDAMENTAÇÃO ECONÔMICA DO ÁGIO - MAIS VALIA DOS ATIVOS DA LACIM

Conforme se verifica dos autos de infração lavrados para a cobrança do valor devido em razão da suposta amortização indevida do ágio pela Impugnante nos anos de 2011 a 2014, a D. Fiscalização questionou a validade do Laudo de Avaliação da Mazars (DOC. 15), apresentado pela Impugnante para fundamentar a alocação do ágio pago pela CNCP em relação à mais valia dos ativos imobilizados da LACIM, alegando que este não teria sido elaborado em conformidade com a legislação vigente, uma vez que (i) estaria supostamente baseado em informações prestadas por especialistas do Grupo Lafarge, e (ii) não possuiria uma lista individualizada dos ativos tangíveis e seu correspondente valor de mercado.

Em vista de tais alegações, a Impugnante apresentou, durante o processo de fiscalização que deu origem à presente autuação, o laudo de avaliação dos ativos da LACIM, preparado também pela Apsis, empresa especializada, de forma contemporânea à aquisição da LACIM e contendo a minuciosa listagem dos ativos da sociedade adquirida e indicando, de forma individualizada, a identificação do ativo, seu valor de mercado e sua vida útil (DOC.16).

Assim, este laudo apresentado pela Impugnante não somente valida as conclusões e resultados apresentados pelo laudo da Mazars, mas afasta integralmente e em definitivo as acusações da D. Fiscalização de que a parcela do preço de aquisição das ações da LACIM alocada à mais-valia dos ativos da adquirida não estava devidamente fundamentada.

V.2 - DA LEGITIMIDADE E LEGALIDADE DO ÁGIO MAUÁ

A razão de mérito pela qual o Auto de Infração deve ser prontamente cancelado por essa I. DRJ em relação à dedutibilidade do Ágio Mauá está no fato de que o mero registro de ágio a partir de negociações realizadas entre partes relacionadas não pode implicar a sua ilegitimidade, sobretudo quando esse ágio (i) decorre de operações inseridas num contexto negocial verdadeiro, independente e anterior a quaisquer possíveis efeitos fiscais verificados no Brasil; (ii) decorre de um custo efetivamente incorrido mediante desembolso de caixa e transferência de numerário; (iii) se justifica por laudos de avaliação preparados por empresa independente e especializada; e (iv) todos os demais requisitos de natureza formal previstos na legislação estão presentes.

Ademais, conforme demonstrado anteriormente, a consolidação na CNCP dos investimentos brasileiros do grupo Lafarge tinha o claro e legítimo propósito negocial de expansão das já relevantes operações brasileiras, bem como o de preparar a estrutura organizacional para uma possível abertura de capital do grupo no Brasil. Portanto, a aquisição do investimento residual na Mauá, pela CNCP, não foi estruturada de forma abusiva e com o principal objetivo de gerar economias fiscais para o grupo, não podendo ser simplesmente ignorada pela D. Fiscalização sem qualquer fundamento jurídico plausível.

Outra prova de que a aquisição do investimento na Mauá pela CNCP não tinha como objetivo primordial gerar economias fiscais é o fato de que o investimento adquirido no ano de 2002 era apenas residual (a CNCP já detinha 92% do negócio!), e a Impugnante só passou a amortizá-lo em 2010, isto é, oito anos após o evento de aquisição que está sendo contestado pela D. Fiscalização.

Ressalte-se que à época dos fatos ora discutidos (2002), não havia qualquer vedação na legislação fiscal, explícita ou implícita, quanto à possibilidade de aproveitamento fiscal do ágio gerado na aquisição de investimentos realizada entre partes relacionadas. A vedação ao aproveitamento do ágio na hipótese de aquisição de investimento entre partes relacionadas só veio a ser introduzida no ordenamento jurídico brasileiro a partir da publicação da Lei 12.973/14. Transcreveu os artigos 20 e 22 da mencionada Lei.

A jurisprudência do E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF") também confirma esse entendimento, merecendo destaque os seguintes precedentes: (i) Acórdão 1301-001.224, de 11.6.2013 - "Caso GMAC"; (ii) Acórdão 1302-001.145, de 6.8.2013 - "Caso Sul América Seguros"; (iii) Acórdão 1302-001.184, de 8.10.2013 - "Caso Usina Moema"; (iv) Acórdão 1301-001.299, de 9.10.2013 - "Caso EMS"; (v) Acórdão 1302-001.2 3, de 12.2.2014 - "Caso Itiquira Energética"; dentre outros.

A própria legislação fiscal vigente à época, reconhecendo a possibilidade de partes relacionadas transacionarem a mercado como se fossem partes independentes, previa diversos tratamentos específicos para disciplinar essas relações em bases comutativas, podendo ser citados como exemplos os casos de DDL, de Preços de Transferência e de Transações com Interdependência para fins do Imposto sobre Produtos Industrializados ("IPI").

Sob o ponto de vista societário, a Lei das S.A. também determina, em seu artigo 245, que partes relacionadas devam transacionar sempre em bases "estritamente comutativas", como se terceiros independentes fossem. Da mesma forma, a doutrina contábil também admite que o "ágio interno" deve ser tratado da mesma forma que ágios decorrentes de transações realizadas com partes não-relacionadas para fins fiscais, destacando-se nesse sentido o entendimento de ELISEU MARTINS e JORGE VIEIRA COSTA JÚNIOR, que o transcreveu.

No presente caso, a Impugnante reforça que embora a CNCP (compradora) e a Lafarge França (vendedora) fossem sociedades pertencentes ao mesmo grupo econômico, a transação de compra e venda foi realizada pelo valor de mercado das ações da Mauá, em bases estritamente comutativas, conforme avaliado pelo laudo preparado pela Apsis (DOCs 28 e 29 anexos ao TVF), com efetivo pagamento de caixa à vendedora, fechamento de operação de câmbio na remessa dos valores ao exterior (DOC. 17) e recolhimento da CPMF correspondente.

ELISEU MARTINS, inclusive, voltou a se manifestar sobre essa questão em artigo publicado no Jornal "Valor Econômico" de 28.8.2012, no qual confirma não somente a ausência de fundamento legal para a vedação ao registro de ágio em

operações realizadas entre partes relacionadas, mas também confirma expressamente que mesmo na Contabilidade, onde essa vedação poderia ocorrer em determinados casos, foi instituída apenas a partir do ano-calendário de 2010, não alcançando, assim, as operações ora discutidas, realizadas oito anos antes. Fez transcrição da citada manifestação.

A prova de que são infundadas as tentativas de desconsideração de valores de ágio apurados em transações realizadas entre partes relacionadas, inclusive, é que o próprio Governo Federal reconheceu a necessidade de lei para que essa matéria fosse disciplinada, tendo publicado apenas em 11.11.2013 a MP 627/13, convertida em 13.5.2014 na Lei 12.973/14 (isto é, mais de 11 anos depois do reconhecimento do ágio discutido neste caso).

Somente a partir da publicação dessas normas, que entraram em vigor para operações realizadas a partir de 10.1.2015, é que passou a ser expressamente vedado o registro e apuração de ágio em operações realizadas entre partes relacionadas. Além de tal fato apenas deixar evidente a completa ausência de base legal para operações anteriores, a tentativa da D.

Fiscalização de aplicar essa limitação para o caso em exame corresponde a uma tentativa clara de aplicação retroativa da MP 627/13 e da Lei 12.973/14, o que, data máxima vênua, não encontra qualquer embasamento jurídico e tampouco pode ser admitido por essa I. Turma Julgadora.

A própria Exposição de Motivos da MP 627/13 deixa claro que a vedação ao registro de ágio em operações entre partes relacionadas é uma inovação surgida apenas com a nova regulamentação contábil, que, vale dizer, é posterior aos fatos ora discutidos e não se aplica ao caso em exame. Transcreve excerto da exposição de motivos.

Esse entendimento chegou a ser utilizado pelo E. CARF no Acórdão nº 1302-001.108, de 11.6.2013 - "Caso Agrenco", para sustentar a legitimidade de valores registrados a título de ágio em operações conduzidas entre partes relacionadas por absoluta ausência de fundamentação legal que viria a ser disciplinada apenas posteriormente, ainda quando as D. Autoridades Fiscais discutiam o teor da "minuta" do que viria a ser a MP 627/13.

Transcreveu trecho do referido acórdão.

Não prosperam, portanto, as alegações feitas pela D. Fiscalização de que as despesas de amortização do Ágio Mauá deduzidas pela Impugnante deveriam ser glosadas por decorrerem de operações realizadas entre partes relacionadas.

V.3 - DA IMPOSSIBILIDADE DE INGERÊNCIA DO FISCO NA ATIVIDADE DO CONTRIBUINTE - DA OPÇÃO LEGAL - E IMPOSSIBILIDADE DE SE APLICAR A TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL

Muito embora a Impugnante tenha realizado as operações em questão por razões extra tributárias, vale salientar que não pode o Fisco pretender adentrar à

liberdade individual dos contribuintes, por não possuir poder de ingerência sobre os negócios particulares realizados na administração da sociedade empresária, como pretendeu o Sr. Agente Fiscal nos presentes autos.

Deveras, a liberdade de auto-organização sempre foi tida como resultado das garantias asseguradas por diversos princípios constitucionais. O mais importante deles, o princípio da legalidade, é basilar em nosso ordenamento jurídico, estando previsto de forma genérica no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, e, dada sua cabal importância, adotado específica e expressamente para fins tributários no artigo 150, inciso I, do mesmo diploma.

Neste exato sentido, confirmam-se as lições do doutrinador Alberto Xavier a respeito do tema, afirmando a impossibilidade de o Fisco, por razões de ordem fiscal, reprimir a liberdade de gestão do contribuinte. Fez transcrição.

Este entendimento é também adotado pelo Professor Luís Eduardo Schoueri, que complementa o fato de os empreendedores terem o direito de se organizar da forma que melhor lhes convier, em razão da liberdade de iniciativa. Fez transcrição destas lições.

Efetivamente, não havendo norma que proíba a pessoa jurídica de realizar a operação de determinada maneira, não se pode pretender impedir o contribuinte de realizá-la, partindo-se de premissas baseadas exclusivamente em fins arrecadatórios, sob pena de se afrontar a liberdade contratual; a liberdade de exercício da atividade econômica e a autonomia da vontade das partes contratantes, que são verdadeiros princípios constitucionais.

A fim de que não parem dúvidas quanto à impossibilidade do Fisco interferir na maneira como os contribuintes estruturam suas operações, vale citar, outrossim, os ensinamentos do prof. Humberto Ávila, o qual leciona que o Estado não tem apenas o dever de não restringir o modo que o contribuinte realizará seus negócios jurídicos (em observância da lei), mas também tem o dever de proteger esta liberdade. Fez transcrição.

Neste sentido, citou e fez transcrição do entendimento proferido pelo I. Conselheiro do E. CARF, Alberto Pinto, relator do Acórdão nº 1302-001.150.

Como se vê, o E. CARF admite que, se o contribuinte pode encontrar na legislação mais do que um caminho, sendo um deles, inclusive, menos oneroso, mas perfeitamente legítimo, poderá escolhê-lo porquanto este representa uma opção (legal) que lhe é mais conveniente.

Aliás, cabe destacar, *ad argumentandum*, que, ainda que as operações societárias que deram origem ao ágio amortizado pela Impugnante não tivessem servido a nenhum fim empresarial (o que se admite apenas para argumentar), o ordenamento jurídico, atualmente vigente, não traz em nenhum de seus dispositivos o conceito ou a definição de "propósito negocial", de modo que não poderia o Sr. Agente Fiscal pretender interferir na atividade do contribuinte, também por esse motivo.

Ressalte-se, ainda, que a única norma que poderia ter sido aventada para a desconconsideração de uma operação sem substância econômica (o que, repita-se, sequer pode ser debatido no presente caso), seria o parágrafo único do artigo 116 do CTN. O objetivo deste dispositivo foi autorizar as autoridades fiscais a questionarem atos e fatos praticados pelo contribuinte que eventualmente tenham evitado ou minimizado a carga tributária de suas operações, sem a alegada substância econômica.

Todavia, cabe observar que os procedimentos necessários para a aplicação dessa norma dependem de elaboração de lei ordinária, a qual, até o presente momento, não foi editada. Ou seja, sequer a norma prevista pelo parágrafo único do artigo 116 do CTN, de eficácia limitada, poderia ser aplicada pelas autoridades fiscais, pelo que evidente a falta de fundamento legal às autuações.

Diante de todo o exposto, constata-se que não pode o Fisco interferir na maneira pela qual os contribuintes realizarão aquisições, por exemplo, vedando, sem qualquer respaldo em Lei, o aproveitamento de ágio gerado em reorganizações societárias que envolvam diferentes ou o mesmo Grupo Econômico, ainda que não tenham propósito negocial.

V.4 - DA INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA A ADIÇÃO, NA BASE DE CÁLCULO DA CSLL, DAS DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO CONSIDERADA INDEDUTÍVEL PELA FISCALIZAÇÃO

Restou efetivamente comprovada ao longo da Impugnação a regularidade de todas as operações societárias realizadas, a legitimidade da dedução fiscal das despesas decorrentes da amortização dos ágios e, consequentemente, a improcedência dos autos de infração lavrados.

Contudo, faz-se necessário demonstrar que esta DRJ deve ao menos reconhecer a impossibilidade de se falar na adição da referida despesa na base de cálculo da CSLL, por absoluta ausência de previsão legal.

De fato, o legislador determinou a base de cálculo da CSLL de forma exaustiva (*numerus clausus*), fixando, taxativa e individualmente, cada um dos ajustes aplicáveis (artigo 2º e parágrafos, da Lei nº 7.689/88), não arrolando, como hipótese de adição ao lucro líquido, o valor correspondente à amortização do ágio na aquisição de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial.

Assim, tendo em vista que o ordenamento foi silente quanto à adição ao lucro líquido, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, da parcela do ágio, não cabe ao Sr. Agente Fiscal exigir o que a lei não exige. De fato, o tributo só pode ser exigido quando ocorrer a efetiva subsunção do fato à norma tributária e, somente assim, poderia se falar em ocorrência do fato jurídico tributário.

No presente caso, repita-se, não há previsão legal para imputação da referida adição. Frise-se, também, que o Sr. Agente Fiscal não citou qualquer

disposição legal específica para a apuração da base de cálculo da CSLL, procedimento esse que ratifica o até aqui exposto.

Dessa forma, torna-se incontroversa a argumentação no sentido de que, os únicos ajustes admitidos, por adição, à base de cálculo da CSLL, são aqueles que decorrem de Lei. Com efeito, uma eventual despesa que tenha integrado o lucro líquido somente será considerada indedutível da base de cálculo da CSLL caso haja previsão expressa em lei para este tributo - o que não ocorre para o caso específico.

Neste sentido, é o entendimento do E. CARF conforme se verifica da leitura do Acórdão nº 1301-001.394, proferido em 12/02/2014, por unanimidade de votos, pela 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 1ª Seção de Julgamento. Transcreveu parte das ementas.

Recentemente, em sessão de 03.05.2016, a E. Câmara Superior de Recursos Fiscais afastou qualquer dúvida quanto à impossibilidade de adição do ágio considerado não dedutível para fins de apuração do lucro real, à base de cálculo da CSLL. Transcreveu ementa do Acórdão nº 9101-002.310.

Portanto, mesmo que se considere que o ágio amortizado deva ser adicionado para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ no presente caso, o que se admite, insista-se, apenas a título argumentativo, é possível concluir que o lançamento de CSLL, que também é objeto do presente processo administrativo, não possui fundamento legal, na medida em que afronta um dos mais importantes princípios norteadores do Direito Tributário, qual seja o princípio da legalidade, motivo pelo qual deve ser cancelado ao menos o auto de infração de CSLL por esta Turma Julgadora.

V.5 - PRECLUSÃO / DECADÊNCIA DA POSSIBILIDADE DE O FISCO QUESTIONAR A LEGALIDADE DOS ATOS SOCIETÁRIOS QUE DERAM ORIGEM AO ÁGIO AMORTIZADO PELA IMPUGNANTE

Não obstante todos os fatos trazidos até o presente momento, que demonstram a absoluta insubsistência da autuação fiscal, a Autoridade Fiscal não poderia, ainda, ter questionado a legalidade dos atos que originaram o direito ao aproveitamento do ágio surgidos em 2002 (Ágio Mauá) e 2010 (Ágio LACIM), eis que transcorreu o prazo decadencial de cinco anos entre (i) o fato que propiciou o seu surgimento e (ii) a ciência, pela Impugnante, dos autos de infração em questão (27/11/2018).

Vale dizer, muito embora o ágio tenha sido amortizado nos anos-base de 2015 e 2016, conforme informado pela Autoridade Fiscal, o fato contábil-societário, que deu origem ao referido ágio, ocorreu nos anos-base de 2002 e 2010.

Dessa forma, é vedado ao Fisco efetuar os lançamentos de ofício sobre fatos pretéritos, já consumados no tempo em razão do decurso do prazo decadencial (fatos societários que geraram o registro do ágio, ocorridos em 2002 e 2010), para alcançar os efeitos decorrentes desses fatos, em períodos subsequentes (amortização do ágio em 2015 e 2016).

A respeito do assunto em debate, o Professor Humberto Ávila, ao analisar um caso no qual houve apuração e registro de ágio no ano-base de 2004, bem como lavratura de auto de infração, em 2012, para glosa das amortizações realizadas, conduziu que houve a decadência do direito do Fisco de contestar as operações societárias ocorridas há mais de cinco anos, as quais originaram o ágio e alteraram a situação patrimonial da contribuinte. Transcreveu o referido entendimento.

Corroborando esse entendimento, confira-se julgado em que o E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se manifestou sobre o tema, reconhecendo a impossibilidade de o Fisco questionar a legalidade de fatos pretéritos (ocorridos e registrados contabilmente) após o transcurso do prazo decadencial de cinco anos, que tenham gerado efeitos em anos subsequentes, como ocorre no presente caso. Fez transcrição das ementas dos Acórdãos nº 101-97.084 e nº 108-09.501.

Portanto, é fato notório que o Fisco não poderia efetuar os lançamentos de ofício, em 2018, sobre fatos pretéritos, já consumados no tempo em razão do decurso do prazo decadencial (fato societário que gerou o direito à utilização do ágio, que ocorreu em 2002 e 2010), para alcançar os efeitos decorrentes desses fatos, em períodos subsequentes (amortização do ágio em 2015 e 2016).

V.6 - DAS COMPENSAÇÕES E RETIFICAÇÕES INDEVIDAS DE PREJUÍZO FISCAL E BASE NEGATIVA DA CSLL

Foi demonstrada nos tópicos anteriores a improcedência das autuações fiscais ora combatidas e a consequente necessidade de cancelamento dos autos de infração que originaram o presente processo administrativo.

Assim sendo, uma vez cancelados os autos de infração de IRPJ e CSLL, não há que se falar em retificação do saldo de prejuízo fiscal e do saldo de base negativa da Contribuição Social sobre o Lucro nos seguintes montantes. Reproduz excertos dos AI do IRPJ e da CSLL.

Desta forma, os valores compensados de ofício pela Autoridade Fiscal, por meio dos autos de infração em questão, deverão ser restabelecidos ao final do presente processo administrativo quando do julgamento favorável ao Impugnante.

Em razão do exposto, fica impugnada a compensação e a retificação de ofício dos créditos de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL constante dos lançamentos de IRPJ e CSLL, uma vez que as bases de cálculo desses tributos foram indevidamente ajustadas pelas supostas infrações apuradas no presente processo administrativo.

V.7 - DA IMPOSSIBILIDADE DA COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM RAZÃO DA FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ E DA CSLL POR ESTIMATIVA

Inaplicabilidade da Multa Isolada Em Razão Do Encerramento Do Ano-Base De 2015

Quando Da Lavratura Dos Autos De Infração Na hipótese de não serem acolhidos os argumentos até aqui expostos, suficientes para o cancelamento dos autos de infração - o que se alega apenas a título argumentativo -, fato é que a multa isolada lançada, por suposta falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre as estimativas mensais, não poderá ser mantida por essa C. Turma Julgadora.

De fato, somente ao final do ano-base é que o contribuinte verifica o quantum realmente devido de IRPJ e da CSLL a pagar, confrontando-se os valores devidos com os valores pagos por estimativa, pelo que, independentemente do sistema de apuração (base anual/bases correntes), o fato jurídico tributário do IRPJ e da CSLL é ANUAL, pois somente em 31 de dezembro de cada ano-calendário é que se tem a base de cálculo definitiva para a apuração desses tributos.

Desta maneira, os recolhimentos efetuados com base na estimativa nada mais são do que uma mera antecipação do tributo que será devido no encerramento do período-base.

Firmadas essas premissas, verifica-se que a multa isolada, prevista atualmente no inciso II, alínea "b", do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, diferentemente do que entendeu o Sr. Agente Fiscal, somente pode ser exigida caso o Fisco verifique a falta de recolhimento dos tributos, ou recolhimento insuficiente, com base em estimativas mensais, antes do término do ano-base.

Portanto, levando em consideração que os autos de infração objeto do presente processo foram lavrados em 21 de novembro de 2018, ou seja, após o encerramento dos anos-base englobados no presente processo (2015 e 2016), eventuais insuficiências de recolhimento do IRPJ e da CSLL não mais poderão ser punidas por meio da exigência da multa isolada, conforme reiteradas decisões deste E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Faz transcrição de ementas de acórdãos do CARF, nesse sentido.

Ante o exposto, devem ser afastadas as multas isoladas contidas nos autos de infração ora questionados, relativamente ao ano-base de 2015 em razão do período correspondente já estar encerrado quando da lavratura do auto de infração em comento (28/11/2019).

Da Duplicidade de Cobrança — Impossibilidade de Cumulação da Multa Isolada com a Multa de Ofício

Outrossim, deve-se ter em conta que, ainda que fosse possível lançar, após o encerramento do ano-base de 2015, a multa isolada em razão do não recolhimento dessas estimativas, o que se alega a título de argumentação, não

poderia haver, sobre a mesma base de cálculo, a cumulação da multa isolada com qualquer outra penalidade, como pretendeu o Sr. Agente Fiscal.

De fato, analisando-se os autos de infração lavrados, verifica-se que há cobrança cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, sobre os mesmos valores supostamente devidos a título de IRPJ e da CSLL, o que não pode ser admitido, já que sanções que têm a mesma base de cálculo devem corresponder à idêntica conduta ilícita.

Deve-se frisar que se trata, no presente caso, de dupla incidência sobre a mesma materialidade, uma vez que os valores adicionados pela Fiscalização nas bases mensais estimadas de 2015, para cálculo da multa isolada pela suposta falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e de CSLL, foram os mesmos induídos no cálculo dos ajustes anuais para a cobrança da multa de ofício sobre os valores supostamente não recolhidos desses tributos.

(...)

Corroborando a insubsistência da exigência em análise, insta ressaltar que, em sessão extraordinária realizada em 08/12/2014, o CARF aprovou a 13ª Proposta de Enunciado de Súmula, onde restou firmado o entendimento consolidado na Súmula CARF nº 105, *in verbis*: (...)

Destarte, resta evidente que as multas impostas pela Autoridade Fiscal, nos termos em que foram lavradas, são decorrentes de uma infração única e inseparável, em relação a qual foram imputadas duas penalidades, o que configura dupla (e inadmissível) imposição de pena ao mesmo fato.

Não obstante isso, convém notar que a impossibilidade de cobrança concomitante da multa isolada com a multa de ofício descrita na mencionada Súmula não se limita a período específico, mas, em verdade, está relacionada à própria materialidade das penalidades em questão, afastando a aplicação concomitante destas, sem qualquer distinção de cunho temporal.

Neste sentido, para que não restem dúvidas quanto à impossibilidade de cumulação destas multas, necessário apresentar breve análise histórica acerca da aprovação da Súmula CARF nº 105.

Com efeito, ainda no ano de 2012, foi suscitada a apreciação por parte do Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais em relação a diversas propostas de súmula, dentre estas, a de nº 17, que trazia a seguinte redação:

Contudo, tal proposta foi rechaçada pelo Pleno da CSRF, haja vista que não representava o posicionamento dominante no CARF acerca da impossibilidade de cumulação de tais penalidades previstas no artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

Não obstante tal negativa, em dezembro de 2013, por meio da Portaria nº 28/2013 do CARF, foi novamente submetida ao Pleno da CSRF uma proposição de súmula (nº 09) em termos bem semelhantes à proposta rejeitada no ano de 2012:

E da mesma forma que a proposta de súmula nº 17 de 2012, a proposição acima citada também não foi acolhida pela CSRF.

Posteriormente, em dezembro de 2014, com a supressão de qualquer menção a critério temporal que limitasse a aplicação do entendimento prevalente na jurisprudência do CARF em relação à multa isolada, foi aprovada a mencionada Súmula CARF nº 105.

Logo, não há dúvidas de que o entendimento da CARF esposado na Súmula CARF nº 105 remete à impossibilidade de aplicação conjunta da multa isolada, pela falta de recolhimento de estimativa, com multa de ofício, pelo não recolhimento do tributo, seja em período anterior ou posterior à entrada em vigor da MP nº 351/2007, que foi convertida na Lei nº 11.488/2007.

Confira-se, nesse sentido, o próprio entendimento do CARF. Transcreve ementa do Acórdão e trecho do voto condutor 1202-001.228.

Esse também é o recente posicionamento do E. Superior Tribunal de Justiça. Transcreve ementa do AgRg no REsp 1576289/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/04/2016, DJe 27/05/2016.

Por fim, cumpre esclarecer o caráter indutor de comportamento da sanção prevista pela cobrança da multa isolada ora em discussão, é a ausência consciente de recolhimento de estimativas, no caso concreto, a Impugnante efetivamente apurou e declarou as suas estimativas mensais da forma correta e que lhe incumbia à época dos fatos. (...)

Ante ao exposto, não há como prosperar a exigência concomitante das multas isolada e de ofício, de modo que deve esta Turma Julgadora determinar o cancelamento das multas isoladas objeto dos autos de infração formalizados no presente processo administrativo.

V.7 - DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DAS MULTAS EM CASO DE DÚVIDA

Além do que foi exposto, há outro fator capaz de afastar, na remota hipótese de os argumentos acima não serem acolhidos, a exigência das multas isolada e de ofício formalizadas contra a Impugnante.

Com efeito, caso venha-se a decidir pela manutenção do lançamento que deu origem a este processo, o que se alega ad argumentandum, e tal decisão ocorra pelo voto de qualidade, isto é, por meio de julgamento em que haverá empate de votos, é razoável considerar que há, no mínimo, dúvida quanto à ocorrência da infração.

Isto porque, a exigência de valores a título de penalidades não se coaduna com a dúvida, conforme se afere do artigo 112 do CTN, segundo o qual 'A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

(...)

Nesse sentido, entendimento de Luís Eduardo Schoueri¹, o qual, fazendo alusão às infrações, assevera que "não poderá prevalecer o tratamento mais gravoso decidido por estreita maioria - ou, ainda mais evidente, pelo voto de qualidade — deixando de lado a dúvida objetivada pelo entendimento da minoria "(g.n.).

Deste modo, caso reste inequívoca a presença da dúvida, requer-se que esta Turma Julgadora reconheça, ao menos, que não será possível manter a exigência quanto às multas isolada e de ofício, aplicadas nos presentes autos.

7. Finaliza a peça impugnatória com o seguinte pedido:

VI – DO PEDIDO

Pelo exposto, a Impugnante requer a esta C. Turma Julgadora o recebimento, conhecimento e provimento da presente Impugnação, quer pela preliminar arguida, quer pelas razões de mérito, com a consequente desconstituição dos créditos tributários exigidos e **cancelamento integral dos autos de infração originários do presente processo administrativo.**

Ainda, caso não seja determinado o cancelamento integral dos lançamentos tributários, o que se alega a título argumentativo, requer-se, subsidiariamente, que (i) seja cancelado o lançamento referente à CSLL, por falta de previsão legal; (ii) seja determinado o cancelamento das multas isoladas, em razão, tanto do encerramento dos anos-base, quanto da impossibilidade de sua cumulação com a multa de ofício; e (iii) haja a aplicação do artigo 112 do CTN, em caso de dúvida.

Por sua vez, a 4ª Turma da DRJ/SPO julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido em sua integralidade.

A ementa da decisão segue transcrita:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/03/2015, 01/01/2016 a 31/12/2016

ART. 24 DA LEI DE INTRODUÇÃO ÀS NORMAS DE DIREITO BRASILEIRO - LINDB. INAPLICABILIDADE AO LANÇAMENTO FISCAL.

O artigo 24 da LINDB dirige-se à revisão de ato, processo ou norma emanados da Administração, bem como de contrato ou ajuste entabulados entre a Administração e o particular, não se aplicando ao lançamento fiscal, já que este não se ocupa da revisão de atos administrativos e não dedara a invalidade de ato ou de "situação plenamente constituída".

PROCESSOS DISTINTOS. PROCESSOS JULGADOS. ÓRGÃOS JULGADORES COMPETENTES. VINCULAÇÃO. INEXISTÊNCIA. DECISÕES ADMINISTRATIVAS DIVERGENTES. POSSIBILIDADE.

Não vinculam as decisões administrativas proferidas por órgãos julgadores distintos, exaradas no exercício de suas respectivas competências. A conexão objetiva verifica-se quando entre duas ou mais ações há identidade de causa de pedir ou de pedido. A conexão, se julgada aplicável, não determina a reunião de processos, se um deles já foi julgado.

ATOS SOCIETÁRIOS PRATICADOS EM ANO JÁ DECAÍDO. REFLEXOS TRIBUTÁRIOS. FATO GERADOR OCORRIDO EM PERÍODO NÃO DECAÍDO. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Ainda que os atos societários que deram origem ao ágio tenham se dado em período já alcançado pelo prazo decadencial de cinco anos, não há que se falar em decadência se os fatos geradores dos tributos que tiveram suas bases de cálculo minoradas pelo aproveitamento indevido deste ágio ainda não se encontram decaídos.

ARTIGO 112 DO CTN. INAPLICABILIDADE.

Diante da inexistência de dúvidas quanto: à capitulação legal dos fatos; à natureza ou às circunstâncias materiais do fato ou à natureza ou extensão de seus efeitos; à autoria, imputabilidade ou punibilidade; nem à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação, não há falar da aplicação do art. 112 do CTN.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/03/2015, 01/01/2016 a 31/12/2016

JURISPRUDÊNCIA. EFEITOS.

As decisões administrativas ou judiciais restringem-se aos casos julgados e às partes que figuram no processo que resultou a decisão e assim, como as teses doutrinárias ou jurisprudências, não se constituem, por si só, normas complementares nos termos do art. 100 do Código Tributário Nacional e, portanto, não vinculam as decisões desta instância julgadora.

OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

Descabe à instância administrativa de julgamento a apreciação de arguição de legalidade ou constitucionalidade de leis ou mesmo de violação a qualquer princípio fundamental de natureza tributária.

VOTO DE QUALIDADE. PROCESSO ADMINISTRATIVO DE DETERMINAÇÃO E EXIGÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INAPLICABILIDADE.

Por força do artigo 28, da Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, que incluiu o artigo 19-E, na Lei 10.522/2002, havendo o empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, a decisão passa a ser automaticamente favorável ao contribuinte, solucionando-se o litígio como um todo.

INOCORRÊNCIA DE INGERÊNCIA DO FISCO NA ATIVIDADE DO CONTRIBUINTE.

Ao Fisco é possível, conforme comando do art. 149 do CTN, auditar a maneira pela qual os contribuintes realizam suas aquisições societárias e, se for o caso, como fora, vedando, face a materialidade constatada, o aproveitamento de ágio gerado em reorganizações societárias que envolvam o Grupo Econômico, da qual façam parte, que não tenham propósito comercial e não atendam à legislação em vigor. Não se trata de faculdade, e sim de dever, consoante o parágrafo único do

art. 142 do CTN, visto que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, devendo transparecer o que de fato ocorreu para o surgimento da obrigação tributária correspondente. Sob a égide da livre iniciativa, não pode o interessado praticar atos unicamente para eximir-se das obrigações tributárias, devendo a Autoridade Fazendária, em face dessa circunstância, obrigatoriamente, identificar o fato gerador e efetuar o lançamento dos tributos devidos.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/03/2015, 01/01/2016 a 31/12/2016

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. PROPÓSITO NEGOCIAL. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

Não tendo a interessada comprovado o propósito negocial para a sequência de operações engendradas em curto período de tempo, correta a autuação.

ÁGIO INTERNO. ÁGIO MAUÁ. APROVEITAMENTO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.

A hipótese de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR, de 1999, requer a participação de uma pessoa jurídica investidora originária, que efetivamente tenha acreditado na "mais valia" do investimento e feito sacrifícios patrimoniais para sua aquisição; se inexistentes tais sacrifícios, notadamente em razão do fato de alienante e adquirente integrarem o mesmo grupo econômico e estarem submetidos a controle comum, evidencia-se a artificialidade da reorganização societária que, carecendo de propósito negocial e substrato econômico, não tem o condão de autorizar o aproveitamento tributário do ágio que pretendeu criar.

DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ÁGIO GERADO NO EXTERIOR. ÁGIO LACIM. INDEDUTIBILIDADE.

Ágio gerado no exterior não pode ser trazido para o Brasil por meio de artimanhas contábeis, sem relação com o que de fato aconteceu e com a inocorrência da exigida confusão patrimonial entre a investida e a real investidora.

DESPESA DE DEPRECIÇÃO DE ÁGIO. LACIM. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DE ATIVOS. INDEDUTIBILIDADE.

O registro do ágio pelo fundamento da mais valia dos ativos prevista no § 3º, do art. 385, do RIR/99, o qual justifica respectiva despesa de depreciação deve ser instruído com a metodologia de avaliação dos ativos e com os valores detalhados do imobilizado da sociedade incorporada para ser dedutível.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA MENSAL. MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE RECOLHIMENTO DE IMPOSTO NA APURAÇÃO ANUAL CONCOMITÂNCIA. LEGALIDADE.

É devida a multa isolada decorrente da falta ou insuficiência do pagamento mensal da estimativa, mesmo que a infração seja apurada depois do encerramento do ano-calendário e ainda que haja exigência de multa de ofício

decorrente da falta de pagamento do imposto apurado no final do período de apuração.

GLOSAS DE COMPENSAÇÕES DE PREJUÍZOS FISCAIS E DE BASES NEGATIVAS DA CSLL.

Mantidos, na totalidade, os autos de infração de IRPJ e CSLL, não há que se falar cancelamento das retificações de ofício do saldo de Prejuízo Fiscal e do saldo de base negativa da Contribuição Social sobre o Lucro, assim como da retificação das compensações efetivadas, de ofício, nos presentes Autos de Infração.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. DOLO.

Não ocorrendo, no procedimento fiscalizatório, a constatação de dolo, inaplicável a multa qualificada de 150%. Infere-se que a Fiscalização constatou a sonegação fiscal, porém sem a prática fraude ou simulação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/03/2015, 01/01/2016 a 31/12/2016

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO.

O direito de amortizar o ágio com fundamento na previsão dos resultados de exercícios futuros ou outro fundamento não se aplica à CSLL.

LANÇAMENTO CALCADO NOS MESMOS ELEMENTOS DE PROVA.

Aplicam-se ao lançamento da CSLL, no que couber, as razões de decidir do lançamento de IRPJ, haja vista estarem apoiados nos mesmos elementos de convicção.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, a Recorrente apresentou recurso voluntário ratificando os argumentos elencados por ocasião da impugnação, que assim podem ser sintetizados:

“(…)

III - DAS OPERAÇÕES QUE DERAM ORIGEM AO ÁGIO

III.1 - DO ÁGIO GERADO NA AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA DA LACIM

O Grupo Lafarge, multinacional francesa, dedica-se, em território nacional, à produção de cimento de concreto e à mineração de grande porte.

Com presença no Brasil desde o ano de 1959, a representante do grupo no Brasil, Lafarge Brasil, foi incorporada pela Holcim em novembro de 2016, passando a ser denominada LafargeHolcim (BRASIL) (Doc. 04 da Impugnação).

No início de 2010, o Brasil ensaiava uma forte e rápida recuperação econômica² diante da crise financeira internacional de 2008. É nesse contexto de confiança em relação ao desenvolvimento econômico do país, principalmente

suportado, no setor de construção civil, pelo Plano de Aceleração do Crescimento ("PAC") e Programa Minha Casa, Minha Vida, ambos do Governo Federal, que o Grupo Lafarge resolveu expandir a sua já relevante operação brasileira.

Assim, em 10 de fevereiro de 2010, a Companhia Nacional de Cimentos Portland ("CNCP") adquiriu, da Financiere Lafarge SGPS (sociedade estabelecida na França) e Ladelis (sociedade portuguesa - em conjunto "Vendedoras Estrangeiras"), ações representativas de 17,28% do capital social da Cimpor Cimentos de Portugal SGPS (sociedade portuguesa de capital aberto) a valor de mercado, isto é, pelo preço de negociação das ações da Cimpor na Bolsa de Valores de Lisboa.

As partes acordaram que o preço de aquisição das ações de emissão da Cimpor seria pago a prazo, com a devida incidência de juros devidos pela CNCP às Vendedoras Estrangeiras (taxa LIBOR de 6 meses, mais 2%), em bases estritamente comutativas e sem qualquer favorecimento a qualquer uma das partes (DOC. 06 da Impugnação - "Contrato Cimpor").

Posteriormente, após ter efetivamente adquirido as ações de emissão da Cimpor representativas de 17,28% do seu capital social, a CNCP assinou contrato de permuta de ações com a Votorantim Cimentos S.A. ("Votorantim"), por meio do qual a CNCP transferiu as ações da Cimpor à Votorantim, que, por sua vez, se comprometeu a transferir à CNCP as ações de uma sociedade que deteria os ativos brasileiros relativos a determinadas operações de extração e produção de cimento no Brasil, a LACIM (DOC.07 da Impugnação - "Contrato de Permuta").

Conforme definido na Seção 2.3 do Contrato de Permuta, a operação de permuta foi realizada a valor de mercado, sendo que o valor atribuído à operação, como já detalhado no TVF, foi de EUR 731.365.142, equivalente a aproximadamente R\$ 1.681.408.343 ao câmbio da época (R\$ 2,29 por 1 Euro).

Considerando a complexidade da transação, especialmente em relação à obtenção de licenças e autorizações governamentais pela LACIM para que esta sociedade estivesse devidamente constituída pela Votorantim para operar seus negócios, a transferência das ações da LACIM pela Votorantim à CNCP foi concluída em 19 de julho de 2010.

Como a transação foi realizada a valor de mercado, entre partes não relacionadas, a CNCP registrou um ágio em relação ao investimento adquirido na LACIM, a saber:

Alocação do Preço de Aquisição	
Valor Total do Preço	1.681.408.343
Patrimônio Líquido Contábil da LACIM	210.454.595
Ágio Total em Relação à LACIM	1.470.953.748
Mais-Valia dos Ativos Tangíveis da LACIM	414.939.123
(-) Incremento de Estoque	-1.500.000
(-) Incremento de Passivos	25.288.998
Estimativa do Ativo Fiscal Diferido	-8.598.259
Expectativa de Rentabilidade Futura	1.071.205.365

Conforme demonstrado na tabela cima, o valor da aquisição, depois de deduzida a parcela do patrimônio líquido contábil da LACIM, foi alocado à mais-valia de ativos (aproximadamente R\$ 415 milhões) e à expectativa de rentabilidade futura da LACIM (aproximadamente R\$ 1,071 bilhão). Referida alocação foi devidamente suportada pelo laudo de Purchase Price Allocation ("PPA") preparado pela Mazars Brasil, uma empresa do Grupo Mazars, com representação em mais de 77 países e profunda experiência em avaliação de negócios e de ativos.

Também em julho de 2010, com a conclusão da aquisição das ações da LACIM pela CNCP, o valor do recebível em aberto (principal e juros) devido pelas Vendedoras Estrangeiras contra a CNCP, decorrente da compra e venda a prazo das ações da Cimpor, foi convertido em capital da CNCP. O preço de emissão das ações da CNCP foi também baseado no valor de mercado dessa sociedade, de forma que as Vendedoras Estrangeiras (que não tinham participação prévia na CNCP passaram a deter ações representativas do capital da CNCP em percentual equivalente a 16,13% (Financiere) e 37,86% (Ladelis).

Vale mencionar que, até a conversão do recebível em capital da CNCP, esta sociedade havia incorrido em juros contratuais equivalentes a R\$ 23.595.897,21, dos quais R\$ 7.049.315,06 eram devidos à Financiere, e R\$ 16.546.582,15 eram devidos à Ladelis. A capitalização desses juros, por força de expressa disposição legal, sofreu a incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte ("IRRF") à alíquota de 15%, resultando no recolhimento de imposto no valor de R\$ 1.057.397,26 e R\$ 2.481.987,32, respectivamente, totalizando R\$ 3.539.384,58.

Em novembro de 2010, visando aumentar sinergias entre suas sociedades brasileiras e no contexto de consolidação de suas operações, o Grupo Lafarge realizou uma série de incorporações de sociedades, dentre elas, a incorporação da CNCP pela LACIM que, posteriormente teve sua razão social alterada para Lafarge Brasil S.A (ora Recorrente).

Além dessa incorporação, foram também incorporadas pela LACIM a antiga Lafarge Brasil S.A (CNPJ nº 61.403.127/0001-46) em 31.12.2010 (DOC.08 da Impugnação), a Cimento Davi S.A. (CNPJ nº 03.693.299/0001-03) em 9.04.2011 e a Fazenda Sete Lagos Inv. S.A. (CNPJ nº 04.296.144/0001-98) em 29.04.2011 (DOC.09 da Impugnação).

Assim, após a incorporação da CNCP pela LACIM, o ágio registrado na CNCP em relação ao investimento na LACIM, fundamentado em expectativa de rentabilidade futura, passou a ser amortizado fiscalmente pela Recorrente. Já o ágio fundamentado na mais-valia dos ativos da LACIM foi incorporado ao custo de aquisição dos ativos tangíveis que lhe deram causa e passou a ser depreciado para fins fiscais conforme o prazo de vida útil de cada ativo.

Isso porque, conforme estabelecido pela legislação fiscal em vigor, a incorporação da CNCP pela LACIM (ora Recorrente) permitiu que a Recorrente passasse a deduzir as despesas de amortização/depreciação do ágio.

III.2 – DO ÁGIO GERADO NA AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA DA MAUÁ

Em 29 de novembro de 2002, a CNCP adquiriu 7,28% das ações de emissão da Mauá que eram detidas pela Lafarge S.A., uma sociedade francesa ("Lafarge França"). Àquela época, a CNCP já detinha 83,72% de participação na Mauá, de forma que após a aquisição de 2002 a CNCP passou a consolidar 100% do investimento na Mauá.

Embora a CNCP (compradora) e a Lafarge França (vendedora) fossem sociedades pertencentes ao mesmo grupo econômico, a transação de compra e venda foi realizada pelo valor de mercado das ações da Mauá, conforme avaliado pelo laudo preparado pela Apsis Consultoria Empresarial ("Apsis"), com efetivo pagamento de caixa à vendedora e recolhimento da Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras ("CPMF").

IV – DA FUNDAMENTAÇÃO DOS AUTOS DE INFRAÇÃO

Conforme esdarecido pelo Auditor Fiscal, *“o escopo da ação fiscal compreendeu, basicamente, levantarmos os efeitos da amortização de supostos ágios que reduziram as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, da incorporada Lafarge Brasil S.A. (CNPJ nº 10.917.819/0001-71) no período de 01 de janeiro a 31 de março de 2015, 01 de abril a 31 de maio de 2015 (cisão marcial), 01 de junho a 31 de dezembro de 2015 e no período de 01 de janeiro a 01 de dezembro de 2016 (data da incorporação e extinção da sociedade), em continuidade com a fiscalização já realizada nos anos-calendário de 2011, 2012, 2013 e 2014, cujos créditos tributários constituídos foram formalizados nos processos nº 16682-722.013/2015-36 (anos de 2011 e 2012) e nº 16.682-720776/2018-95 (anos de 2013 e 2014).”* (fl.2379 dos autos).

Após análise dos documentos e esdarecimentos prestados pela Recorrente, o I. Auditor Fiscal entendeu por glosar as despesas de amortização de ágio levadas a efeito pela Recorrente no ano-calendário de 2015 sob as premissas abaixo resumidas, segregadas pela origem de cada ágio:

✓ ÁGIO LACIM

(i) De acordo com o TVF, o ônus econômico da transação de aquisição das ações da LACIM não teria sido suportado pela CNCP e, portanto, o ágio correspondente deveria ter sido reconhecido no exterior: (...)

(ii) Validade do Laudo da Mazars: de acordo com o TVF, o laudo de avaliação do investimento preparado pela Mazars Brasil e que suporta o valor da mais-valia dos ativos da LACIM não seria válido, pois foi baseado em informações prestadas pelo departamento de DEC da própria Lafarge Brasil. Ademais, sustenta que a Recorrente não teria uma lista individualizada do valor justo dos ativos tangíveis da LACIM para efeitos de alocação da mais-valia: (...)

✓ ÁGIO MAUÁ

(i) De acordo com o TVF, o único argumento para a glosa das despesas de amortização do ágio gerado na aquisição de participação societária da Cimento Mauá é o fato de que a transação de compra e venda se deu entre partes relacionadas: (...)

No entanto, o procedimento adotado pela Recorrente, descrito pelo Sr. Agente Fiscal no TVF, é **absolutamente correto e legítimo**, conforme será demonstrado de forma exaustiva adiante, de modo que não merecem prosperar as autuações em questão, devendo ser integralmente reformado o v. acórdão recorrido, a fim de que seja cancelada a autuação fiscal em tela.

V. DAS RAZÕES PRELIMINARES PARA REFORMA DO V. ACÓRDÃO RECORRIDO

V.1 – DA REVOGAÇÃO DO VOTO DE QUALIDADE E NECESSIDADE DE APLICAÇÃO DO ART. 112 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL AO PRESENTE CASO (...)

V.2. DA IDENTIDADE ENTRE O PRESENTE CASO E OS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS Nº 16682.722013/2015-36 EM RAZÃO DA OPERAÇÃO ENVOLVIDA (...)

V.3 – DA NECESSÁRIA APLICAÇÃO DO DISPOSTO NO ART. 24 DA LEI 13.655/2018 (...)

VI. DAS RAZÕES DE REFORMA DO V. ACÓRDÃO RECORRIDO

VI.1 – DA LEGITIMIDADE E LEGALIDADE DO ÁGIO LACIM

Segundo entendimento apresentado pela Delegacia Regional de Julgamento, a Recorrente não faria jus às deduções das despesas de amortização do ágio pois a origem do ágio em questão teria sido a operação realizada pelo Grupo no exterior, com a posterior transferência do ágio ao Grupo Votorantin no Brasil. Como consequência, supostamente não seria possível atestar a existência de confusão patrimonial entre a empresa investida, e a investidora, a fim de justificar a dedução das despesas em território nacional. *In verbis*: (...)

Entretanto, pela análise dos fatos apresentados e comprovados pela Recorrente, resta clara a existência da confusão patrimonial contestada quando da aquisição da LACIM pela CNCP.

Todavia, cumpre destacar, desde já que sendo este o principal fundamento do v. acórdão recorrido para manutenção da autuação fiscal, é incontestável a necessidade de reforma do referido decisor. Isso porque a exigência de comprovada confusão patrimonial entre investida e investidora não encontra qualquer fundamento nos dispositivos que tratam da amortização e depreciação fiscal do ágio!

Da análise dos dispositivos legais que regem a matéria, verifica-se que a dedutibilidade das despesas com amortização e depreciação do ágio, seja ele

fundamentado em mais valia de ativo ou em expectativa de rentabilidade futura, está condicionada à observância dos seguintes requisitos (e apenas estes):

- (i) aquisição de investimento com pagamento de ágio;
- (ii) que o investimento adquirido seja avaliado conforme o Método da Equivalência Patrimonial, nos termos do artigo 248 da Lei nº 6.404, de 17 de dezembro de 1976 (“Lei das S/A”), do artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77 e do artigo 384 do RIR/99;
- (iii) que o ágio em questão esteja fundamentado na expectativa de rentabilidade futura e/ou mais-valia dos ativos da sociedade adquirida; e (iv) haja incorporação, cisão ou fusão entre a sociedade adquirente e a sociedade adquirida (ou vice-versa).

Portanto, ainda que da análise da operação em questão não fosse possível inferir de pronto a existência de confusão patrimonial após a aquisição da LACIM, o v. acórdão recorrido não poderia, sob o ponto de vista legal, fundamentar a manutenção da autuação fiscal com base neste argumento.

Não obstante, para que sejam afastados todos os pontos do acórdão recorrido sobre a legalidade das operações levadas a efeito pela Recorrente, **demonstrar-se-á a seguir que todos os requisitos legais e formais exigidos pela legislação e consolidados na jurisprudência sobre o tema foram observados** para possibilitar a dedutibilidade das despesas de amortização de ágio incorridas pela Recorrente nos anos-calendários de 2015 e 2016.

VI.1.1 – DA GLOSA DA DEDUÇÃO DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO DA LACIM

Diferentemente do que restou entendido pelo V. Acórdão ora recorrido, a partir do interesse do Grupo Lafarge em expandir as suas operações no mercado brasileiro de cimentos, a CNCP adquiriu o investimento na LACIM de uma parte não-relacionada (Votorantim) e com o pagamento de Ágio, que foi devidamente fundamentado em mais-valia de ativos tangíveis e expectativa de rentabilidade futura do investimento.

Após a incorporação da CNCP pela LACIM, contemporânea a outras diversas incorporações de empresas brasileiras do grupo Lafarge, que se inserem no contexto de simplificação organizacional e obtenção de sinergias, a LACIM passou a deduzir fiscalmente as despesas com amortização (rentabilidade futura) e depreciação (mais-valia de ativos) do ágio pago pela CNCP.

A Fiscalização, tampouco o V. Acórdão recorrido, contestaram a existência do pagamento de um ágio na transação de aquisição, pela CNCP, do investimento na LACIM. Muito pelo contrário: o ponto (supostamente) controvertido é QUEM arcou com o ônus do pagamento e, conseqüentemente, poderia deduzir as despesas correspondentes. (...)

Portanto, é importante deixar claro que o Auto de Infração em referência contesta, de forma bastante genérica e sem fundamentação legal, apenas quem

teria sido a parte que supostamente suportou o ônus da aquisição das ações da LACIM, sendo inquestionável que essa transação envolveu o pagamento de um legítimo ágio pela aquisição do investimento.

Ademais, a D. Fiscalização trouxe a alegação de que seria ilegítima a dedutibilidade de despesas de depreciação decorrentes da mais valia dos ativos da LACIM, uma vez que o laudo preparado pela Mazars para suportar a dedutibilidade de tais despesas teria sido elaborado com base em informações fornecidas pelo Grupo Lafarge, como se tal fato pudesse colocar em dúvida a validade e legitimidade do referido laudo. (...)

Entretanto, conforme já demonstrado pela Recorrente, em vista dos questionamentos apresentados pela D. Fiscalização, a Recorrente apresentou, **o laudo de avaliação dos ativos da LACIM, preparado também pela Apsis, empresa especializada, de forma contemporânea à aquisição da LACIM e contendo a minuciosa listagem dos ativos da sociedade adquirida e indicando, de forma individualizada, a identificação do ativo, seu valor de mercado e sua vida útil (DOC.16 da Impugnação).**

Entretanto, esse fato foi meramente desconsiderado pelo v. acórdão recorrido.

Especificamente, no entendimento da Delegacia de Julgamento, a ausência de comprovação dos seguintes pontos teria impedido o reconhecimento da legalidade das deduções efetivadas pela Recorrente:

- (i) o propósito negocial para a sequência de operações engendradas em curto período de tempo,
- (ii) que o "Ágio Mauá" não foi gerado internamente e
- (iii) que o "Ágio LACIM" teria sido gerado no Brasil, com a consequente confusão patrimonial, inclusive com a contemporaneidade do Laudo, independente de Avaliação.

Passemos a demonstrar, portanto, as razões pelas quais o v. acórdão recorrido merece reforma no que tange ao "Ágio LACIM".

VI.1.2 – DA EFETIVA AQUISIÇÃO DA LACIM PELA CNCP

Segundo entende o v. acórdão recorrido, a CNCP não teria arcado com o ônus da aquisição do investimento na LACIM e, portanto, o ágio gerado na referida aquisição, cuja existência é inquestionável, teria ocorrido supostamente no exterior.

Em primeiro lugar, reitera-se a exaustão: essa vaga exigência ou condição imposta pela Delegacia de Julgamento da RFB não encontra qualquer fundamento nos dispositivos que tratam da amortização e depreciação fiscal do ágio, isto é, os artigos 70 e seguintes da Lei nº 9.532/97, consolidados nos artigos 385 e 386 do Regulamento do Imposto de Renda ("RIR/99").

De acordo com esses dispositivos legais, a dedutibilidade das despesas com amortização e depreciação do ágio, seja ele fundamentado em mais valia de ativo ou em expectativa de rentabilidade futura, está condicionada à observância dos seguintes requisitos (e apenas estes):

- (i) aquisição de investimento com pagamento de ágio;
- (ii) que o investimento adquirido seja avaliado conforme o Método da Equivalência Patrimonial, nos termos do artigo 248 da Lei nº 6.404, de 17 de dezembro de 1976 (“Lei das S/A”), do artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77 e do artigo 384 do RIR/99;
- (iii) que o ágio em questão esteja fundamentado na expectativa de rentabilidade futura e/ou mais-valia dos ativos da sociedade adquirida; e (iv) haja incorporação, cisão ou fusão entre a sociedade adquirente e a sociedade adquirida (ou vice-versa).

A suposta acusação da D. Fiscalização não apresenta qualquer dispositivo legal em que estaria baseada, nem mesmo os artigos 385 e 386 citados acima.

Vale esclarecer que os ativos e investimentos evidenciados no balanço da CNCP acima estão contabilizados pelos seus respectivos valores históricos, em observância ao princípio contábil do conservadorismo. Portanto, é de se esperar que o valor de mercado desses ativos supere significativamente o seu valor histórico, demonstrando a plena capacidade econômica da CNCP de adquirir o investimento na LACIM.

Conforme evidenciado acima, as Vendedoras Estrangeiras converteram seus recebíveis no valor total de R\$ 1.701.464.858,00 em capital da CNCP, que, em contrapartida, emitiu 1.181.696 novas ações para Vendedoras Estrangeiras pelo seu valor de mercado, equivalentes a uma participação de 54% no capital da CNCP.

Portanto, o valor de mercado da CNCP antes da referida capitalização era de aproximadamente R\$ 1,45 bilhão e passou a ser de aproximadamente R\$ 3,15 bilhões após a referida capitalização dos recebíveis. Fica claro, por mais esta perspectiva do valor de mercado da CNCP, que esta sociedade tinha plena capacidade econômica para arcar, como de fato arcou, com o ônus da aquisição do investimento na LACIM.

Logo, não prospera a alegação da D. Fiscalização de que a CNCP não possuía capacidade econômica para realizar a aquisição da Cimpor, cujas ações foram posteriormente permutadas pelo investimento na LACIM - em relação ao qual foi registrado o ágio sob análise. Ainda que a CNCP não possuísse caixa em montante suficiente para adquirir o investimento, é absolutamente comum nesse tipo de transação que a sociedade adquirente obtenha recursos por meio de empréstimos. (...)

Portanto, no posicionamento do próprio E. CARF, a emissão de ações em contrapartida à operação de incorporação de ações representa, para o antigo acionista da sociedade cujas ações foram incorporadas, um efetivo acréscimo patrimonial sujeito à tributação pelo imposto sobre a renda. Se a emissão de novas ações pela sociedade incorporadora representa acréscimo patrimonial ao antigo acionista, por óbvio que é a empresa emissora das novas ações quem suporta o ônus desse acréscimo patrimonial verificado. (...)

Assim, por todas as razões acima, não se sustenta o principal argumento utilizado pela D. Fiscalização sobre a suposta ausência de ônus suportado pela CNCP na aquisição das ações de emissão da LACIM. Aliás, com a devida vênia, a alegação de que a CNCP teria adquirido o investimento na LACIM sem incorrer em ônus econômico correspondente é tão infundada que o seu acolhimento significaria reconhecer que a CNCP teria recebido as ações da LACIM sob a forma de doação, percebendo um acréscimo patrimonial unilateral e sem contrapartida, sujeito à incidência do IRPJ e da CSL. (...)

Ademais, vale destacar que a aquisição da participação na LACIM por meio de uma sociedade brasileira do Grupo Lafarge (isto é, pela CNCP) não foi realizada de forma abusiva, pois essa estruturação estava intrinsecamente inserida no contexto da organização dos negócios do grupo no Brasil. Àquela época, a CNCP já era, de longa data, uma verdadeira sociedade holding, constituída no Brasil desde 1966, que concentrava diversos investimentos operacionais do Grupo Lafarge no Brasil, tais como o investimento na Lafarge Brasil S.A., na Cimento Tupi S.A., na Cimento Davi S.A., na Lafarge Cimentos S.A. (México) e Fazenda Sete Lagos Inv. S.A. A esse respeito, vale destacar o seguinte trecho das notas explicativas: (...)

Portanto, nada mais natural que o Grupo Lafarge concentrasse na CNCP a expansão de seus investimentos brasileiros. Já naquela época, o grupo planejava grande crescimento no segmento de cimento brasileiro. A aquisição da LACIM, portanto, se insere em um contexto de forte expansão do grupo Lafarge no Brasil, conforme se verifica da notícia anexa (DOC.12 da Impugnação), sendo absolutamente natural que essa aquisição ocorresse por meio de uma entidade já constituída, há muitos anos, no Brasil, sendo a holding das operações do grupo no país.

Outro aspecto estritamente negocial que direcionou a realização da aquisição do investimento por meio da CNCP é que o Grupo Lafarge preparava, àquela época, a abertura de capital se suas operações brasileiras, conforme amplamente noticiado⁹ (DOC.13 da Impugnação) e conforme se extrai da apresentação sobre a potencial abertura de capital do Grupo Lafarge no Brasil, preparada pelo banco Morgan Stanley (DOC.14 da Impugnação).

Diante da importância dos negócios da LACIM no Grupo Lafarge, é evidente que este novo investimento que seria adquirido não poderia ficar de fora do perímetro da oferta pública de ações do grupo Lafarge no Brasil.

Obviamente, para garantir que a LACIM estivesse induída no perímetro da oferta pública, a aquisição do investimento na LACIM teria de ser realizada como de fato foi - por meio da CNCP. (...)

Por tais razões, não prospera o fundamento do v. acórdão recorrido no sentido de que de que a CNCP não teria arcado com o ônus da aquisição do investimento na LACIM e que não seria a real adquirente desse investimento que gerou o legítimo ágio deduzido da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, devendo ser reformado para cancelar a autuação fiscal.

VI.1.3 - DA FUNDAMENTAÇÃO ECONOMICA DO ÁGIO – MAIS VALIA DOS ATIVOS DA LACIM

Além de todo o exposto, conforme se verifica da leitura do V. Acórdão ora recorrido, a D. Fiscalização questionou a validade do Laudo de Avaliação da Mazars (DOC. 15 da Impugnação) e lavrou os autos de infração para a cobrança dos valores devido em razão da suposta amortização indevida do ágio pela Recorrente nos anos de 2011 a 2014, *verbis*: (...)

A esse respeito, a Recorrente reitera que o referido Laudo foi apresentado pela Recorrente justamente para fundamentar a alocação do ágio pago pela CNCP em relação à mais valia dos ativos imobilizados da LACIM, alegando que este não teria sido elaborado em conformidade com a legislação vigente, uma vez que (i) estaria supostamente baseado em informações prestadas por especialistas do Grupo Lafarge, e (ii) não possuiria uma lista individualizada dos ativos tangíveis e seu correspondente valor de mercado.

Em vista de tais alegações, a Recorrente apresentou, durante o processo de fiscalização que deu origem à presente autuação, o laudo de avaliação dos ativos da LACIM, preparado também pela Apsis, empresa especializada, de forma contemporânea à aquisição da LACIM e contendo a minuciosa listagem dos ativos da sociedade adquirida e indicando, de forma individualizada, a identificação do ativo, seu valor de mercado e sua vida útil (DOC.16 da Impugnação).

Assim, este laudo apresentado pela Recorrente não somente valida as conclusões e resultados apresentados pelo laudo da Mazars, mas afasta integralmente e em definitivo as acusações da D. Fiscalização de que a parcela do preço de aquisição das ações da LACIM alocada à mais-valia dos ativos da adquirida não estava devidamente fundamentada.

VI.1.4 – INEXISTÊNCIA DE FRAUDE OU SIMULAÇÃO QUE IMPUTE À RECORRENTE À OBRIGAÇÃO DE PAGAMENTO DE MULTA QUALIFICADA (150%) (...)

VI.2 - DA LEGITIMIDADE E LEGALIDADE DO ÁGIO MAUÁ

Com relação ao ágio apurado na aquisição da participação da Mauá, o V. Acórdão ora recorrido entendeu pela artificialidade da reorganização societária levada a efeito pela Recorrente que careceu de propósito negocial e substrato

econômico, não servindo para autorizar o aproveitamento tributário do ágio que pretendeu criar. (...)

Entretanto, ao contrário das conclusões acima colacionadas, deve-se destacar que o registro de ágio a partir de negociações realizadas entre partes relacionadas não pode implicar a sua ilegitimidade, sobretudo quando esse ágio (i) decorre de operações inseridas num contexto negocial verdadeiro, independente e anterior a quaisquer possíveis efeitos fiscais verificados no Brasil; (ii) decorre de um custo efetivamente incorrido mediante desembolso de caixa e transferência de numerário; (iii) se justifica por laudos de avaliação preparados por empresa independente e especializada; e (iv) todos os demais requisitos de natureza formal previstos na legislação estão presentes.

Conforme demonstrado anteriormente, a consolidação na CNCP dos investimentos brasileiros do grupo Lafarge tinha o claro e legítimo propósito negocial de expansão das já relevantes operações brasileiras, bem como o de preparar a estrutura organizacional para uma possível abertura de capital do grupo no Brasil. Portanto, a aquisição do investimento residual na Mauá, pela CNCP, não foi estruturada de forma abusiva e com o principal objetivo de gerar economias fiscais para o grupo, não podendo ser simplesmente ignorada pela D. Fiscalização sem qualquer fundamento jurídico plausível. (...)

Outra prova de que a aquisição do investimento na Mauá pela CNCP não tinha como objetivo primordial gerar economias fiscais é o fato de que o investimento adquirido no ano de 2002 era apenas residual (a CNCP já detinha 92% do negócio!), e a Recorrente só passou a amortizá-lo em 2010, isto é, oito anos após o evento de aquisição que está sendo contestado pela D. Fiscalização.

Ressalte-se que à época dos fatos ora discutidos (2002), não havia qualquer vedação na legislação fiscal, explícita ou implícita, quanto à possibilidade de aproveitamento fiscal do ágio gerado na aquisição de investimentos realizada entre partes relacionadas. A vedação ao aproveitamento do ágio na hipótese de aquisição de investimento entre partes relacionadas só veio a ser introduzida no ordenamento jurídico brasileiro a partir da publicação da Lei 12.973/14, a saber: (...)

A própria legislação fiscal vigente à época, reconhecendo a possibilidade de partes relacionadas transacionarem a mercado como se fossem partes independentes, previa diversos tratamentos específicos para disciplinar essas relações em bases comutativas, podendo ser citados como exemplos os casos de DDL, de Preços de Transferência e de Transações com Interdependência para fins do Imposto sobre Produtos Industrializados ("IPI"). (...)

No presente caso, a Recorrente reforça que embora a CNCP (compradora) e a Lafarge França (vendedora) fossem sociedades pertencentes ao mesmo grupo econômico, a transação de compra e venda foi realizada pelo valor de mercado das ações da Mauá, em bases estritamente comutativas, conforme avaliado pelo laudo preparado pela Apsis, com efetivo pagamento de caixa à vendedora,

fechamento de operação de câmbio na remessa dos valores ao exterior (DOC.17 da Impugnação) e recolhimento da CPMF correspondente. (...)

A própria Exposição de Motivos da MP 627/13 deixa claro que a vedação ao registro de ágio em operações entre partes relacionadas é uma inovação surgida apenas com a nova regulamentação contábil, que, vale dizer, é posterior aos fatos ora discutidos e não se aplica ao caso em exame: (...)

Esse entendimento chegou a ser utilizado pelo E. CARF no Acórdão nº 1302-001.108, de 11.6.2013 - "Caso Agrenco", para sustentar a legitimidade de valores registrados a título de ágio em operações conduzidas entre partes relacionadas por absoluta ausência de fundamentação legal que viria a ser disciplinada apenas posteriormente, ainda quando as D. Autoridades Fiscais discutiam o teor da "minuta" do que viria a ser a MP 627/13. (...)

Não prosperam, portanto, os argumentos levantados pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal, no sentido de que as despesas de amortização do Ágio Mauá deduzidas pela Recorrente deveriam ser glosadas por decorrerem de operações realizadas entre partes relacionadas.

VI.3 – DA IMPOSSIBILIDADE DE INGERÊNCIA DO FISCO NA ATIVIDADE DO CONTRIBUINTE – DA OPÇÃO LEGAL – E IMPOSSIBILIDADE DE SE APLICAR A TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL(...)

Diante de todo o exposto, constata-se que não pode o Fisco interferir na maneira pela qual os contribuintes realizarão aquisições, por exemplo, vedando, sem qualquer respaldo em Lei, o aproveitamento de ágio gerado em reorganizações societárias que envolvam diferentes ou o mesmo Grupo Econômico, ainda que não tenham propósito comercial.

VI.4 - DA INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA A ADIÇÃO, NA BASE DE CÁLCULO DA CSLL, DAS DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO CONSIDERADA INDEDUTÍVEL PELA FISCALIZAÇÃO

Apesar de ter restado efetivamente comprovada pela ora Recorrente a regularidade de todas as operações societárias realizadas, a legitimidade da dedução fiscal das despesas decorrentes da amortização dos ágios, a Delegacia de Julgamento da Receita Federal entendeu que: “Aplicam-se ao lançamento da CSLL, no que couber, as razões de decidir do lançamento de IRPJ, haja vista estarem apoiados nos mesmos elementos de convicção.” Contudo, data *maxima venia*, deve-se ressaltar a impossibilidade de se falar na adição da referida despesa na base de cálculo da CSLL por absoluta ausência de previsão legal.

Isso porque, o legislador determinou a base de cálculo da CSLL de forma exaustiva (*numerus clausus*), fixando, taxativa e individualmente, cada um dos ajustes aplicáveis (artigo 2º e parágrafos, da Lei nº 7.689/88), não arrolando, como hipótese de adição ao lucro líquido, o valor correspondente à amortização do ágio na aquisição de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial.

Assim, tendo em vista que o ordenamento foi silente quanto à adição ao lucro líquido, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, da parcela do ágio, não cabe ao Sr. Agente Fiscal exigir o que a lei não exige. De fato, o tributo só pode ser exigido quando ocorrer a efetiva subsunção do fato à norma tributária e, somente assim, poderia se falar em ocorrência do fato jurídico tributário.

No presente caso, repita-se, não há previsão legal para imputação da referida adição. Frise-se, também, que o Sr. Agente Fiscal não citou qualquer disposição legal específica para a apuração da base de cálculo da CSLL, procedimento esse que ratifica o até aqui exposto.

Dessa forma, torna-se incontroversa a argumentação no sentido de que, os únicos ajustes admitidos, por adição, à base de cálculo da CSLL, são aqueles que decorrem de Lei. Com efeito, uma eventual despesa que tenha integrado o lucro líquido somente será considerada indedutível da base de cálculo da CSLL caso haja previsão expressa em lei para este tributo – o que não ocorre para o caso específico. (...)

Portanto, mesmo que se considere que o ágio amortizado deva ser adicionado para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ no presente caso, o que se admite, insista-se, apenas a título argumentativo, é possível concluir que o lançamento de CSLL, que também é objeto do presente processo administrativo, não possui fundamento legal, na medida em que afronta um dos mais importantes princípios norteadores do Direito Tributário, qual seja o princípio da legalidade, motivo pelo qual deve ser cancelado ao menos o auto de infração de CSLL.

VI.5 - PRECLUSÃO/DECADÊNCIA DA POSSIBILIDADE DO FISCO QUESTIONAR A LEGALIDADE DOS ATOS SOCIETÁRIOS QUE DERAM ORIGEM AO ÁGIO AMORTIZADO PELA RECORRENTE

Não obstante todos os fatos trazidos até o presente momento, que demonstram a absoluta insubsistência da autuação fiscal, o v. acórdão recorrido não poderia, ainda, ter mantido autuação fiscal que questiona a legalidade dos atos que originaram o direito ao aproveitamento do ágio surgidos em 2002 (Ágio Mauá) e 2010 (Ágio LACIM), eis que transcorreu o prazo decadencial de cinco anos entre (i) o fato que propiciou o seu surgimento e (ii) a ciência, pela Recorrente, dos autos de infração em questão (27/11/2018).

Vale dizer, muito embora o ágio tenha sido amortizado nos anos-base de 2015 e 2016, conforme informado pela Autoridade Fiscal, o fato contábil-societário, que deu origem ao referido ágio, ocorreu nos anos-base de 2002 e 2010.

Dessa forma, é vedado ao Fisco efetuar os lançamentos de ofício sobre fatos pretéritos, já consumados no tempo em razão do decurso do prazo decadencial (fatos societários que geraram o registro do ágio, ocorridos em 2002

e 2010), para alcançar os efeitos decorrentes desses fatos, em períodos subsequentes (amortização do ágio em 2015 e 2016). (...)

Portanto, é fato notório que o Fisco não poderia efetuar os lançamentos de ofício, em 2018, sobre fatos pretéritos, já consumados no tempo em razão do decurso do prazo decadencial (fato societário que gerou o direito à utilização do ágio, que ocorreu em 2002 e 2010), para alcançar os efeitos decorrentes desses fatos, em períodos subsequentes (amortização do ágio em 2015 e 2016).

VI.6 - DAS COMPENSAÇÕES E RETIFICAÇÕES INDEVIDAS DE PREJUÍZO FISCAL E BASE NEGATIVA DA CSLL

Quanto à possibilidade de compensação e retificação indevida do prejuízo fiscal e base negativa da CSLL, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento se limitou a afirmar que: *“uma vez mantidos, na totalidade, os autos de infração de IRPJ e CSLL, não há que se falar cancelamento das retificações de ofício do saldo de Prejuízo Fiscal e do saldo de base negativa da Contribuição Social sobre o Lucro, assim como da retificação das compensações efetivadas, de ofício, nos presentes Autos de Infração.”*

No entanto, tal entendimento não merece prosperar, tendo em vista que foi amplamente demonstrado nos tópicos anteriores a improcedência das autuações fiscais ora combatidas e a consequente necessidade de cancelamento INTEGRAL dos autos de infração que originaram o presente processo administrativo.

Assim sendo, com o consequente cancelamento da autuação em referência por este C. CARF, não haverá que se falar em retificação do saldo de prejuízo fiscal e do saldo de base negativa da Contribuição Social sobre o Lucro nos seguintes montantes: (...)

Desta forma, os valores compensados de ofício pela Autoridade Fiscal, por meio dos autos de infração em questão, deverão ser restabelecidos ao final do presente processo administrativo quando do julgamento favorável ao Recorrente.

Em razão do exposto, fica impugnada a compensação e a retificação de ofício dos créditos de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL constante dos lançamentos de IRPJ e CSLL, uma vez que as bases de cálculo desses tributos foram indevidamente ajustadas pelas supostas infrações apuradas no presente processo administrativo.

VI.7 - DA IMPOSSIBILIDADE DA COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM RAZÃO DA FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ E DA CSLL POR ESTIMATIVA

✓ **Inaplicabilidade da Multa Isolada Em Razão Do Encerramento Do Ano-Base De 2015 Quando Da Lavratura Dos Autos De Infração (...)**

✓ **Da Duplicidade de Cobrança – Impossibilidade de Cumulação da Multa Isolada com a Multa de Ofício (...)**

Contudo, tal proposta foi rechaçada pelo Pleno da CSRF, haja vista que não representava o posicionamento dominante no CARF acerca da impossibilidade de cumulação de tais penalidades previstas no artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

Não obstante tal negativa, em dezembro de 2013, por meio da Portaria nº 28/2013 do CARF, foi novamente submetida ao Pleno da CSRF uma proposição de súmula (nº 09) em termos bem semelhantes à proposta rejeitada no ano de 2012: (...)

E da mesma forma que a proposta de súmula nº 17 de 2012, a proposição acima citada também não foi acolhida pela CSRF.

Posteriormente, em dezembro de 2014, com a supressão de qualquer menção a critério temporal que limitasse a aplicação do entendimento prevalente na jurisprudência do CARF em relação à multa isolada, foi aprovada a mencionada Súmula CARF nº 105.

Logo, não há dúvidas de que o entendimento da CARF esposado na Súmula CARF nº 105 remete à impossibilidade de aplicação conjunta da multa isolada, pela falta de recolhimento de estimativa, com multa de ofício, pelo não recolhimento do tributo, seja em período anterior ou posterior à entrada em vigor da MP nº 351/2007, que foi convertida na Lei nº 11.488/2007. (...)

Ante ao exposto, não há como prosperar a exigência concomitante das multas isolada e de ofício, de modo que deve este E. CARF determinar o cancelamento das multas isoladas objeto dos autos de infração formalizados no presente processo administrativo.

VII. DO PEDIDO

Diante do exposto, requer-se a este C. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais o **recebimento, conhecimento e provimento** do presente Recurso Voluntário, com a consequente **reforma do V. Acórdão recorrido**, seja pela preliminar, seja pelo mérito, de modo que seja cancelado integralmente o auto de infração objeto do presente processo administrativo.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça**, Relatora

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional.

Conforme já relatado, foram lavrados autos de infração por meio dos quais a Fiscalização constituiu supostos créditos tributários de IRPJ e CSLL relativos aos **períodos de**

apuração: 01/01/2015 a 31/03/2015, 01/01/2016 a 31/12/2016, cumulados com a multa de ofício, multa isolada e juros de mora, no valor total de R\$ 21.437.637,13, abaixo discriminados:

	IRPJ	CSLL
Principal	6.004.760,00	2.514.465,98
Juros de Mora	2.827.305,75	1.101.336,09
Multa de ofício	4.841.276,98	1.885.849,48
Multa Isolada	1.309.258,42	503.108,45
Total	15.432.877,13	6.004.760,00

Explicitando melhor, ação fiscal abrangeu, portanto, o exame da regularidade na apuração do IRPJ e da CSLL relativo aos anos-calendário de 2015 a 2016, conforme Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Fiscalização (TDPF) nº 07.1.85.00-2019-00006-0. O crédito tributário levantado na presente fiscalização limitou-se ao primeiro período de 01 de janeiro a 31 de março de 2015, data da cisão parcial, pois após a adição dos supostos ágios, foi o único período nos anos de 2015 e 2016 em que apurou-se Lucro Real e base de cálculo da CSLL.

Dessa feita, após o procedimento fiscal, verificou-se o seguinte:

a) Que os ágios foram amortizados indevidamente, deduzidos na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, lançado na linha 152 - e-LALUR - Parte A e na base de cálculo da CSLL, no período de 01 de janeiro a 31 de março de 2015, no montante de R\$ 39.544.298,46 ("LACIM") e R\$ 379.454,79 ("Cimento Mauá"), conforme apuração realizada pela fiscalização;

b) Que as exclusões lançadas na parte A do e-LALUR no período de 01 de janeiro a 31 de março de 2015, no valor de R\$ 1.600.312,89, referente à conta Amortização do Ágio sobre Investimento - Mauá - conta 1899 - controlada na parte B do e-LALUR, foi indevidamente deduzido da apuração do Lucro Real;

c) Que a parcela do ágio alocada ao ativo imobilizado, cuja depreciação lançada em conta de resultado reduziu o Lucro Real e a base de cálculo da CSLL no período de 01 de janeiro a 31 de março de 2015, no valor de R\$ 4.577.334,80, equivalente a 3/12 da despesa de depreciação no ano de 2015 no valor de R\$ 18.309.339,19 foi glosada;

d) Adicionalmente, apurou-se uma redução do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa de CSLL na sucessora LafargeHolcim (Brasil) S.A., (CNPJ nº 60.869.336/0001-17) relativo ao ano-calendário de 2016, calculada sobre a amortização do ágio -"LACIM" no valor de R\$ 1.541.727,28 (mês de dezembro de 2016) e da parcela do ágio alocada ao ativo imobilizado, cuja depreciação lançada em conta de resultado no mês de dezembro de 2016 foi no montante de R\$ 1.520.289,63, equivalente a 1/12 da despesa de depreciação de 2016 no valor de R\$ 18.243.475,53. Os dois valores representam um montante de R\$ 3.062.016,91, lançado nos Autos de Infração aqui em litígio.

Em suma, o presente processo versa acerca de autos de infração referentes à exigência da recomposição da base de cálculo do IRPJ e CSLL face à glosa da dedução das despesas

de amortizações de ágios realizados nos **períodos de apuração: 01/01/2015 a 31/03/2015, 01/01/2016 a 31/12/2016. Destaque-se que dois são os ágios em discussão: Ágios Lacim e Mauá.**

Em relação à operação que deu origem ao ágios, tem-se que o Grupo Lafarge, multinacional francesa, dedica-se, em território nacional, à produção de cimento de concreto e à mineração de grande porte e está presente no Brasil desde o ano de 1959, possuindo investimento na CNCP (Companhia Nacional de Cimento Portland). Destaque-se que a representante do grupo no Brasil, Lafarge Brasil, foi incorporada pela Holcim em novembro de 2016, passando a ser denominada LafargeHolcim (BRASIL).

Em 1º de fevereiro de 2010, a CNCP comprou de Financière Lafarge SAS e Ladelis, SGPS, LDA, ações representativas de 17,28% do capital social de Cimpor – Cimentos de Portugal, SGPS, S.A., sociedade anônima portuguesa, pelo preço de negociação das ações da Cimpor na Bolsa de Valores de Lisboa. A contraprestação da compra deveria ser paga no 180º dia após a data de celebração dos contratos, por meio de transferência eletrônica de fundos imediatamente disponíveis para as contas bancárias das vendedoras.

Em 3 de fevereiro de 2010, a CNCP firmou contrato de permuta de ações com Votorantim Cimentos S.A., Votorantim Participações S.A. e Lafarge S.A, por meio do qual transferiu, em 19 de julho de 2010, as ações ordinárias de emissão da Cimpor à Votorantim Cimentos S.A., a qual, por sua vez, transferiu ações da LACIM à CNCP. Ao final da referida permuta, CNCP registrou um ágio em relação ao investimento adquirido na LACIM de R\$ 1.470.953.748, desmembrado em R\$ 1.071.205.365, referente à expectativa de rentabilidade futura da LACIM e R\$ 414.939.123, relativo à mais-valia dos ativos da LACIM.

Após a incorporação da CNCP pela LACIM, o ágio referente ao investimento na LACIM, fundamentado na expectativa de rentabilidade futura, passou a ser amortizado pela Recorrida. Já o ágio fundamentado na mais-valia dos ativos da LACIM foi incorporado ao custo de aquisição dos ativos tangíveis que lhe deram causa e passou a ser depreciado pela Recorrente, conforme o prazo de vida útil de cada ativo.

Já em relação ao ágio gerado pela aquisição de participação societária da Mauá tem-se que em 29 de novembro de 2002, a CNCP adquiriu 7,28% das ações de emissão da Mauá que eram detidas pela Lafarge S.A., uma sociedade francesa ("Lafarge França"). Àquela época, a CNCP já detinha 83,72% de participação na Mauá, de forma que após a aquisição de 2002 a CNCP passou a consolidar 100% do investimento na Mauá.

De acordo com a Recorrente, embora a CNCP (compradora) e a Lafarge França (vendedora) fossem sociedades pertencentes ao mesmo grupo econômico, a transação de compra e venda foi realizada pelo valor de mercado das ações da Mauá, conforme avaliado pelo laudo preparado pela Apsis Consultoria Empresarial ("Apsis"), com efetivo pagamento de caixa à vendedora e recolhimento da Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras ("CPMF").

Contudo, em relação ao ágio Lacim, nos termos TVF, o ônus econômico da transação de aquisição das ações da LACIM não teria sido suportado pela CNCP e, portanto, o ágio correspondente deveria ter sido reconhecido no exterior. Outrossim, o laudo de avaliação do investimento preparado pela Mazars Brasil e que suporta o valor da mais-valia dos ativos da LACIM, foi considerado pela fiscalização como não válido, pois teria se baseado em informações prestadas pelo departamento de DEC da própria Lafarge Brasil.

Dessa forma, a fiscalização questionou a participação da CNPC na operação, afirmando que as empresas no exterior seriam as reais adquirentes do investimento, pois teriam arcado com os valores utilizados na operação, o que se comprovaria pelo fato de que a dívida da CNPC foi capitalizada. A fiscalização questionou, ainda, a atribuição de parte do ágio a mais valia de ativos da Lacim, por suposta precariedade da demonstração do ágio, que não teria sido elaborado por partes independentes.

A Recorrente apresentou Impugnação demonstrando minuciosamente as razões pelas quais merece ser cancelada a autuação fiscal em comento.

Porém, a 4ª Turma da DRJ/SPO prolatou o Acórdão nº 16-96.798 que negou provimento à Impugnação apresentada, sob os seguintes fundamentos:

- a) não haveria que se falar em aplicação do entendimento adotado pelo CARF no processo administrativo nº 16682.722013/2015-36, que cancelou Auto de Infração que trata exatamente da mesma operação analisada nos presentes autos, na medida em que tal decisão não possui efeito vinculante;
- b) ausência de comprovação do propósito comercial das operações societárias que deram origem ao ágio, de modo a autorizar a dedução das despesas de amortização do ágio prevista pelo art. 386 do RIR, de 1999;
- c) ausência de comprovação de que o "Ágio LACIM" teria sido gerado no Brasil, com a consequente confusão patrimonial, inclusive com a contemporaneidade do Laudo, independente de Avaliação; suposta impossibilidade de dedução do "Ágio Mauá", por se tratar de ágio interno;
- d) aplicação de multa isolada decorrente da falta ou insuficiência do pagamento mensal da estimativa, mesmo que a infração seja apurada depois do encerramento do ano-calendário e ainda que haja exigência de multa de ofício decorrente da falta de pagamento do imposto apurado no final do período de apuração.

Não se conformando com a decisão, a Recorrente interpôs recurso voluntário procurando demonstrar que:

- a) restou configurada a preclusão/decadência da possibilidade de o fisco questionar a legalidade dos atos societários que deram origem ao ágio amortizado pela Recorrente;
- b) já existe precedente deste CARF (16682.722013/2015-36) no sentido de que a operação objeto da presente autuação fiscal está em conformidade com os requisitos legais

necessários a autorizar a dedução das despesas com a amortização do ágio da LACIM e, assim, a dedução das despesas com a amortização desse ágio está em conformidade com os requisitos estabelecidos pela legislação aplicável, não havendo que se falar em ausência de confusão patrimonial entre a empresa investidora e a investida face à aquisição da LACIM pela CNCP;

- c) a dedução das despesas com a amortização do ágio MAUÁ está em conformidade com os requisitos estabelecidos pela legislação aplicável, tendo em vista que o registro de ágio a partir de negociações realizadas entre partes relacionadas não pode implicar a sua ilegitimidade, sobretudo quando esse ágio *(i) decorre de operações inseridas num contexto negocial verdadeiro, independente e anterior a quaisquer possíveis efeitos fiscais verificados no Brasil; (ii) decorre de um custo efetivamente incorrido mediante desembolso de caixa e transferência de numerário; (iii) se justifica por laudos de avaliação preparados por empresa independente e especializada; e (iv) todos os demais requisitos de natureza formal previstos na legislação estão presentes;*
- d) a impossibilidade de ingerência do fisco na atividade do contribuinte – da opção legal – e impossibilidade de se aplicar a teoria do propósito negocial ao presente caso, uma vez que não há nenhum obstáculo legal que impeça a Recorrente de se reformar sua organização societária da melhor forma que lhes convier;
- e) a inexistência de previsão legal para a adição, na base de cálculo da CSLL, das despesas com amortização de ágio considerada indedutível pela fiscalização;
- f) impossibilidade da cobrança da multa isolada em razão da falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa.

Assim, passa-se à análise das questões pontuadas.

PRELIMINARMENTE

A Recorrente alegou que, em 2018, teria ocorrido a preclusão do direito de a autoridade fiscal questionar a legitimidade e a legalidade de despesas relativas aos ágios gerados em 2002 (ágio Mauá) e 2010 (ágio LACIM) e amortizados em 2015 e 2016, considerando que a cientificação dos lançamentos ocorreu em 04/12/2019.

Porém, não há como prosperar a preliminar aventada de que o Fisco não poderia efetuar os lançamentos de ofício, sobre fatos pretéritos, já consumados no tempo em razão do decurso do prazo decadencial, para alcançar os efeitos decorrentes desses fatos, em períodos subsequentes (amortização do ágio em 2015 e 2016).

Afinal, embora o ágio tenha sido gerado em 2002 e em 2010, os correspondentes efeitos tributários só ocorreram nos anos-calendário de 2015 e 2016, períodos de apuração não alcançados pelo prazo decadencial de cinco anos, uma vez que a ciência dos presentes autos de infração ocorreu em 04/12/2019. Aplica-se, pois, ao caso a Súmula CARF nº 116.

Neste contexto, adoto como fundamentação as razões da decisão recorrida nos seguintes termos:

“(…)

34. A decadência e a prescrição são institutos que regulam a extinção de direitos por decurso de prazo e que se encontram relacionados ao princípio constitucional da segurança jurídica. Em regra os direitos não devem ser eternos, pois as relações jurídicas devem ser estabilizadas no tempo.

35. No âmbito do direito tributário, a decadência atinge o direito de constituir o crédito tributário.

36. Assim, tendo o contribuinte apurado o resultado de determinado exercício financeiro, calculado e recolhido o montante de IRPJ e CSLL que entendeu devidos, não poderá o Fisco exigir qualquer diferença desses tributos após expirado o prazo quinquenal previsto no art. 150, § 4º ou no art. 173, incisos I e II e seu parágrafo único, ambos do CTN.

37. Nessa hipótese, o resultado apurado e os tributos recolhidos estariam homologados tacitamente, e o crédito tributário extinto definitivamente.

38. Ou seja, o que se homologam são o resultado e os pagamentos realizados, e não os atos ou negócios jurídicos, principalmente aqueles que venham repercutir em exercícios futuros, não alcançados ainda pela decadência.

39. Portanto, pode o Fisco examinar a validade de atos ou negócios jurídicos celebrados em períodos já atingidos pela decadência, com vistas a identificar eventuais reflexos em períodos ainda não decaídos.

40. Não é por outra razão que o art. 37, da Lei nº 9.430, de 1996, estabelece o dever de o contribuinte guardar os comprovantes de sua escrituração em situações como essa, conforme mandamento a seguir transcrito:

Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

41. No caso, embora o ágio tenha sido gerado em 2002 e em 2010, os correspondentes efeitos tributários só ocorreram nos anos-calendário de 2015 e 2016, períodos de apuração não alcançados pelo prazo decadencial de cinco anos, uma vez que a ciência dos presentes autos de infração ocorreu em 04/12/2019.

42. Ao caso, aplica-se a Súmula Vinculante do CARF:

Súmula CARF nº 116:

Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua

repercussão na apuração do tributo em cobrança. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Portanto, rejeito a preliminar de decadência.

MÉRITO

AGIOS LACIM E MAUÁ

Quanto ao mérito, examinando a questão, entendo assistir razão parcialmente à Recorrente de forma a reconhecer a legalidade da dedução das despesas do ágio gerado na aquisição de participação societária da LACIM, visto que todos os requisitos formais exigidos pela legislação e já consolidados pela jurisprudência administrativa foram devidamente cumpridos.

Nada obstante, o mesmo não se dizer do "Ágio Mauá" por se tratar de ágio gerado internamente, pois como se comprova pelos documentos acostados aos autos, não houve alteração no patrimônio do grupo formado pela controladora Lafarge S/A, na França, e CNCP e Mauá, suas controladas, no Brasil.

Releva ressaltar que, a hipótese de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR, de 1999, requer a participação de uma pessoa jurídica investidora originária, que efetivamente tenha acreditado na "mais valia" do investimento e feito sacrifícios patrimoniais para sua aquisição; se inexistentes tais sacrifícios, notadamente em razão do fato de alienante e adquirente integrarem o mesmo grupo econômico e estarem submetidos a controle comum, evidencia-se a artificialidade da reorganização societária que, carecendo de propósito negocial e substrato econômico, não tem o condão de autorizar o aproveitamento tributário do ágio que pretendeu criar.

Inclusive, esses ágios já foram objetos de escrutínio neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no processo retro mencionado (nº 16682.722013/2015-36), mediante a prolação do **Acórdão nº 1201-002.357** que, por maioria de votos, deu parcial provimento ao recurso voluntário para **cancelar somente a autuação relativa ao ágio LACIM**, da seguinte forma:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

ÁGIO INTERNO. APROVEITAMENTO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR, de 1999, requer a participação de uma pessoa jurídica investidora originária, que efetivamente tenha acreditado na "mais valia" do investimento e feito sacrifícios patrimoniais para sua aquisição; se inexistentes tais sacrifícios, notadamente em razão do fato de alienante e adquirente integrarem o mesmo grupo econômico e estarem submetidos a controle comum, evidencia-se a artificialidade da reorganização societária que, carecendo de propósito negocial e substrato econômico, não tem o condão de autorizar o aproveitamento tributário do ágio que pretendeu criar.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Sendo a tributação decorrente dos mesmos fatos e inexistindo razão que demande tratamento diferenciado, aplica-se à CSLL o quanto decidido em relação ao IRPJ.

Dessa forma, adoto e transcrevo a seguir excertos do voto condutor da decisão proferida no processo retro mencionado (nº 16682.722013/2015-36), Acórdão nº 1201-002.357, que deu parcial provimento ao recurso voluntário, **para cancelar a autuação somente em relação ao ágio LACIM**, nos seguintes termos:

“(…)

3.1 ÁGIO LACIM

23. Segundo o TVF, a Autuada, CNPJ 10.917.819/0001-71, foi constituída em 29/05/2009 como Serpa SPE Energia e Participações S/A, pela Votorantim Cimentos S/A e a Votorantim Cimentos N/NE S/A, que lhe atribuíram ativos líquidos; e a razão social foi alterada para Cia de Cimento Portland Lacim - LACIM.

24. O grupo Votorantim, em 07/2010, vendeu a LACIM para a Companhia Nacional de Cimentos Portland - CNCP, então holding do grupo Lafarge, no Brasil.

25. Em 11/2010, a CNPC (controladora) foi incorporada pela LACIM (controlada), com isso, a LACIM passou a ser holding e uma das empresas operacionais do grupo Lafarge, no Brasil.

26. Em 30 e 31/12/2010, outra empresa do grupo, a então subsidiária Lafarge Brasil S/A, CNPJ 61.403.127/0001-46 foi incorporada pela LACIM; e em 30/04/2011, foram incorporadas as subsidiárias Cimento Davi S/A e Fazenda Sete Lagos.

27. Em 17/10/2011, a LACIM alterou a razão social para Lafarge Brasil S/A (nome da subsidiária incorporada).

28. A antiga LACIM, agora Lafarge Brasil S/A é a Autuada.

3.1.1 Operação em 2010. Ágio LACIM

29. A aquisição da LACIM.

30. Em 01/02/2010, o grupo Lafarge (por meio da então CNCP) adquiriu, do grupo Votorantim, unidades de produção e centros de distribuição, no Brasil, em troca de ações correspondentes a 17,28% do capital social e direitos de voto da Cimentos de Portugal SGPS - CIMPOR (em Portugal); estas ações da CIMPOR eram de propriedade da Ladelis SGPS Lda e Financière Lafarge SAS, controladas do grupo Lafarge, sediadas no exterior; essas aquisições se deram:

a. Em 01/02/2010, Contrato de Compra e Venda, pago a 6,10 Euro/ação, entre a compradora CNCP (holding do grupo Lafarge no Brasil) e:

i. a vendedora Ladelis (do grupo Lafarge, domiciliada em Portugal), de 81.407.705 ações ordinárias da CIMPOR;

ii. a vendedora *Financière Lafarge* (do grupo *Lafarge*, domiciliada na França), de 34.682.000 ações ordinárias da CIMPOR;

b. Em 03/02/2010, Contrato de Permuta de Ações, entre:

i. entre Votorantim Cimentos S.A. - VC - CNPJ: 01.637.895/0001-32, Votorantim Participações S.A. - VPar - CNPJ: 61.082.582/0001-97 e a Companhia Nacional de Cimentos Portland - CNCP ou Lafarge Brasil- CNPJ: 33.272.576/0001, e Lafarge, (na França);

ii. A CNCP (ou Lafarge Brasil) possuidora das (81.407.705+34.682.000=)116.089.705 ações ordinárias da CIMPOR,

1. na primeira permuta - transfere as 116.089.705 ações ordinárias da CIMPOR para Votorantim Cimentos S.A. - VC - CNPJ: 01.637.895/0001-32;

a. Contrapartida, Transferência de Participação: CNCP (ou Lafarge Brasil) transmite e cede à Votorantim Cimentos S.A. - VC - CNPJ: 01.637.895/0001-32 todos os direitos e participação nas ações.

2. na segunda permuta:

a. Votorantim Cimentos S.A. - VC - CNPJ:01.637.895/0001-32, transmite e cede à CNCP (ou Lafarge Brasil) todos os direitos e participação na totalidade das ações da SPE (recebidos da VC)

i. SPE - foi a S/A constituída no Brasil pela Votorantim Cimentos S.A. - VC - CNPJ: 01.637.895/0001-32, em 17/06/2009, inicialmente denominada Serpa, depois LACIM, CNPJ 10.917.819/0001-71, e depois Lafarge Brasil S/A que é a Autuada.

31. Sintetiza o TVF:

Em suma, a CNCP adquiriu em 01 de fevereiro de 2010, ações ordinárias de emissão da CÍMPOR - Cimentos de Portugal SGPS, S.A., de propriedade de empresas relacionadas no exterior do grupo francês Lafarge (Ladelis e Financière Lafarge). Em 03 de fevereiro de 2010, portanto dois dias após a sua aquisição, transferiu as citadas participações para a Votorantim Cimentos S.A., conforme previsto no Contrato de Permuta de Ações, cuja permuta foi finalizada somente em 19 de julho de 2010, com a transferência das ações da Cia. de Cimento Portland Lacim ("LACIM") composta por ativos e passivos vertidos pelo Grupo Votorantim previamente negociados.

32. A Autuada, incorporou a sua controladora CNCP, que a havia adquirido com ágio, do grupo Votorantim, mediante permuta de ações da CIMPOR originalmente detidas pela Ladelis e Financière (empresas no exterior, pertencentes ao mesmo grupo Lafarge); estas ações, a CNCP comprou da Ladelis e Financière.

33. Em outras palavras, a CNCP, holding do grupo Lafarge no Brasil, comprou das empresas Ladelis e Financière do mesmo grupo Lafarge, situadas no exterior (e que pagou com emissão de ações, concedendo participação no seu capital dessas empresas no exterior, pertencentes ao mesmo grupo), ações da empresa no exterior CIMPOR, em 01/02/2010; permutou essas ações com o grupo Votorantim, pela totalidade das ações da Autuada, com ágio, no espaço de tempo de 03/02 a 19/06/2010; em 11/2010, a Autuada incorporou a CNCP e passou a amortizar ágio.

34. Ou ainda, a CNCP adquiriu todas as ações da Autuada, com ágio, mediante permuta com terceiros (Grupo Votorantim) de ações da CIMPOR que comprou de empresas do grupo Lafarge no exterior (e que pagou com emissão de ações, concedendo participação no seu capital dessas empresas no exterior); com a incorporação reversa da sua única acionista, a Autuada passou a amortizar ágio.

35. Também pode ser explicada a operação da seguinte forma:

a. O grupo Lafarge tinha, no exterior, entre outras, duas empresas, a Ladelis e a Financière, que detinham ações na CIMPOR, empresa no exterior; o grupo Votorantim, constituiu no Brasil a LACIM, cujos ativos operacionais, pontos de distribuição, etc eram de interesse do grupo Lafarge, cuja holding no Brasil era a CNCP. E a Votorantim tinha interesse nas ações da CIMPOR.

b. A CNCP emitiu ações aumentando o seu capital social e a Ladelis e a Financière ingressaram como sócias, pagando com as ações da CIMPOR;

c. A CNCP, no Brasil adquiriu a LACIM com ágio; o pagamento para a Votorantim foi com as ações da CIMPOR.

36. TVF, pág. 3.426:

De acordo com o balanço intermediário datado de 30 de novembro de 2010, aprovado pela AGE de 23/12/2010, a LACIM passou a deter R\$ 421 milhões em investimentos, -Lafarge Brasil, Cimento Davi, Fazenda Sete Lagos e duas pequenas participações no México e um ágio de R\$ 1.606.905.741,03 bilhão, desmembrado em R\$ 1.071.205.365,77 referente à rentabilidade futura da LACIM e R\$ 414.939.122,67 relativos ao ativo imobilizado da LACIM e demais ágios de menor valor. (...)

A AGE realizada em 15 de julho de 2010 e 19 de julho de 2010 aprovou aumento de capital (da CNCP) através da conversão da dívida que a sociedade tinha perante Ladelis e Financière, no valor total de R\$ 1.701.464.858,00, mediante a emissão de novas ações. (Grifou-se.)

37. Este ágio está dividido em:

3.1.2 Rentabilidade futura - a acusação fiscal é que o ágio decorreu de operações envolvendo partes relacionadas do Grupo Lafarge, e a CIMPOR e o Grupo Votorantim, itens 1 e 2. TFV, págs. 3.428 e 3.432

38. Trata-se da infração EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL INFRAÇÃO: EXCLUSÃO DE ÁGIO NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL Ágio de rentabilidade futura de aquisição de participações acionárias, cuja amortização foi indevidamente exduída na determinação do Lucro Real, via lançamento na rubrica RTT, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal. Fato Gerador 31/12/2011, Valor Apurado R\$160.680.804,87 do total de R\$162.198.626,79; Fato Gerador 31/12/2012, Valor Apurado R\$158.177.193,87 do total de R\$159.695.015,79.

39. Consta do TVF que a Autuada foi intimada. sobre os recursos no montante de R\$1.701.464.858,00, pagos pelas ações da CIMPOR, TVF, pág. 3.429:

Solicitamos, ainda, explicar o propósito negocial das operações envolvendo os recebimentos e pagamentos de partes relacionadas lançados nas citadas fichas 52 e 53 da DIPJ 2010 nos valores de RS 1.193.149.291,12 e R\$ 508.315.566,88, pois, os recursos foram registrados inicialmente em financiamentos a curto prazo, em seguida utilizados para aumento de capital e no mesmo ano retornaram aos países de origem.

40. Intimada a empresa informou

Em sua resposta datada de 16/06/2015, o contribuinte afirmou "As informações prestadas na ficha 52 - Rendimentos Recebidos do Exterior - e na ficha 53 - Pagamentos ao Exterior, tal como informados na DIPJ 2010 apresentada pela Companhia Nacional de Cimentos Portland ("CNCP"), correspondem à operação de conversão de dívida em investimento envolvendo as empresas Ladelis SGPS Ltda., sociedade constituída em Portugal ("Ladelis"), Financière Lafarge SAS, sociedade constituída na França ("Financière Lafarge "), na qualidade de credoras, e a CNCP na qualidade de devedora "Conforme anteriormente informado, a CNCP efetuou a aquisição das ações da Cimpor, então detidas pela Ladelis e Financière Lafarge, no exercício de 2010. Como a operação de compra e venda foi realizada com pagamento a prazo, a CNCP detinha uma dívida equivalente a R\$1.193.149.291,12 junto à Ladelis e de R\$ 508.315.566,88 junto à Financière Lafarge. Referidas dívidas foram liquidadas em 19/07/2010 mediante a sua conversão em capital da CNCP(com a correspondente emissão de ações da CNCP em favor da Ladelis e da Financière Lafarge), sendo suportadas por operações simultâneas de câmbio contratadas em 19.07.2010".

41. TVF, págs. 3.430:

Nossos comentários - Cabe reforçar que a operação de aquisição de 17,28% das ações da CIMPOR de propriedade das empresas Ladelis e Financière Lafarge pela CNCP, cujas empresas vendedoras e compradora tinham em comum o mesmo controle acionário (negócio intragrupo) em nome do Grupo Lafarge com sede na França.

Desenhou-se uma operação de transferência de ações para sua controlada no Brasil (CNCP) firmando um contrato de compra e venda de ações que previa o seu pagamento em numerário no prazo de 180 dias, sem opção de conversão da dívida assumida em participação acionária. Era de pleno conhecimento dos seus administradores e da sua matriz no exterior, quanto à impossibilidade de honrar tal compromisso utilizando o caixa gerado nas atividades desenvolvidas no Brasil, sem o apoio financeiro do controlador estrangeiro. Assim, é certo que entre partes independentes tais cláusulas não prosperariam, principalmente, por envolver ações de emissão de uma companhia de capital aberto, no caso em tela, a sociedade CIMPOR.

42. Consta do TVF que a aquisição das ações da CIMPOR com ágio, pág. 3.430:

Nos livros contábeis da CNCP, (fls.384/456), as ações da CIMPOR foram inicialmente classificadas em títulos e valores mobiliários, em seguida reclassificadas para a conta devedores diversos e finalmente em contas do ativo não circulante, segregando o ágio de acordo com fundamentação econômica definida pelo contribuinte, tendo como contrapartida a conta de passivo - empréstimos e financiamentos.

43. Tem-se, conforme o Contrato de Compra e Venda descrito, que a CNCP adquiriu da Ladelis e Financière 116.089.705 ações da CIMPOR, por 6,10Euros/ação, o que perfaz 708.147.200,50 Euros.

44. Essa dívida totalizou R\$1.701.464.858,00 (2,14 R\$/Euro).

45. Observação: Verificou-se que os valores do Euro, nas datas 07/2010 e 10/2010, não são compatíveis, porém tal questionamento não consta da autuação, portanto, apenas se aponta tal fato, sem adentrar no mérito.

Fonte: <https://www4.bcb.gov.br/pec/taxas/port/ptaxnpsq.asp>

Cotações de Fechamento do EURO, Código da Moeda: 978, Símbolo da Moeda: EUR, Tipo da Moeda: B, período de 19/07/2010 a 20/07/2010.

Clique para obter a tabela completa (CSV - 2 KB)

Data	Tipo	Taxa ¹		Paridade ²	
		Compra	Venda	Compra	Venda
19/07/2010	B	2,3105	2,3117	1,2947	1,2948
20/07/2010	B	2,2927	2,2939	1,2886	1,2887

1 - Moeda contra Real

2 - Moeda contra US\$

Cotações de Fechamento do EURO, Código da Moeda: 978, Símbolo da Moeda: EUR, Tipo da Moeda: B, período de 28/10/2010 a 02/11/2010.

Clique para obter a tabela completa (CSV - 2 KB)

Data	Tipo	Taxa ¹		Paridade ²	
		Compra	Venda	Compra	Venda
28/10/2010	B	2,3826	2,3839	1,3930	1,3931
29/10/2010	B	2,3654	2,3666	1,3909	1,3910
01/11/2010	B	2,3658	2,3671	1,3887	1,3888

1 - Moeda contra Real

2 - Moeda contra US\$

46. E em 07/2010, a dívida foi convertida em capital da CNCP.

47. Também conduziu o Autuante que "a parte adquirente (CNCP) não suportou qualquer ônus decorrente da operação analisada.", entendendo que:

Na verdade, os reais vendedores da participação da CIMPOR ao Grupo Votorantim foram às empresas Ladelis e Financière Lafarge, do mesmo grupo econômico liderado pela Lafarge situada na França. Ou seja, os ativos foram efetivamente permutados pelas empresas Ladelis e Financière Lafarge e o Grupo Votorantim, desse modo o suposto ágio gerado na operação de permuta de ações seria reconhecido no exterior.

48. E concluiu, pág. 3.431:

Dessa forma, classificamos o ágio apurado na operação analisada e desmembrado no item seguinte do presente Termo, como ágio do exterior (internalização do ágio), ou seja, é o ágio cujo real adquirente, entendido como a parte que suportou o ônus, encontra-se situado no exterior. Assim, não cabe o aproveitamento do suposto ágio que inclui o valor alocado fundamentado por rentabilidade futura, inicialmente registrado na CNCP e transferido para antiga LACIM, cuja amortização reduziu as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL da atual Lafarge Brasil nos anos de 2011 e 2012, nos valores de R\$ 160.680.804,87 e R\$ 158.177.193,87, respectivamente, após a operação societária denominada "incorporação às avessas", em desacordo com os termos do artigo 20 do Decreto Lei 1.598/77 e do artigo 7º da Lei 9.532/97 .

49. Sobre o ágio na permuta de ações da Autuada com as da CIMPOR, consta do TVF, pág. 3.432:

Solicitamos, também, uma via do Laudo de Avaliação que comprovasse e demonstrasse os valores e os fundamentos econômicos do ágio (Decreto - Lei nº 1.598/77, art. 20, par. 3º), registrado contabilmente na incorporada Companhia Nacional de Cimento Portland (CNCP), lançado na ficha 36 A - Ativo - Balanço Patrimonial (DIPJ 2010 ND 001432093) na linha 54 - Outras. Conciliar com os valores reportados na sua Carta nº 066/2014, cujo demonstrativo encontra-se em anexo ao Termo de Intimação, demonstrando o valor da operação no valor de R\$ 1.681.408.460,00, cujo ágio apurado foi desmembrado em R\$ 1.071.205.366,10 fundamentado pela expectativa de rentabilidade futura e R\$ 414.939.122,67 fundamentado pela diferença entre o valor de mercado e o valor contábil dos bens.

Tais valores estariam divergentes da citada DIPJ. (Grifou-se.)O contribuinte forneceu uma planilha em Excel denominada "Balanço patrimonial da LACIM utilizado na apuração do lançamento efetuado em 2010", apresentando um saldo denominado ativo líquido adquirido em 19/07/2010 no valor de R\$ 210.454.594,85.

O contribuinte forneceu um laudo, (fls.894/904), denominado "Alocação do Preço de Compra Preliminar Aquisição da Lacim preparado pela consultoria Mazars datado de 19 de julho de 2010 informando "Este resumo executivo apresenta a nossa conclusão sobre a estimativa do valor justo de

determinados ativos tangíveis e bens intangíveis em relação à Alocação do preço de Compra da Lacim, de acordo com as Normas Internacionais de Relatórios Financeiros (International Financial Reporting Standards - "IFRS"), em 19/07/2010".

Custo da Combinação de negócios em 19/07/2010 (...)

Reconciliação do ágio (goodwill)

Alocação do preço de aquisição (cm Reais) - 19/07/2010

Preço de compra	1.681.408.343
Valor líquido do ativo	210.454.595
Preço de compra excedente	1.470.953.748

50. A definição de ágio é a diferença entre o valor pago e o custo do bem adquirido.

51. Na operação de permuta com o grupo Votorantim, o ágio foi calculado pela diferença entre o valor contábil do PL da LACIM e o valor da Lacim no Laudo de Avaliação (composto de estimativa de resultados futuros e valorização do imobilizado).

52. O pressuposto é que a CNCP pagou o valor constante do Laudo.

53. Este pagamento se deu com as ações da CIMPOR, que consta serem ações negociadas na bolsa em Lisboa - que na operação de compra e venda foram avaliadas em 708.147.200,50 Euros, ou R\$1.701.464.858,00.

54. Relata o TVF que o valor da operação foi R\$1.681.408.460,00 e o ágio R\$1.470.953.748,00, composto de R\$414.939.123 de incremento dos ativos e R\$1.071.205.365 relativo a expectativa de rentabilidade futura.

55. Conclusão: o valor do ágio está coerente com os dados apresentados.

3.1.3 Imobilizado da LACIM a preço de mercado, em 31/10/2010 - a acusação fiscal é que não há comprovação deste ágio, TVF, item 3, pág. 3.434:

56. Trata-se da infração: DEPRECIAÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO, INFRAÇÃO: DESPESA DE DEPRECIAÇÃO SOBRE A PARCELA DO ÁGIO AMORTIZADO E ALOCADO AO ATIVO IMOBILIZADO, Depreciação apurada, proveniente da parcela do ágio de aquisição de participação acionária, registrado no ativo imobilizado, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo. Fato Gerador 31/12/2011, Valor Apurado R\$ 26.072.184,39) e Fato gerador 31/12/2012, Valor Apurado R\$18.403.309,81.

57. Descreveu o TVF, pág. 3.425:

O laudo de avaliação preparado por empresa especializada apresenta um escopo de trabalho bastante restrito, limitando a descrição dos ativos e passivos e ajustes reportados fornecidos pelo Grupo Votorantim. O escopo

não abrangeu a avaliação do ativo fixo a valor de mercado, inventário do ativo fixo, e do estoque, validação ou confirmação de saldos.

58. E pág. 3.435:

Portanto, concluímos que os valores do ágio alocados ao grupo ativo imobilizado foram calculados exclusivamente pelo departamento DEC da Lafarge e não teve a participação de empresa especializada e autônoma que apurasse a diferença entre o valor de mercado e o valor contábil dos ativos tangíveis, previsto no art. 8º da lei 6.404/76. Em resumo, nada foi analisado. De fato, o citado laudo de avaliação produzido pela MAZARS apenas compilou o valor calculado por especialista interno da Lafarge, pois afirma "O especialista concluiu que o valor justo destes ativos era de 233,5 milhões de euros, implicando, portanto, um incremento de 179,7 milhões de euros", representando um montante de R\$ 414.939.124,18, ou seja, ninguém confirmou (analisou) efetivamente as premissas e metodologias adotadas. Portanto, a resposta do contribuinte descrita no parágrafo anterior não é verdadeira.

Na medida em que o único documento independente produzido foi o citado laudo, não existe uma lista individual dos ativos tangíveis reavaliados, demonstrando a apuração a valor de mercado dos ativos tangíveis e a sua comparação com os valores contábeis.

Dessa forma, o valor do ágio alocado na conta Ágio da LACIM/Imobilizado no valor de R\$ 414.939.124,18 não atendeu ao disposto no Decreto - Lei nº 1.598/77, art. 20, §2º, alínea a, pois o contribuinte não comprovou o valor de mercado do ativo tangível e conseqüentemente o fundamento econômico indicado.

Assim, como descrito no tópico V - da Análise da Documentação Fornecida, do presente Termo, a despesa de depreciação dos ativos tangíveis nos valores de RS 7.668.289,53 (competência de 2010 contabilizada em 2011), R\$ 18.403.894,86 (ano calendário de 2011) e R\$ 18.403.309,81 (ano calendário de 2012), que reduziram as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL nos referidos anos, estão sendo glosadas.

59. A Recorrente aponta que além do laudo Mazars, também foi apresentado laudo elaborado pela Apsis; o Laudo Apsis, (doc. 20 da impugnação, págs. 4.006/4.147), com data base 19/07/2010, se refere à "Determinação do valor de mercado do ativo imobilizado, para fins de alocação da parcela do ágio apurado na aquisição da LACIM, representada pela mais valia do imobilizado" e contém minuciosa listagem dos ativos da sociedade adquirida e indicando, de forma individualizada, a identificação do ativo, seu valor de mercado e sua vida útil.

60. Às págs. 1230/1242, constam Laudos de Avaliação, a valores contábeis, em 31/12/2009, dos ativos conferidos pela Votorantim Cimentos N/NE S.A e pela Votorantim Cimentos Brasil S/A, à LACIM.

61. Já o Laudo Mazars de págs. 2.455/2.515, se refere ao valor econômico da Lafarge Brasil S/A, no contexto da pretendida operação de incorporação desta pela LACIM; o Laudo de avaliação da LACIM de págs. 2.516/, data base 30/10/2010, foi no contexto da mesma operação de incorporação. (...)

64. Esta relatora entende que a situação nos presentes autos não se amolda ao Acórdão supra - o grupo Lafarge visava ampliar suas atividades no Brasil; assim a lógica foi de que a holding CNCP adquirisse a LACIM (empresa sediada no Brasil) - as empresas do grupo situadas no exterior, a Ladelis e a Financière, integralizaram o capital da CNCP com as ações da CIMPOR, portanto, não efetuaram o investimento na LACIM - a holding do grupo Lafarge no Brasil, adquiriu e passou a controlar os ativos da LACIM (mediante a permuta descrita), também situados no Brasil, o que era o objetivo das operações.

65. A outra alternativa seria as empresas do grupo situadas no exterior, a Ladelis e a Financière, detentoras das ações da CIMPOR, permutarem essas ações pelas da LACIM, com o grupo Votorantim, quando o ágio resultaria nelas; e em seguida, o aumento de capital da CNCP, a fim de que a LACIM terminasse sob controle da holding no Brasil, já que seus ativos aqui se encontram - nesse caso, o ágio seria registrado no exterior.

66. Portanto, havia dois caminhos a seguir para o objetivo desejado, a opção pelo primeiro deles resultou em vantagem tributária, porém, não se pode negar que foi baseada em objetivo negocial e não uma opção apenas fundamentada na possibilidade de amortização do ágio.

3.2 ÁGIO MAUÁ.

67. Tratam-se das infrações:

a. EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL INFRAÇÃO: EXCLUSÃO DE ÁGIO NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL Ágio de rentabilidade futura de aquisição de participações acionárias, cuja amortização foi indevidamente excluída na determinação do Lucro Real, via lançamento na rubrica RTT, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal. Fato Gerador 31/12/2011, Valor Apurado R\$1.517.822,48, do total de R\$162.198.626,79; Fato Gerador 31/12/2012, Valor Apurado R\$1.517.821,92, do total de R\$159.695.015,79.

b. EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL INFRAÇÃO: EXCLUSÃO DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO SOBRE INVESTIMENTO CONTROLADO NA PARTE B DO LALUR Exclusões lançadas na parte A do LALUR referente a amortização do ágio deduzidos da apuração do Lucro Real, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal em anexo. Fato Gerador 31/12/2011 Valor Apurado R\$6.401.251,56; Fato Gerador 31/12/2011 Valor Apurado R\$6.401.251,56

68. Refere-se à venda de 7,28% de ações ordinárias da Cimento Mauá S/A, pela Lafarge S/A (controladora do grupo Lafarge, sediada na França), para a CNCP

(holding do grupo Lafarge no Brasil, que detinha o restante das ações da Mauá), em 11/2002, que o Autuante classificou como operação não conduzida entre partes independentes.

69. A operação gerou um ágio na CNCP de R\$39.595.370,12, que esta passou a amortizar a partir de 01/2011, com a incorporação da Mauá.

70. Este ágio, a fiscalização classificou como ágio interno, indedutível e tanto a fiscalização como a DRJ não aceitaram o laudo Apsis, porque elaborado posteriormente à operação societária.

71. Este ágio, a fiscalização classificou como ágio interno, indedutível e tanto a fiscalização como a DRJ não aceitaram o laudo Apsis, por que elaborado posteriormente à operação societária; às págs. 4.148/4.183, doc. 21, consta o Laudo de Avaliação RJ-344/02, data base 31/10/2002, tendo como objeto 7,28% das ações de emissão da Cimento Mauá S/A:

OBJETIVO DO TRABALHO: Constatar que o preço de aquisição do objeto pago pela CNCP é suportado pelo seu valor de mercado.

72. A Autuada alega que a operação foi conduzida a valor de mercado das ações da Mauá, comprovado por laudo emitido pela Apsis Consultoria Empresarial; o valor foi pago, inclusive com incidência de CPMF, e

184. Ressalte-se que à época dos fatos ora discutidos (2002), não havia qualquer vedação na legislação fiscal, explícita ou implícita, quanto à possibilidade de aproveitamento fiscal do ágio gerado na aquisição de investimentos realizada entre partes relacionadas. A vedação ao aproveitamento do ágio na hipótese de aquisição de investimento entre partes relacionadas só veio a ser introduzida no ordenamento jurídico brasileiro a partir da publicação da Lei 12.973/14, a saber:

73. Também destaca que a decisão recorrida justifica a manutenção da glosa com base em conceitos e normas contábeis não aplicáveis: item 50 da Resolução CFC nº 1.157/2009; Orientação Técnica CPC nº 02/2008; Resolução CFC nº 1.110, de 2007; Resolução CFC nº 1.303/2010; Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007.

(...)

76. A incorporação e início de amortização do ágio foi a partir de 01/2011, depois da legislação citada no parágrafo supra.

77. As operações se deram dentro do grupo empresarial: a adquirente era controlada da vendedora Lafarge S/A (99,82% do capital da CNCP, pág. 3.436) e, por sua vez, controlava a Mauá (83,72%); em síntese, a adquirente CNCP (incorporada pela Autuada) e o objeto da transação, a Mauá, eram ambas controladas direta ou indiretamente pela vendedora; a operação resultou na concentração deste investimento da controladora do grupo (Lafarge, na França), na sua subsidiária CNCP no Brasil; não houve qualquer participação de terceiros na operação.

78. No voto vencedor no Acórdão nº 9101-002.759, de 05/04/2017, a redatora Adriana Gomes Rego, afirmou:

Esta 1ª Turma da CSRF tem sistematicamente afastado a dedutibilidade de despesas com amortização de ágio surgido internamente a grupo econômico. Citem-se, por exemplo, os acórdãos de nºs 9101-002.388, 9101-002.389, 9101002.390, e 9101-002.391 (de 13 de julho de 2016) e 9101-002.550 (de 7 de fevereiro de 2017), todos de minha relatoria. O tema foi enfrentado também na oportunidade que essa Turma julgou o processo de nº 10469.721945/2010-03, na sessão de 6 de abril de 2016 (acórdão nº 9101-002.303, de relatoria do Conselheiro André Mendes de Moura). Naquela oportunidade restou reformado o único acórdão aceito como paradigma por ocasião do juízo de admissibilidade do recurso especial que ora se aprecia (acórdão nº 1101-000.841).

Trago, assim, as razões do já referido acórdão nº 9101-002.550, em que figurei como Relatora e fui acompanhada por maioria, no qual se demonstra a indedutibilidade das despesas com amortização ágio surgido internamente em grupo econômico, sem qualquer dispêndio:

79. O citado Acórdão nº 9101-002.550, de 07/02/2017:

Acórdão: 9101-002.550 Número do Processo: 13005.001356/2010-42 Data de Publicação: 22/02/2017 Contribuinte: CVI REFRIGERANTES LTDA Relator(a): ADRIANA GOMES REGO Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO. Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de ágio que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem qualquer dispêndio, e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada.

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento.

80. Por também pertinente, reproduz-se parte das razões do Acórdão nº 9101-003.254, de 05/12/2017, assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano calendário: 2003 ÁGIO INTERNO. APROVEITAMENTO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer a participação de uma pessoa jurídica investidora originária, que efetivamente tenha acreditado na "mais valia" do investimento e feito sacrifícios patrimoniais para sua aquisição. Inexistentes tais sacrifícios,

notadamente em razão do fato de alienante e adquirente integrarem o mesmo grupo econômico e estarem submetidos a controle comum, evidencia-se a artificialidade da reorganização societária que, carecendo de propósito negocial e substrato econômico, não tem o condão de autorizar o aproveitamento tributário do ágio que pretendeu criar. Tampouco se presta o ágio criado de tal forma artificial a impactar o cálculo de ganhos de capital em operações de alienação do investimento a ele associado.

(...)

86. No caso, a situação anterior à operação de compra e venda era: Lafarge S/A, na França, 99,82% da CNCP e 100% da Mauá (diretamente 7,28% e indiretamente via CNCP 83,72%); após a compra e venda, 99,82% da CNCP e 100% da Mauá (100% via CNCP); depois da incorporação, 99,82% da CNCP (com a Mauá incorporada).

87. Como se vê, não houve alteração no patrimônio do grupo formado pela controladora Lafarge S/A, na França, e CNCP e Mauá, suas controladas, no Brasil”.

Ademais, importa destacar que referida decisão foi confirmada pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais com a prolação Acórdão nº 9101-006.994, em 4 de junho de 2024, mantendo a autuação relativa ao ágio Mauá por se tratar de ágio interno, já que o Recurso Especial da Fazenda Nacional não foi conhecido e o Recurso Especial do Contribuinte não foi provido. Reproduzo ainda a ementa da decisão:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2011, 2012

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. ART. 67 DO ANEXO II DO RICARF/2015. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial que aponta como paradigma de divergência acórdão que examine planos fático e jurídico distintos dos analisados no aresto recorrido.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO. IMPOSSIBILIDADE.

Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de ágio que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem qualquer dispêndio, e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada”.

Do voto condutor da referida decisão, transcrevo os seguintes excertos pinçados do voto condutor da referida decisão (Relator: Fernando Brasil de Oliveira Pinto) em complemento aos meus fundamentos:

“(…)

Sobre a caracterização do “Ágio MAUÁ” como um ágio interno, i.e., gerado entre partes relacionadas, trata-se efetivamente de questão incontroversa, pois a própria recorrente argumenta, em seu recurso especial, que “o mero registro de ágio a partir de negociações realizadas entre partes relacionadas não pode implicar a sua ilegitimidade”, não havendo qualquer contestação quanto ao laudo apresentado pelo Contribuinte para justificar o surgimento do ágio.

“(…)

2 MÉRITO

2.1 ÁGIO GERADO ENTRE PARTES RELACIONADAS

Acerca deste tema, peço vênica para adotar o mesmo posicionamento que já externei por ocasião do citado Acórdão nº 9101-006.462, do qual fui relator.

E, antes de adentrar o mérito, cumpre destacar que o Apelo Especial dirigido a esta Câmara Superior não representa terceira instância de contencioso administrativo. Nesse sentido, a presente análise de mérito limita-se a dirimir o conflito jurisprudencial exposto, nos estritos limites em que o dissídio jurisprudencial restou admitido.

Especificamente acerca da possibilidade, ou não, de amortização do dito “ágio interno”, tratando-se de operações desse jaez entre partes relacionadas, alinhando-me ao entendimento da Conselheira Adriana Gomes Rêgo no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.388(“Caso Gerdau”) – confirmado, por maioria de votos, em recente julgado (Acórdão nº 9101-005.778, de 03/09/2021) - cujos fundamentos, aqui adotados, refutam os argumentos da ora Recorrente e confirmam a decisão recorrida:

“O argumento de que como o legislador não vedou o ágio surgido de operações intragrupo, tudo seria possível, é mais absurdo ainda, porque a Lei nº 9.532, de 1997 trata expressamente de participações adquiridas com ágio ou deságio e ágio pressupõe um pagamento (ou que se arque com um dispêndio) maior do que um valor contabilizado (como deságio pressupõe pagamento a menor), reforçando-se ainda, quando o caput do art. 7º faz referência ao Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, o qual, também de forma expressa, define o ágio como diferença entre custo de aquisição e o valor do PL ao tempo dessa aquisição:

Lei nº 9.532, de 1997 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:

.....

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, 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) .(Negritei)Decreto-lei nº 1.598, de 1977 (redação vigente ao tempo dos fatos geradores)

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.(Negritei)

É oportuno registrar que não se está aqui a ampliar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL [...] mas simplesmente interpretando o que dispôs o legislador. E nem mesmo a se fazer uma interpretação econômica dos fatos ou da lei. É que não faz o menor sentido tratar como “custo” o que não representou qualquer dispêndio! Até ousar dizer que o que está a se fazer aqui é uma interpretação literal da lei, porque sequer consigo vislumbrar custo diferente de dispêndio e dispêndio diferente de se arcar com um ônus.

Aliás, a definição de Custo de Aquisição trazida pelo Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações elaborado pela FIECAFI (item 10.3.2.a, da 7ª ed., 2008), não deixa dúvidas:

“a) CUSTO DE AQUISIÇÃO O custo de aquisição é o valor efetivamente despendido na transação por subscrição relativa a aumento de capital, ou ainda pela compra de ações de terceiros, quando a base do custo é o preço total pago. Vale lembrar que esse valor pago é reduzido dos valores recebidos a título de distribuição de lucros (dividendos), dentro do período de seis meses após a aquisição das cotas ou ações da investida.” (Grifei)

Ou seja, os valores a serem registrados como custo de aquisição, como preço pago, deve corresponder ao valor despendido, pago, nas transações com agentes externos, para obtenção do investimento.

Ainda do referido Manual, 7ª ed., destaco todas as menções feitas a valor pago e aquisição de ações, no sentido de demonstrar o que a teoria contábil considera custo de aquisição e ágio:

11.7.1 – Introdução e Conceito Os investimentos, como já vimos, são registrados pelo valor da equivalência patrimonial e, nos casos em que os investimentos foram feitos por meio de subscrições em empresas coligadas

ou controladas, formadas pela própria investidora, não surge normalmente qualquer ágio ou deságio. Veja-se, todavia, caso especial no item 11.7.6.

Todavia, no caso de uma companhia adquirir ações de uma empresa já existente, pode surgir esse problema.

O conceito de ágio ou deságio, aqui, não é o da diferença entre o valor pago pelas ações e seu valor nominal, mas a diferença entre o valor pago e o valor patrimonial das ações, e ocorre quando adotado o método da equivalência patrimonial.

Dessa forma, há ágio quando o preço de custo das ações for maior que seu valor patrimonial, e deságio, quando for menor, como exemplificado a seguir.

11.7.2 Segregação Contábil do Ágio ou Deságio Ao comprar ações de uma empresa que serão avaliadas pelo método da equivalência patrimonial, deve-se, já na ocasião da compra, segregar na Contabilidade o preço total de custo em duas subcontas distintas, ou seja, o valor da equivalência patrimonial numa subconta e o valor do ágio (ou deságio) em outra subconta.[...]

11.7.3 Determinação do Valor do Ágio ou Deságio a) GERAL Para permitir a determinação do valor do ágio ou deságio, é necessário que, na data-base da aquisição das ações, se determine o valor da equivalência patrimonial do investimento, para o que é necessária a elaboração de um Balanço da empresa da qual se compraram as ações, preferencialmente na mesma data-base da compra das ações ou até dois meses antes dessa data. Todavia, se a aquisição for feita com base num Balanço de negociação, poderá ser utilizado esse Balanço, mesmo que com defasagem superior aos dois meses mencionados. Ver exemplos a seguir.

b) DATA-BASE Na prática, esse tipo de negociação é usualmente um processo prolongado, levando, às vezes, a meses de debates até a conclusão das negociações. A data-base da contabilização da compra é a da efetiva transmissão dos direitos de tais ações aos novos acionistas; a partir dela, passam a usufruir dos lucros gerados e das demais vantagens patrimoniais.[...]

11.7.4 Natureza e Origem do Ágio ou Deságio

[...]

c) **ÁGIO POR VALOR DE RENTABILIDADE FUTURA** Esse ágio (ou deságio) ocorre quando se paga pelas ações um valor maior (menor) que o patrimonial, em função de expectativa de rentabilidade futura da coligada ou controlada adquirida.

Esse tipo de ágio ocorre com maior frequência por envolver inúmeras situações e abranger diversas possibilidades.

No exemplo anterior da Empresa B, os \$ 100.000.000 pagos a mais na compra das ações representam esse tipo de ágio e devem ser registrados nessa subconta específica.

Sumariando, no exemplo anterior, a contabilização da compra das ações pela Empresa A, por \$ 504.883.200, seria [...].

11.7.5 Amortização do Ágio ou Deságio

CONTABILIZAÇÃO

V – Amortização do ágio (deságio) por valor de rentabilidade futura O ágio pago por expectativa de lucros futuros da coligada ou controlada deve ser amortizado dentro do período pelo qual se pagou por tais futuros lucros, ou seja, contra os resultados dos exercícios considerados na projeção dos lucros estimados que justifiquem o ágio. O fundamento aqui é o de que, na verdade, as receitas equivalentes aos lucros da coligada ou controlada não representam um lucro efetivo, já que a investidora pagou por eles antecipadamente, devendo, portanto, baixar o ágio contra essas receitas.

Suponha que uma empresa tenha pagado pelas ações adquiridas um valor adicional ao do patrimônio líquido de \$ 200.000, correspondente a sua participação nos lucros dos 10 anos seguintes da empresa adquirida. Nesse caso, tal ágio deverá ser amortizado na base de 10% ao ano. (Todavia, se os lucros previstos pelos quais se pagou o ágio não forem projetados em uma base uniforme de ano para ano, a amortização deverá acompanhar essa evolução proporcionalmente).[...]

Nesse sentido, a CVM determina que o ágio ou o deságio decorrente da diferença entre o valor pago na aquisição do investimento e o valor de mercado dos ativos e passivos da coligada ou controlada deverá ser amortizada da seguinte forma

[...].

11.7.6 Ágio na Subscrição

[...]

por outro lado, vimos nos itens anteriores ao 11.7 que surge o ágio ou deságio somente quando uma empresa adquire ações ou quotas de uma empresa já existente, pela diferença entre o valor pago a terceiros e o valor patrimonial de tais ações ou quotas adquiridas dos antigos acionistas ou quotistas.

Poderíamos concluir, então, que não caberia registrar um ágio ou deságio na subscrição de ações. Entendemos, todavia, que quando da subscrição de novas ações, em que há diferença entre o valor de custo do investimento e o valor patrimonial contábil, o ágio deve ser registrado pela investidora.

Essa situação pode ocorrer quando os acionistas atuais (Empresa A) de uma empresa B resolvem admitir novo acionista (Empresa X) não pela venda de ações já existentes, mas pela emissão de novas ações a serem subscritas, pelo novo acionista. Ou quando um acionista subscreva aumento de capital no lugar de outro.

O preço de emissão das novas ações, digamos \$ 100 cada, representa a negociação pela qual o acionista subscritor está pagando o valor patrimonial contábil da Empresa B, digamos \$ 60, acrescido de uma mais valia de \$ 40, correspondente, por exemplo, ao fato de o valor de mercado dos ativos da Empresa B ser superior a seu valor contabilizado. Tal diferença representa, na verdade, uma reavaliação de ativos, mas não registrada pela Empresa B, por não ser obrigatória.

Notemos que, nesse caso, não faz sentido lógico que o novo acionista ou mesmo o antigo, ao fazer a integralização do capital, registre seu investimento pelo valor patrimonial das suas ações e reconheça a diferença como perda não operacional. Na verdade, nesse caso, o valor pago a mais tem substância econômica bem fundamentada e deveria ser registrado como um ágio, baseado no maior valor de mercado dos ativos da Empresa B.”

É de se observar, ainda, que mesmo na subscrição de ações, fala-se em preço e pagamento de valor.

É bem verdade que no item 38.6.1.2, ao tratar da Incorporação Reversa com Ágio Interno, o referido Manual, ao analisar o art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002, aduz que o referido diploma legal admitia a reavaliação de participações societárias, quando da integralização de ações subscritas, com o diferimento da tributação do IRPJ e da CSLL e concluem os autores da obra:

“Questiona-se, desse modo, a racionalidade econômica do art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002, pelo lado do ente tributante, que permite que grupos econômicos, em operações de combinação de negócios, criem artificialmente, ágios internamente, por intermédio da constituição de ‘sociedades veículos’, que surgem e são extintas em curso lapso temporal, ou pela utilização de sociedades de participação denominadas ‘casca’, com finalidade meramente elisiva.

Do ponto de vista tributário, à luz do art. 36, e dependendo da forma pela qual a operação é realizada, a Fazenda pública perde porque permite a dedutibilidade da quota de ágio amortizada para fins de IRPJ e base de cálculo da CSLL e difere a tributação do ‘ganho de capital’ registrado pela companhia que subscreve e integraliza aumento de capital em ‘sociedade veículo’ ou de participação ‘casca’, a ser em seguida incorporada”.

Com a devida vênia aos autores, é de se verificar [...] que existe permissão legal, sim, de integralização de capital social com ações de outra empresa, que há

permissão legal de avaliação de investimentos em sociedades coligadas e controladas com o desdobramento do custo de aquisição em ágio; contudo, o que não há é autorização legal para, em virtude dessa integralização, lançar em contrapartida o desdobramento do custo como ágio, pois, em operações internas, sem que um terceiro se disponha a pagar uma mais-valia, não há ágio; a contrapartida é uma reavaliação de ativos.

E é isso que os autores confundem quando tratam do art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002, porque essa lei sequer fala em ágio. Assim, o que tal dispositivo tratava é da possibilidade de diferimento do ganho de capital, quando uma companhia A, que possui participação societária em B, resolve constituir C, subscrevendo capital com ações reavaliadas de B. Ocorre que essa reavaliação de B é puramente uma reavaliação, quando as operações ocorrem dentro de um mesmo grupo. A lei não autoriza que a contrapartida da reavaliação seja uma conta de ágio. Só existe ágio se um terceiro se dispõe a reconhecer esse sobre-preço e a pagar por ele. Sem onerosidade, descabe falar em mais-valia.

E é nessa linha que os autores acabam concluindo às fls. 599 e 600 da 7ª edição:

“Para admitir-se o registro da parcela legalmente dedutível do ágio gerado internamente, deve-se enxergá-la tecnicamente, abstraindo outras questões, similantemente a um ativo fiscal diferido advindo de estoques de prejuízos fiscais e de bases negativas de contribuição social. Poder-se-ia advogar que seu registro encontra amparo no fato de haver uma evidência persuasiva de sua substância econômica: um diploma legal que corrobora o seu surgimento. E ainda dentro dessa corrente de pensamento, seria admitido como critério de mensuração contábil inicial, por analogia, o mesmo dispensado a um ativo fiscal diferido advindo de estoques de prejuízos fiscais e de bases negativas de contribuição social, qual seja, mensuração a valores de saída, utilizando o método do fluxo de benefícios futuros trazidos a valor presente, no limite de benefícios nominais projetados para dez anos.

Por outro lado, haveria também como refutar o registro da parcela legalmente dedutível do ágio gerado internamente, ao se enxerga-la tecnicamente como um intangível gerado internamente. Dentro do Arcabouço Conceitual Contábil em vigor, considerando a mensuração a valores de entrada, não se admite o reconhecimento de um ativo que não seja por seu custo de aquisição. Um intangível gerado internamente, como no caso em comento, embora gere benefícios econômicos inquestionáveis para uma dada entidade, tem o seu reconhecimento contábil obstado por uma simples razão: a ausência de custo para ser confrontado com benefícios gerados e permitir, com isso, a apuração de lucros consentâneos com a realidade econômica da entidade.

[...]

Só que, no caso desses créditos tributários derivados de operações societária entre empresas sob controle comum, não há, na essência, e também na figura das demonstrações consolidadas, qualquer desembolso que lhes dê suporte. Direitos obtidos sem custo, como direitos autorais, por exemplo, não são contabilizados; o goodwill (fundo de comércio) desenvolvido sem custo ou com custo diluído ao longo de vários anos na forma de despesas já reconhecidas também não é contabilizado; patentes criadas pela empresa são registradas apenas pelo seu custo etc. Por que os direitos de pagar menos tributos futuros, advindos de operações com ausência de propósito negocial e permeadas por abuso de forma, seriam registrados? Essas seriam discussões no campo técnico e conceitual a serem travadas. Contudo, estimulando um pouco mais o debate, deve-se atentar para uma questão sobremaneira crucial para a Contabilidade. Do ponto de vista institucional e moral da profissão contábil, e por que não político, admitir-se o registro do ativo fiscal implica estimular o surgimento de uma indústria do ágio?

Assim, à parte possíveis controvérsias conceituais, o procedimento mais adequado, **técnica e eticamente**, é não se proceder ao reconhecimento do ativo fiscal diferido nessas operações."(Grifei)

Por oportuno, trago ainda a versão do Manual de Contabilidade Societária, após as normas internacionais e os pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (edição de 2010, pág. 442), que reforça ainda mais o que entendiam os autores do Manual:

"Considerando que na época não havia uma normatização contábil similar ao CPC 15, a consequência direta da prática desse tipo de incorporação(reversa) era a geração de um benefício fiscal bem como o reconhecimento contábil de um ágio gerado internamente (contra o qual, nós, os autores deste Manual, sempre nos insurgimos).

Dessa forma, era fortemente criticada a racionalidade econômica do art. 36 da Lei nº 10.637/02, que permitia que grupos econômicos, em operações de combinação de negócios (sob controle comum) criassem artificialmente ágios internamente por intermédio da constituição de "sociedades veículo", que surgem e são extintas em curto lapso de tempo, ou pela utilização de sociedades de participação denominadas "casca", com finalidade meramente elisiva.

Nesse sentido, vale lembrar que a CVM vedava fortemente esse tipo de prática (vide Ofício-Circular CVM SNC/SEP nº 01/2007), uma vez que a operação se realizava entre entidades sob controle comum e, portanto, careciam de substância econômica (nenhuma riqueza era gerada efetivamente em tais operações). Além disso, o ágio fundamentado em rentabilidade futura (goodwill) proveniente de combinações entre entidades sob controle comum era eliminado nas demonstrações

consolidadas da controladora final, tornando inconsistente o reconhecimento desse tipo de ágio gerado internamente (na ótica do grupo econômico não houve geração de riqueza).

Atualmente, o art. 36 da Lei na 10.637/02 foi revogado pela Lei na 11.196/05 (art. 133, inciso III), bem como com a entrada em vigor do CPC 15, para fins de publicação de demonstrações contábeis, não mais será possível reconhecer contabilmente um ágio gerado internamente em combinações de negócio envolvendo entidades sob controle comum."

Convém observar que tudo isso foi escrito antes mesmo da MP nº 627, de 2013!

É importante também destacar que o próprio Conselho Federal de Contabilidade estabeleceu, por meio da Resolução nº CFC nº 750, de 1993, que as essências das transações devem prevalecer sobre a forma, e que a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser efetuada com base nos valores de entrada, considerando-se como tais aqueles resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes, senão vejamos:

Art. 1º. Constituem PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE (PFC) os enunciados por esta Resolução.

§ 1º. A observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

§ 2º. Na aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade há situações concretas e a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais.

[...]

Art. 7º. Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da ENTIDADE.

Parágrafo único. Do Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL resulta:

I - a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, considerando-se como tais os resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes;

II – uma vez integrado no patrimônio, o bem, direito ou obrigação não poderão ter alterados seus valores intrínsecos, admitindo-se, tão-somente, sua decomposição em elementos e/ou sua agregação, parcial ou integral, a outros elementos patrimoniais;

III – o valor original será mantido enquanto o componente permanecer como parte do patrimônio, inclusive quando da saída deste;

IV – os Princípios da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA e do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL são compatíveis entre si e complementares, dado que o primeiro apenas atualiza e mantém atualizado o valor de entrada

V – o uso da moeda do País na tradução do valor dos componentes patrimoniais constitui imperativo de homogeneização quantitativa dos mesmos.” (Grifei)

O Conselho Federal de Contabilidade editou, ainda, a Resolução CFC nº 1.110/2007 para aprovar a NBC T 19.10 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, aplicável aos exercícios encerrados a partir de dezembro de 2008, cujo item 120 determina expressamente:

“120. O reconhecimento de ágio decorrente de rentabilidade futura gerado internamente (goodwill interno) é vedado pelas normas nacionais e internacionais. Assim, qualquer ágio dessa natureza anteriormente registrado precisa ser baixado”.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis também repudiou o ágio interno por meio do CPC nº 04, aprovado em 2010, que, ao se manifestar sobre ativo intangível, dedicou os itens 48 a 50 para tratar do “Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente”, deixando bastante claro que tal ágio sequer deve ser reconhecido como ativo:

Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente

48. O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.

49. Em alguns casos incorre-se em gastos para gerar benefícios econômicos futuros, mas que não resultam na criação de ativo intangível que se enquadre nos critérios de reconhecimento estabelecidos no presente Pronunciamento. Esses gastos costumam ser descritos como contribuições para o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente, o qual não é reconhecido como ativo porque não é um recurso identificável (ou seja, não é separável nem advém de direitos contratuais ou outros direitos legais) controlado pela entidade que pode ser mensurado com confiabilidade ao custo. (Grifei)

Também em 2010, o Conselho Federal de Contabilidade por meio da Resolução CFC nº 1.303, de 2010, aprovou a NBC TG 04, que tem como base o mencionado Pronunciamento Técnico CPC 04 já acima transcrito:

Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente

48. O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.

49. Em alguns casos incorre-se em gastos para gerar benefícios econômicos futuros, mas que não resultam na criação de ativo intangível que se enquadre nos critérios de reconhecimento estabelecidos na presente Norma. Esses gastos costumam ser descritos como contribuições para o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente, o qual não é reconhecido como ativo porque não é um recurso identificável (ou seja, não é separável nem advém de direitos contratuais ou outros direitos legais) controlado pela entidade que pode ser mensurado com confiabilidade ao custo.

50. As diferenças entre valor de mercado da entidade e o valor contábil de seu patrimônio líquido, a qualquer momento, podem incluir uma série de fatores que afetam o valor da entidade. No entanto, essas diferenças não representam o custo dos ativos intangíveis controlados pela entidade. (Grifei)

Também a Comissão de Valores Mobiliários, por meio do Ofício-Circular CVM/SNC/SEP nº 1, de 2007, no item 20.1.7 tratou o ágio interno nos seguintes termos:

20.1.7 “Ágio” gerado em operações internas A CVM tem observado que determinadas operações de reestruturação societária de grupos econômicos (incorporação de empresas ou incorporação de ações) resultam na geração artificial de “ágio”.

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

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

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

Não é concebível, econômica e contabilmente, o reconhecimento de acréscimo de riqueza em decorrência de uma transação dos acionistas com eles próprios. Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável (não se questiona aqui esse aspecto), do ponto de vista econômico, o registro de ágio, em transações como essas, somente seria concebível se realizada entre partes independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões ou outros interesses que não a essência da transação, condições essas denominadas na literatura internacional como “arm’s length”. Portanto, é nosso entendimento que essas transações não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes, para que seja passível de registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade. (Grifei)

Em 2011, inclusive, o Comitê quando aprova o CPC nº 15, que trata das demonstrações contábeis acerca da combinação de negócios e seus efeitos, deixa expresso que o Pronunciamento não alcança a combinação de negócios de entidades ou negócios sob controle comum:

Objetivo 1. O objetivo deste Pronunciamento é aprimorar a relevância, a confiabilidade e a comparabilidade das informações que a entidade fornece em suas demonstrações contábeis acerca de combinação de negócios e sobre seus efeitos. Para esse fim, este Pronunciamento estabelece princípios e exigências da forma como o adquirente:

(a) reconhece e mensura, em suas demonstrações contábeis, os ativos identificáveis adquiridos, os passivos assumidos e as participações societárias de não controladores na adquirida; (b) reconhece e mensura o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill adquirido) advindo da combinação de negócios ou o ganho proveniente de compra vantajosa; e (c) determina quais as informações que devem ser divulgadas para possibilitar que os usuários das demonstrações contábeis avaliem a natureza e os efeitos financeiros da combinação de negócios.

.....

Combinação de negócios de entidades sob controle comum – aplicação do item 2(c)

B1. Este Pronunciamento não se aplica a combinação de negócios de entidades ou negócios sob controle comum. A combinação de negócios envolvendo entidades ou negócios sob controle comum é uma combinação de negócios em que todas as entidades ou negócios da combinação são controlados pela mesma parte ou partes, antes e depois da combinação de negócios, e esse controle não é transitório.

B2. Um grupo de indivíduos deve ser considerado como controlador de uma entidade quando, pelo resultado de acordo contratual, eles coletivamente têm o poder para governar suas políticas financeiras e operacionais de forma a obter os benefícios de suas atividades. Portanto, uma combinação de negócios está fora do alcance deste Pronunciamento quando o mesmo grupo de indivíduos tem, pelo resultado de acordo contratual, o poder coletivo final para governar as políticas financeiras e operacionais de cada uma das entidades da combinação de forma a obter os benefícios de suas atividades, e esse poder coletivo final não é transitório.

E não é só isso: até este voto do acórdão recorrido, a jurisprudência do CARF também trilhava o mesmo caminho, isto é, o CARF não admitia a dedutibilidade da amortização de ágio surgido em operações internas ao grupo econômico, nem com o uso de empresas veículos, conforme acórdãos trazidos pela Fazenda em seu Recurso, todos de decisões unânimes na matéria ágio: 101-96724, 103-23.290, 105-17.219.

Por conseguinte, não se pode afirmar agora, como suscitado da sessão passada, que o ágio interno só deixou de ser dedutível a partir da Lei nº 12.973, de 2014, ou melhor, da MP nº 627, de 2013, da qual referida lei resultou por conversão. Na verdade, a nova lei, ao dispor expressamente assim, nada mais fez do que esclarecer que, por óbvio, ágio pressupõe sobrepreço pago por partes independentes, ou seja, a indedutibilidade do ágio interno para fins fiscais decorre do fato de ele não ser aceito sequer contabilmente.

Aliás, é nesta linha que se verifica já na própria exposição de motivos da MP nº 637, de 2013, que ora colaciono: (...)

É importante destacar que esse novo regramento contido na Lei nº 12.973/2014 é decorrente dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pelas Leis nº 11.638/2007 e 11.941/2009, e pelos pronunciamentos contábeis decorrentes.

No que diz respeito à questão de ágio, ocorreram mudanças significativas, como a nova definição de coligada (alteração do art. 243 da Lei nº 6.404/76), a alteração sobre o Método da Equivalência Patrimonial (art. 248 da Lei nº 6.404/79), além da edição de atos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis CPC sobre o assunto (em especial, o CPC nº 18 – “Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto” e CPC nº 15 – “Combinação de Negócios”, acima já citado).

De acordo com essa nova concepção contábil, o ágio (que passou a ser denominado de goodwill) é determinado como sendo o excedente pago, após os ativos líquidos da investida serem avaliados a “valor justo” (conceito que aliás é bem mais amplo do que “valor de mercado”). Em razão dessa alteração, o custo de aquisição do investimento passou a ser desdobrado em: a) valor do patrimônio líquido da investida; b) mais ou menos valia; e c) ágio por rentabilidade futura (goodwill), conforme destaco:

Art. 20. O contribuinte que avaliar investimento pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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

II - mais ou menos-valia, que corresponde à diferença entre o valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da porcentagem da participação adquirida, e o valor de que trata o inciso I do caput; e (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

III - ágio por rentabilidade futura (goodwill), que corresponde à diferença entre o custo de aquisição do investimento e o somatório dos valores de que tratam os incisos I e II do caput. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)(Vigência)

Por tudo isso, é de se perceber que não é possível se fazer uma associação exata entre a nova sistemática de identificação e apuração do ágio com a anterior. De forma que, o que era ágio antes, pode ser agora somente “mais valia”, mesmo que anteriormente tivesse sido identificado como decorrente de expectativa de rentabilidade futura. A possibilidade de se apurar uma “menos valia” também influi na existência ou não do ágio.

Além disso, as situações em que o Método da Equivalência Patrimonial se torna obrigatório também foram alteradas, o que tem influência direta sobre a necessidade ou não de se determinar a existência de ágio.

Portanto, é um grande equívoco de interpretação se utilizar das disposições contidas no art. 7º da Lei 9.532/1997, a partir do constante nos arts. 20 a 22 da Lei nº 12.973/2014, uma vez que disciplinam efeitos tributários de procedimentos contábeis totalmente distintos.

Não fossem apenas essas diferenças, mas o fato mais curioso ainda é que o próprio conceito de partes dependentes estabelecido pelo art. 25 da Lei nº 12.973, de 2014, é bem mais amplo do que o conceito de ágio interno:

Art. 25. Para fins do disposto nos arts. 20 e 22, consideram-se partes dependentes quando: (Vigência)

I - o adquirente e o alienante são controlados, direta ou indiretamente, pela mesma parte ou partes;

II - existir relação de controle entre o adquirente e o alienante;

III - o alienante for sócio, titular, conselheiro ou administrador da pessoa jurídica adquirente;

IV - o alienante for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro das pessoas relacionadas no inciso III; ou

V - em decorrência de outras relações não descritas nos incisos I a IV, em que fique comprovada a dependência societária

Ou seja, não apenas as operações que envolvem duas pessoas jurídicas sob controle comum caracterizam-se como partes dependentes: a nova lei induziu as pessoas físicas, com situações, por exemplo, em que o alienante é parente ou afim até o terceiro grau do sócio acionista da empresa. Assim, passa a ser possível a existência de um ágio contábil (diferente do ágio interno), mas que ao teor da nova legislação, a sua dedutibilidade fica vedada.” [grifos e destaques originais]

Pelas razões expostas, não há como prosperar o Apelo do Sujeito Passivo.

3 CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por NÃO CONHECER do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e por **CONHECER do Recurso Especial do Contribuinte, e no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO”**.

Nesses termos, entendo que a Recorrente tem razão ao requerer o cancelamento da autuação relativa ao ágio LACIM, mantendo a parcela atinente ao ágio Mauá (ágio interno/partes relacionadas) pelos fundamentos expostos.

Contudo, apesar de adotar a decisão em mencionada, quero deixar claro, como destacou o ex- Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, no voto condutor do Acórdão nº 1201-006.994 (Data da Sessão: 10/09/ 2024), **“há ágios internos e ágios internos”**, de modo que se torna fundamental a análise do contexto fático de geração daquele ágio para que possamos determinar quais serão as consequências tributárias cabíveis”, não sendo possível “falar de antemão que qualquer ágio interno deverá ser dedutível para fins de apuração de IRPJ e CSLL, assim como tampouco é possível falar que qualquer ágio interno possui caráter fraudulento ou simulatório”. Reproduzo trecho de seu voto:

Assim, “há ágios internos e ágios internos”, de modo que se torna fundamental a análise do contexto fático de geração daquele ágio para que possamos determinar quais serão as consequências tributárias cabíveis.

(...)

Diante de tal cenário, apresento aqui alguns argumentos para defender a possibilidade de amortização fiscal de ágios internos legítimos.

(...)

Ainda, o art. 8º da Lei 9.532/97 afirma que a dedutibilidade fiscal do ágio aplica se, inclusive, nos casos em que: (i) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido e (ii) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária. Destaque-se que o último item autoriza em lei a realização de incorporação às avessas (incorporação da investidora pela investida).

A realização de operações societárias que impliquem na geração de ágio ocorre tanto entre sociedades independentes quanto entre sociedades ligadas. No que tange às operações entre sociedades ligadas, há que se analisar se tais operações são efetuadas nos padrões do mercado.

Sobre o tratamento tributário das operações entre pessoas ligadas, Edmar Oliveira Andrade Filho adverte que:

“As leis tributárias devotam especial atenção às operações realizadas por sujeito passivo com pessoas ligadas (art. 465 do RIR/99) ou partes relacionadas. O espectro significativo destas expressões é amplo e variado; são consideradas pessoas ligadas às sociedades coligadas (art. 243, §1º, da Lei n. 6.404/76) ou controladas (§2º) e também as pessoas que, por determinação legal, sejam consideradas “interdependentes”, interligadas” ou vinculadas”¹.

Prossegue, ainda, o referido autor:

“As partes relacionadas podem fazer o que a lei não proíbe, ou não fazê-lo nas mesmas condições que contratariam com terceiros independentes; as pessoas jurídicas são distintas das pessoas físicas, cabendo unicamente à lei restringir a densidade normativa deste princípio jurídico. As citadas normas de bloqueio existem para eliminar os efeitos das operações realizadas fora do âmbito do princípio da equidade ou do ‘dealing at arms length’”².

Assim, não há proibição nas normas tributárias para a ocorrência de operações societárias entre empresas vinculadas com a geração de ágio, no entanto, tal ágio deve ter substância econômica, sendo devidamente fundamentado economicamente.

Nesse sentido, Edmar Oliveira Andrade Filho menciona que:

“o ágio não é inventado a partir do nada; ele é parte integrante do preço de aquisição de participações societárias e, portanto, para que ele surja são sacrificados ativos ou assumidas obrigações por parte do adquirente”³.

Afirma, ainda, o referido autor:

“a menos que o ágio não seja fruto de uma operação legítima (sincera e devidamente documentada), não cabe às autoridades fiscais contestarem a

¹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Estudos e Pareceres sobre Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas. São Paulo : MP Editora, 2007. p. 49-50

² ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Estudos e Pareceres sobre Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas. São Paulo : MP Editora, 2007. p. 50-51

³ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Imposto de Renda das Empresas. 3 ed. São Paulo : Atlas, 2006. p. 380-2.

sua existência e os respectivos efeitos, salvo em caso de fraude, sonegação ou conluio⁴”.

Dessa forma, desde que o ágio tenha se originado de uma operação legítima na qual houve o efetivo pagamento com o sacrifício de um ativo ou com a assunção de obrigações, e esteja devidamente fundamentado, não há óbice de que tal ágio tenha se originado de uma operação com pessoa ligada.

(...)

Logo temos que não existem restrições para a criação de ágio em operações societárias entre empresas ligadas e a tal ágio será dedutível desde que o mesmo esteja devidamente fundamentado economicamente, bem como exista transferência financeira que dê origem a tal ágio.

(...)

Dessa forma, diante da ausência de vedação legal, seria possível a aquisição de investimento com ágio em operações com partes dependentes até a edição da Lei n. 12.973/14, sendo a amortização de tal ágio possível após o cumprimento dos requisitos do artigo 7º da Lei nº9.532/97.

Diante de tal cenário, pode surgir a dúvida: então todo ágio interno originado de operação de aquisição de participação societária anterior à edição da Lei n. 12.973/14 é válido?

Mais uma vez, é importante pontuar que nem tanto ao mar, nem tanto à terra.

É relevante ter em mente que inexistia proibição legal ao registro do ágio em operações entre partes dependentes até a Lei n. 12.973/14. Mas por óbvio não são válidos os ágios internos que foram gerados com base em fraude, dolo ou simulação, devidamente comprovados pela autoridade fiscal.

Há operações e operações que podem resultar em ágio interno. Não há que se ter o preconceito por si só pelo fato de existir um ágio interno. Mas os ágios que foram formados com base em operações comprovadamente fraudulentas devem ser combatidos.

Para demonstrar a existência de ágio interno com causa ou real sob o aspecto tributário, Marcos Takata cita uma série de exemplos em que há ágio devidamente apurado em relações entre partes dependentes. Nessa linha, assinala o referido autor:

“14. Suponha-se que haja aumento de capital de uma sociedade e um dos sócios ou acionistas não o subscreva, sendo integralmente subscrito pelo outro sócio ou acionista (por exemplo, o controlador). Como a empresa em

⁴ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Imposto de Renda das Empresas. 3 ed. São Paulo : Atlas, 2006. p. 380-2

que se organiza a sociedade vale mais que seu valor contábil, o sócio ou acionista que subscrever o aumento de capital daquela irá apurar ágio no aumento de sua participação societária, para que não haja diluição injustificada do outro sócio ou acionista. É um exemplo de ágio interno real ou com causa sob o aspecto jurídico tributário. Há efetividade ou significado econômico nesse ágio.

14.1. Imagine-se um negócio de aquisição entre duas controladas, ambas com o mesmo controlador. É a aquisição horizontal. Ou seja, uma controlada adquire participação em outra controlada, irmão ou “prima” (as duas têm o mesmo controlador). O investimento adquirido é de tal monta que ele deve ser avaliado pelo MEP. Tal aquisição é feita pela controlada de minoritários da outra controlada. Nessa operação pode ser gerado ágio. Há justificativa ou efetividade econômica nesse ágio. Outro exemplo de ágio interno real ou com causa, nomeadamente sob a esfera tributária.

14.2. Mais. Conjecture-se que o negócio entre duas controladas, como descrito acima, seja de aquisição integral das ações da outra controlada, i.e., seja uma incorporação de ações. Na medida em que a controlada que tem suas ações incorporadas possuam minoritários que não sejam os mesmos da controladora (que é de ambas), aqui também pode ser gerado ágio. Este ágio tem significado ou justificativa econômica. É caso de ágio interno real ou com causa, nomeadamente sob o aspecto jurídico-tributário (...)

14.3. Cogite-se de uma pessoa jurídica que resolva incorporar as ações de uma controlada. Esta possui minoritários (outros acionistas que não do grupo). Também aqui, se a investida vale mais que seu valor contábil(e, quiçá, que o valor justo líquido de seus ativos), a relação de substituição de ações pode se dar com base no valor econômico da investida (e da investidora), e a incorporação de ações pode vir a ser feita por esse valor econômico (um critério de avaliação) da investida. Haverá um ágio no investimento, pago pela incorporadora de ações, através da emissão de ações entregues aos novos acionistas da incorporadora de ações (antigos acionistas da que teve as ações incorporadas) – leia-se, aos minoritários, diretos ou indiretos. (...) É inegável que esse ágio tem causa, é efetivo ou real, sob o aspecto jurídico-tributário”⁵.

Como se observa a partir dos exemplos trazidos por Marcos Takata, “há ágios internos e ágios internos”.

Na mesma linha, Ricardo Mariz de Oliveira nos traz outro exemplo de um ágio interno válido ao afirmar que:

⁵ TAKATA, Marcos Shigueo. Ágio Interno sem Causa ou “Artificial” e Ágio Interno com Causa ou Real – Distinções Necessárias. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. Controvérsias Jurídico Contábeis. 3º volume. São Paulo: Dialética, 2012. p. 194-214.

“Porém, há, sim, situações em que se justifica ágio dentro de um grupo de empresas, como, por exemplo, e em tese, quando uma pessoa jurídica subscreva capital de outra cujo controlador seja a mesma pessoa física ou jurídica que a controle, mas cujas pessoas jurídicas (a que aumenta o capital e a que o subscreva) tenham acionistas minoritários distintos entre elas, hipótese que ocorre comumente quando se trata de companhias abertas⁶.

Assim, a princípio, haveria uma série de operações que geram efetivamente um ágio interno, ainda que elas se deem entre partes relacionadas. Contudo, conforme já demonstrado, não é o caso dos autos dada a ausência de substância econômica, sem o efetivo dispêndio e transferência do patrimônio à pessoa jurídica que foi incorporada.

Ressalvo, que o tema ainda é bastante controvertido, bastando uma rápida pesquisa para se verificar que inúmeros processos são decididos por voto de qualidade. Todavia, cito algumas ementas de decisões que seguem a linha ora defendida:

ÁGIO INTERNO - NÃO DEDUTIBILIDADE Não é dedutível a amortização de ágio interno das bases de cálculo do imposto de renda e da contribuição social a partir de reorganização de empresas sob controle comum, isto é, formado por meio de transações entre entidades submetidas a controle comum, dada a ausência de substância econômica. (...) – (Acórdão nº 1401-007.313, Relator: Fernando Augusto Carvalho de Souza, Data da Sessão : 18/11/2024)

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO. INDEDUTIBILIDADE. Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de ágio que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem qualquer dispêndio e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada. (...) – (Acórdão nº 1201-007.048, Relator: José Eduardo Genero Serra, Data da Sessão : 09/10/2024)

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO. INDEDUTIBILIDADE. Não é dedutível a amortização de ágio interno, isto é, formado por meio de transações entre entidades submetidas a controle comum. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO NO ÂMBITO DA APURAÇÃO DA CSLL. Inexiste qualquer especificidade a ensejar resultado diferenciado na apuração da base de cálculo da CSLL decorrente da glosa de amortização do ágio que reduziu indevidamente as bases tributáveis da Contribuinte.(...) - (Acórdão nº 1102-001.529, Relator: Fredy José Gomes de Albuquerque, Redator Designado: Fernando Beltcher da Silva, Data da Sessão: 10/10/2024)

Assim sendo, entendo que os documentos constantes nos autos indicam, que no caso do “ágio Mauá”, como bem entendeu a fiscalização, realmente, se caracteriza como “ágio

⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Questões Atuais sobre o Ágio. Ágio Interno – Rentabilidade Futura e Intangível – Dedutibilidade das Amortizações – As Inter-relações entre a Contabilidade e o Direito. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel. Controvérsias Jurídico-Contábeis. 2º volume. São Paulo: Dialética, 2011. p. 232.

interno” por não ter sido resultante de um custo efetivamente incorrido mediante desembolso de caixa e transferência de numerário.

Portanto, nego provimento ao recurso voluntário para manter a indedutibilidade das despesas alusivas à amortização do ágio Mauá.

TRATAMENTO ESPECÍFICO PARA O CSLL

No que diz respeito à aplicação da legislação do IRPJ, a Recorrente alega que o auto de infração referente à CSLL deveria ser cancelado, “uma vez que a legislação sobre os critérios de despesa dedutível para IRPJ não se aplica para a referida contribuição.”.

Tal pretensão não deve prosperar, pois o art. 57 da Lei nº 8.981/95 dispõe que à CSLL devem ser apuradas as mesmas normas de apuração do IRPJ, o que inclui a operação realizada, como bem fundamentado no Acórdão nº 1402-002.827 (Relator: Paulo Mateus Ciccone), cujos excertos seguem transcritos:

“Acerca da dedutibilidade de tais valores da base de cálculo da CSLL, melhor sorte não merece a irresignação da recorrente.

De fato, como sabido, a CSLL tem como base de cálculo o lucro líquido do período com os ajustes determinados na respectiva legislação, conforme dicção dos artigos 248 e 277, RIR/1999:

Art. 248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais, e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 1º, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º).

Art. 277. Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 11).

De outro giro, também pacífico, o lucro operacional resulta do confronto das receitas operacionais com as despesas operacionais (artigo 299, RIR/1999).

Da interpretação sistemática destes dispositivos, extrai-se que somente poderão reduzir o lucro líquido as despesas operacionais que preencham os requisitos previstos no artigo 299, acima transcrito, quais sejam, as despesas necessárias, de forma que, dispêndios que violem as regras de dedutibilidade do IRPJ, não podem reduzir o lucro líquido que é, também, a base de cálculo da CSLL, com os ajustes previstos na sua legislação específica.

Mesmo considerando que as despesas, no presente caso, possam ter natureza não operacional, cabe lembrar que o que as torna indedutíveis da base de cálculo da Contribuição Social é o próprio conceito de resultado do exercício apurado com observância da legislação comercial, visto que esta impõe que o ponto de partida para se chegar à base de cálculo tanto do IRPJ como da CSLL, deve observar postulados e princípios contábeis.

Ora, segundo o Princípio da Entidade, um dispêndio produzido de forma equivocada não deve estar na contabilidade. Em outras palavras, a contabilização de despesas inexistentes implica inobservância do princípio contábil da entidade, devendo ensejar, também por esta razão, a sua glosa, afetando, portanto, a base de cálculo do IRPJ e também da CSLL.

Como consequência, dispêndios glosados afetam o próprio resultado do exercício, diga-se, a própria base de cálculo da Contribuição Social, como definida no art. 2º da Lei 7.689, de 1988, com as alterações do art. 2º da Lei 8.034, de 1990.

Mais a mais, o art. 13, da Lei nº 9.249/951, quando trata das despesas indedutíveis das bases de cálculo de IRPJ e de CSLL, é taxativo ao dispor que tais vedações de dedutibilidade se aplicam independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.502/64, justamente a base legal do art. 299 do RIR/99.

Assim, pela vinculação e nexo entre as glosas efetuadas para fins de apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, voto por negar provimento ao recurso também em relação a tal matéria”.

Assim, quanto a este ponto, deve ser mantida a decisão da DRJ.

DA IMPOSSIBILIDADE DA COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM RAZÃO DA FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ E DA CSLL POR ESTIMATIVA

De fato, analisando-se os autos de infração lavrados, verifica-se que há cobrança cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, sobre os mesmos valores supostamente devidos a título de IRPJ e da CSLL, o que não pode ser admitido, nos moldes previstos pela Súmula CARF nº 105, assim disposta:

Súmula CARF nº 105 Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 08/12/2014 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. – (...)

O teor da súmula é cristalino no sentido de impedir a aplicação concomitante da multa isolada com a multa de ofício, devendo prevalecer esta última. Outrossim, deve-se lembrar, ainda, da Súmula CARF nº 82 Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 10/12/2012, *in verbis*:

Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018). – (...)

O conteúdo sumulado consolidou o entendimento de que as estimativas consistem em mera antecipação do tributo devido, tornando-as inexigíveis após o término do ano-calendário, a partir do qual o próprio tributo é apurado e devido.

Assim, os lançamentos conjuntos em que se exige a multa de ofício pelo não pagamento dos tributos apurados sob a sistemática do lucro real anual em conjunto com a multa isolada afronta aos princípios da consunção, estrita legalidade e proporcionalidade.

Não se pode olvidar que, de fato, há quem entenda que a Súmula CARF nº 105 não se aplica aos fatos depois da edição da Lei 11.488/2007, porquanto esta lei teria alterado o arcabouço jurídico que motivou a formulação da retrocitada Súmula.

Essa Conselheira, entretanto, alinha-se à corrente que entende que a mera reformulação do dispositivo, no aspecto formal, não alterou a real motivação para a não imposição das multas concomitantemente.

Como bem explica o Relator do voto condutor do Acórdão nº 9101-007.042⁷ – CSRF/1ª TURMA, sessão de 7 de junho de 2024 *“o que a Lei 11.488/2007 fez foi apenas realocar a norma jurídica, transformando o que eram alíneas em incisos”*.

E o julgador complementa:

Eis transcrição do art. 14 da Lei 11.488/2007:

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

Vejamos, também, o voto no Acórdão 9101-005.846 – CSRF/ 1ª Turma, que transcrevo, com o devido pedido de licença, fazendo-o palavras minhas:

“(…) A ora Recorrente, em suma, alega que a multa isolada prevista no art. 44, II, b, da Lei nº. 9.430, de 1996, na redação dada pela Lei nº 11.488/07, decorre do descumprimento da obrigação de recolher a estimativa apurada no mês calendário, independentemente de se apurar ou não resultado anual tributável, sendo cabível mesmo após o encerramento do ano-calendário e nada tendo a ver com a multa devida pela falta de recolhimento do tributo apurado com base no lucro real anual ou trimestral.

E conclui que que (i) não se aplica ao caso o disposto no enunciado n. 105 da Súmula do CARF, pois os precedentes que renderam a aprovação do verbete tratam de lançamentos relativos a fatos geradores ocorridos anteriormente ao advento da Medida Provisória n. 351, convertida na Lei n. 11.488 de 2007, logo, em contexto fático-jurídico diverso; (ii) é possível a

⁷ Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2014, 2015, 2016, 2017 MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. O disposto na Súmula nº 105 do CARF é perfeitamente aplicável aos fatos geradores após a alteração de redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 11.488, de 2007, aplicando-se, ao caso, o princípio da consunção. Igualmente inaplicável, quando cobrada após o encerrado o ano-calendário.

aplicação conjunta da multa isolada prevista no artigo 44, II, b, da Lei n. 9.430/96 com a multa de ofício.

Posto isso, sendo objetivo, temos que este mesmo Conselheiro, já no âmbito jurisdicional desta mesma C. 1ª Turma da CSRF do E. CARF, na condição de Redator Designado, expressou sua posição no v. Acórdão nº 9101-005.080, proferido na sessão de julgamento de 1º de setembro de 2020 (assim como diversas outras, de mesmo teor jurisdicional, posteriormente).

Assim, adota-se, a seguir, o mesmo entendimento, há muito já defendido e conhecido. O tema da aplicação cumulada das multas isoladas e de ofício vem sendo largamente discutido no âmbito do contencioso administrativo tributário federal há décadas, sendo, inclusive, objeto da Súmula CARF nº 105, verbete este que exprime a posição institucionalmente pacificada sobre a matéria. Confira-se o teor do entendimento sumulado:

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.

A Fazenda Nacional defende que a Súmula CARF nº 105 aplicar-se-ia apenas aos fatos jurídicos ocorridos antes do ano-calendário de 2007, em face de alteração legislativa promovida àquele tempo no art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 11.488/2007, que acabou revogando o inciso IV do seu §1º, expressamente mencionado na referida súmula.

Porém, também há muito firmou-se o entendimento no sentido de que a alteração procedida por meio da Lei nº 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei nº 9.430/96, apenas vindo para cambiar a geografia das previsões incutidas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e deslocou o item que carrega a previsão da aplicação multa isolada, o apenamento cumulado do contribuinte, por meio de duas sanções diversas, pelo simples inadimplemento do IRPJ e da CSLL (que somadas, montam em 125% sobre o mesmo tributo devido), não foi afastado pelo Legislador de 2007, subsistindo incólume no sistema jurídico tributário federal.

E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da coexistência de ambas as penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela inocorrência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse

mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105.

Comprovando tal afirmativa, confira-se a clara e didática redação da ementa do v. Acórdão nº 1803-01.263, proferido pela C. 3ª Turma Especial da 1ª Seção desse E. CARF, em sessão de julgamento de 10/04/2012, de relatoria da I. Conselheira Selene Ferreira de Moraes (o qual faz parte do rol dos precedentes que sustentam a Súmula CARF nº 105):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano-calendário: 2002 NULIDADE DA DECISÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A garantia constitucional de ampla defesa, no processo administrativo fiscal, está assegurada pelo direito de o contribuinte ter vista dos autos, apresentar impugnação, interpor recursos administrativos, apresentar todas as provas admitidas em direito e solicitar diligência ou perícia. Não caracteriza cerceamento do direito de defesa o indeferimento de perícia, eis que a sua realização é providência determinada em função do juízo formulado pela autoridade julgadora, ex vi do disposto no art. 18, do Decreto 70.235, de 1972.

OMISSÃO DE RECEITAS. NOTAS FISCAIS DE SAÍDA E CUPONS FISCAIS. AUSÊNCIA DE CORRELAÇÃO.

Não comprovado que as notas fiscais de saída e cupons fiscais correspondem a uma mesma operação, resta configurada a omissão de receitas.

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA.

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.

A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. 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. (destacamos) (...)

Registre-se que reconhecimento de situação antijurídica não se dá pela mera invocação e observância da Súmula CARF nº 105, mas também adoção do

corolário da consunção, para fazer cessar o *bis in idem*, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte – que não pode ser tolerado.

Posto isso, verificada tal circunstância, mostra-se acertado o cancelamento das multas isoladas referentes às antecipações, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL, independentemente do ano-calendário dos fatos geradores colhidos no lançamento de ofício.

(...)”

A reforçar tal entendimento, vejamos também passagem do voto do I. Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli no Acórdão 9101-005.824, de 8 de agosto de 2021:

A discussão sobre a legitimidade ou não da cobrança cumulativa de multa isolada e multa de ofício não é recente, mas é tema que ainda possui celeuma.

Com a aprovação da Súmula CARF nº 105, restou sedimentado que: “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.” Na prática, a Súmula aplica-se indubitavelmente para os fatos compreendidos até dezembro/2006.

Dizemos indubitavelmente porque há corrente doutrinária e jurisprudencial, na linha do que argumenta a Recorrente, que sustenta que, após a nova redação dada pela Lei nº 11.488/2007 (conversão da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007) ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, não haveria mais espaço para interpretação diversa daquela que conduziu pela possibilidade jurídica da exigência de multa isolada sobre estimativas mensais não recolhidas, mesmo nos casos em que também houver sido formulada exigência de multa de ofício em razão da falta de pagamento do IRPJ e da CSLL apurados no final do mesmo ano de apuração.

Por essa linha de pensamento, o Legislador teria prescrito sanções autônomas e inconfundíveis, autorizando ao fisco, na hipótese do contribuinte deixar de recolher estimativas mensais de IRPJ e CSLL, inclusive aquelas apuradas de ofício e, paralelamente, não recolher integralmente estes mesmos tributos no final do período de apuração, aplicar as duas sanções concomitantemente (multa de ofício sobre o IRPJ/CSLL devidos e não recolhidos + multa isolada sobre as estimativas “em aberto”).

Vejamos, então, o que dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela MP nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007): (...)

Da leitura desses dispositivos, verifica-se que a multa de ofício de 75% prevista no inciso I é aplicável nos casos de falta de pagamento de imposto ou contribuição, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Já a multa isolada de 50%, prevista no inciso II, deve incidir sobre o valor das estimativas mensais não recolhidas, ainda que não tenha sido apurado imposto a

pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física e 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.

Nesse contexto, não se pode perder de vista que as estimativas são meras antecipações do tributo devido, não figurando, portanto, como tributos autônomos. A propósito, dispõe a Súmula CARF 82 que “após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas”.

Também não nega-se que o não recolhimento das estimativas e o não recolhimento do tributo efetivamente devido são infrações distintas, como foi reconhecido pela própria lei nos incisos I e II acima transcritos. Todavia, e este é o ponto central para a discussão, quando ambas as obrigações não foram cumpridas pelo contribuinte, o princípio da absorção ou consunção impõe que a infração pelo inadimplemento do tributo devido prevaleça, afinal o dever de antecipar o pagamento por meio de estimativas configura etapa preparatória para o dever de recolher o tributo efetivamente devido, este sim o bem jurídico tutelado pela norma.

Adotando, então, uma interpretação histórica e sistemática dos referidos dispositivos legais e Súmulas, verifico que a alteração legislativa mencionada não possui qualquer efeito quanto à aplicação da Súmula CARF nº 105 para fatos geradores posteriores a 2007.

Isso porque a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa (antecipação do tributo devido) não recolhida. Admitir o contrário permitiria punir o contribuinte em duplicidade, em clara afronta aos princípios da consunção, estrita legalidade e proporcionalidade. (...)”

Nesse sentido, voto para afastar a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL.

COMPENSAÇÕES DE OFÍCIO DE PREJUÍZOS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS.

Se cancelada em todo ou em parte, as compensações deverão ser revistas pela autoridade competente.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, oriento meu voto no sentido de rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, para dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a atuação no tocante à amortização do ágio LACIM e para afastar a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL.

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça**VOTO VENCEDOR**

Conselheiro Alexandre Iabrudi Catunda, redator designado

Por divergir da Ilustre Relatora sobre a possibilidade da concomitância da aplicação da multa de ofício e a multa isolada pelo não pagamento das estimativas, passo a redigir o seguinte voto, adotando o mesmo que a Relatora do Acórdão nº 9101-002.750 – CSRF / 1ª Turma, Adriana Gomes Rêgo, por possuir o mesmo entendimento:

No mérito, a questão a ser dirimida no presente recurso diz respeito à possibilidade de serem aplicadas, simultaneamente, a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas mensais, e a multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual.

A lei determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real, apurem seus resultados trimestralmente. Como alternativa, facultou, o legislador, a possibilidade de a pessoa jurídica, obrigada ao lucro real, apurar seus resultados anualmente, desde que antecipe pagamentos mensais, a título de estimativa, que devem ser calculados com base na receita bruta mensal, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução.

Observe-se:

Lei nº 9.430, de 1996 (redação original):

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

Vê-se, então, que a pessoa jurídica, obrigada a apurar seus resultados de acordo com as regras do lucro real trimestral, tem a opção de fazê-lo com a periodicidade anual, desde que, efetue pagamentos mensais a título de estimativa. Essa é a regra do sistema.

No presente caso, a pessoa jurídica fez a opção por apurar o lucro real anualmente, sujeitando-se, assim, e de forma obrigatória, aos recolhimentos mensais a título de estimativas.

Como se vê nos autos de infração de IRPJ e CSLL (e-fls. 955 e ss), a multa isolada aplicada pela falta de recolhimento das estimativas mensais desses tributos teve fulcro no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, mais precisamente em seu inciso II, alínea "b", com as modificações introduzidas pela Lei nº 11.488, de 2007.

A exigência da multa isolada foi mantida pela autoridade julgadora de 1ª Instância, mas, no julgamento do Recurso Voluntário, o colegiado a quo, por maioria de votos, acatou as alegações da autuada e exonerou a multa isolada exigida nestes autos por entender que (i) "em razão de uma mesma conduta (recolhimento a menor do IRPJ e da CSLL no anocalendário de 2008 em razão de dedução indevida), foram aplicadas duas penalidades distintas contra a recorrente (multa isolada e multa de ofício)"; (ii) "o dever de antecipar apenas existe enquanto houver uma obrigação a ser antecipada (isto é, enquanto ainda não tiver ocorrido o fato gerador do IRPJ e da CSLL), é forçoso concluir que a base imponível da multa isolada desaparece após o final do exercício (momento da ocorrência do fato gerador), deixando de ser possível, portanto, a aplicação dessa penalidade".

Todavia, discordo de tal entendimento porque vislumbro que as penalidades exigidas são autônomas e incidem sobre infrações distintas.

A exemplo do que argumenta a Contribuinte em suas contrarrazões, há aqueles que alegam que as alterações promovidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de 2007, não teriam afetado, substancialmente, a infração sujeita à aplicação da

multa isolada, apenas reduzindo o seu percentual de cálculo e mantendo a vinculação da base impositiva ao tributo devido no ajuste anual. Nesse sentido invocam que a própria Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 351, de 2007, limitou-se a esdarecer que a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora. E, ainda que se entenda que a identidade de bases de cálculo foi superada pela nova redação do dispositivo legal, para essas pessoas subsistiria o fato de as duas penalidades decorrerem de falta de recolhimento de tributo, o que importaria o afastamento da penalidade menos gravosa.

Ora, a vinculação entre os recolhimentos antecipados e a apuração do ajuste anual é inconteste, até porque a antecipação só é devida porque o sujeito passivo opta por postergar para o final do ano-calendário a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro.

Contudo, a sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resulta falta de recolhimento de tributo pois, na apuração anual, o fluxo de arrecadação da União está prejudicado desde o momento em que a estimativa é devida, e se a exigência do tributo com encargos ficar limitada ao devido por ocasião do ajuste anual, além de não se conseguir reparar todo o prejuízo experimentado à União, há um desestímulo à opção pela apuração trimestral do lucro tributável, hipótese na qual o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência.

Na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, esta penalidade foi prevista nos mesmos termos daquela aplicável ao tributo não recolhido no ajuste anual, ou seja, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição, inclusive no mesmo percentual de 75%, e passível de agravamento ou qualificação se presentes as circunstâncias indicadas naquele dispositivo legal. Veja-se:

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 dedução 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. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

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

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

[...]

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

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;

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido. (Revogado pela Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Revogado pela Lei nº 9.716, de 1998)

[...]

A redação original do dispositivo legal resultou, assim, em punições equivalentes para a falta de recolhimento de estimativas e do ajuste anual. E, decidindo sobre este conflito, a jurisprudência administrativa posicionou-se majoritariamente contra a subsistência da multa isolada, porque calculada a partir da mesma base de cálculo punida com a multa proporcional, e ainda no mesmo percentual desta.

Frente a tais circunstâncias, o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, foi alterado pela Medida Provisória nº 351, de 2007, para prever duas penalidades distintas: a primeira de 75% calculada sobre o imposto ou contribuição que deixasse de ser recolhido e dedarado, e exigida conjuntamente com o principal (inciso I do art. 44), e a segunda de 50% calculada sobre o pagamento mensal que deixasse de ser efetuado, ainda que apurado prejuízo fiscal ou base negativa ao final do ano-calendário, e exigida isoladamente (inciso II do art. 44). Além disso, as hipóteses de qualificação (§1º do art. 44) e agravamento (2º do art. 44) ficaram restritas à penalidade aplicável à falta de pagamento e dedaração do imposto ou contribuição.

Observe-se:

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

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

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

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

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

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

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).

As conseqüências desta alteração foram apropriadamente expostas pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no voto condutor do Acórdão nº 101-002.251:

Logo, tendo sido alterada a base de cálculo eleita pelo legislador para a multa isolada de totalidade ou diferença de tributo ou contribuição para valor do pagamento mensal, não há mais qualquer vínculo, ou dependência, da multa isolada com a apuração de tributo devido.

Perfilhando o entendimento de que não se confunde a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição com o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, é vasta a jurisprudência desta CSRF, valendo mencionar dos últimos cinco anos, entre outros, os acórdãos nºs 9101-00577, de 18 de maio de 2010, 9101-00.685, de 31 de agosto de 2010, 9101-00.879, de 23 de fevereiro de 2011, nº 9101-001.265, de 23 de novembro de 2011, nº 9101-001.336, de 26 de abril de 2012, nº 9101-001.547, de 22 de janeiro de 2013, nº 9101-001.771, de 16 de outubro de 2013, e nº 9101-002.126, de 26 de fevereiro de 2015, todos assim ementados (destaquei):

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano.

Daí porque despropositada a decisão recorrida que, após reconhecer expressamente a modificação da redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 pela Lei nº 11.488, de 2007, e transcrever os mesmos dispositivos legais acima, abruptamente conclui no sentido de que (e-fls. 236):

Portanto, cabe excluir a exigência da multa de ofício isolada concomitante à multa proporcional.

Em despacho de admissibilidade de embargos de declaração por omissão, interpostos pela Fazenda Nacional contra aquela decisão, e rejeitados, foi dito o seguinte (e-fls. 247):

Por fim, reafirmo a impossibilidade da aplicação cumulativa dessas multas. Isso porque é sabido que um dos fatores que levou à mudança da redação do citado art. 44 da Lei 9.430/1996 foram os julgados deste Conselho, sendo que à época da edição da Lei 11.488/2007 já predominava esse entendimento. Vejamos novamente a redação de parte [das] disposições do art. 44 da Lei 9.430/1996 alteradas/incluídas pela Lei 11.488/2007:

[...].

Ora, o legislador tinha conhecimento da jurisprudência deste Conselho quanto à impossibilidade de aplicação cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, além de outros entendimentos no sentido de que não poderia ser exigida se apurado prejuízo fiscal no encerramento do ano-calendário, ou se o tributo tivesse sido integralmente pago no ajuste anual.

Todavia, tratou apenas das duas últimas hipóteses na nova redação, ou seja, deixou de prever a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas. E não se diga que seria esquecimento, pois, logo a seguir, no parágrafo § 1º, excetuou a cumulatividade de penalidades quando a ensejar a aplicação dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Bastava ter acrescentado mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996, estabelecendo expressamente essa hipótese, que aliás é a questão de maior incidência.

Ao deixar de fazer isso, uma das conclusões factíveis é que essa cumulatividade é mesmo indevida.

Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996”.

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):

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

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

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

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

Destaque-se, ainda, que a penalidade agora prevista no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, é exigida isoladamente e mesmo se não apurado lucro tributável ao final do ano-calendário. A conduta reprimida, portanto, é a inobservância do dever de antecipar, mora que prejudica a União durante o período verificado

entre a data em que a estimativa deveria ser paga e o encerramento do ano-calendário. A falta de recolhimento do tributo em si, que se perfaz a partir da ocorrência do fato gerador ao final do ano-calendário, sujeita-se a outra penalidade e a juros de mora incorridos apenas a partir de 1º de fevereiro do ano subsequente.

Diferentes, portanto, são os bens jurídicos tutelados, e limitar a penalidade àquela aplicada em razão da falta de recolhimento do ajuste anual é um incentivo ao descumprimento do dever de antecipação ao qual o sujeito passivo voluntariamente se vinculou, ao optar pelas vantagens decorrentes da apuração do lucro tributável apenas ao final do ano-calendário.

E foi, justamente, a alteração legislativa acima que motivou a edição da referida Súmula CARF nº 105.

Explico.

O enunciado de súmula em referência foi aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 08 de dezembro de 2014. Antes, enunciado semelhante foi, por sucessivas vezes, rejeitado pelo Pleno da CSRF, e mesmo pela 1ª Turma da CSRF. Veja-se, abaixo, os verbetes submetidos a votação de 2009 a 2014:

PORTARIA Nº 97, DE 24 DE NOVEMBRO DE 20092

[...]

ANEXO I

I - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DO PLENO:

[...]

12. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº :

Até a vigência da Medida Provisória nº 351/2007, a multa isolada decorrente da falta ou insuficiência de antecipações não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado no ajuste anual.

[...]

PORTARIA Nº 27, DE 19 DE NOVEMBRO DE 2012

[...]

ANEXO ÚNICO

[...]

II- ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 1ª TURMA DA CSRF:

[...]

17. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº:

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401- 00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 9202-01.833, de 25/ 10/ 2011.

[...]

III- ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 2ª TURMA DA CSRF:

[...]

22. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº:

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401- 00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 9202-01.833, de 25/ 10/ 2011.

[...]

PORTARIA Nº- 18, DE 20 DE NOVEMBRO DE 20134

[...]

ANEXO I

I - Enunciados a serem submetidos ao Pleno da CSRF:

[...]

9ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA

Até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Acórdãos Precedentes: 9101-001261, de 22/11/11; 9101-001203, de 22/11/11; 9101-001238, de 21/11/11; 9101-001307, de 24/04/12; 1402-001.217, de 04/10/12; 1102-00748, de 09/05/12; 1803-001263, de 10/04/12.

[...]

PORTARIA Nº 23, DE 21 DE NOVEMBRO DE 20145

[...]

ANEXO I

[...]

II - Enunciados a serem submetidos à 1ª Turma da CSRF:

[...]

13ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA

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.

Acórdãos Precedentes: 9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012.

[...]

É de se destacar que os enunciados assim propostos de 2009 a 2013 exsurtem da jurisprudência firme, contrária à aplicação concomitante das penalidades antes da alteração promovida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007. Jurisprudência esta, aliás, que motivou a alteração legislativa.

De outro lado, a discussão acerca dos lançamentos formalizados em razão de infrações cometidas a partir do novo contexto legislativo ainda não apresentava densidade suficiente para indicar qual entendimento deveria ser sumulado.

Considerando tais circunstâncias, o Pleno da CSRF, e também a 1ª Turma da CSRF, rejeitou, por três vezes, nos anos de 2009, 2012 e 2013, o enunciado contrário à concomitância das penalidades até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007. As discussões nestas votações motivaram alterações posteriores com o objetivo de alcançar redação que fosse acolhida pela maioria qualificada, na forma regimental.

Com a rejeição do enunciado de 2009, a primeira alteração consistiu na supressão da vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, substituindo-a, como marco temporal, pela referência à data de sua publicação. Também foram separadas as hipóteses pertinentes ao IRPJ/CSLL e ao IRPF, submetendo-se à 1ª Turma e à 2ª Turma da CSRF os enunciados correspondentes. Seguindo-se nova rejeição em 2012, o enunciado de 2009 foi reiterado em 2013 e, mais uma vez, rejeitado.

Este cenário deixou patente a imprestabilidade de enunciado distinguindo as ocorrências alcançadas a partir da expressão "até a vigência da Medida Provisória nº 351", de 2007, ou até a data de sua publicação. E isto porque a partir da redação proposta havia o risco de a súmula ser invocada para declarar o cabimento da exigência concomitante das penalidades a partir das alterações

promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, apesar de a jurisprudência ainda não estar consolidada neste sentido.

Para afastar esta interpretação, o enunciado aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 2014 foi redigido de forma direta, de modo a abarcar, apenas, a jurisprudência firme daquele Colegiado: a impossibilidade de cumulação, com a multa de ofício proporcional aplicada sobre os tributos devidos no ajuste anual, das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas exigidas com fundamento na legislação antes de sua alteração pela Medida Provisória nº 351, de 2007. Omitiu-se, intencionalmente, qualquer referência às situações verificadas depois da alteração legislativa em tela, em razão da qual a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas passou a estar prevista no art. 44, inciso II, alínea "b", e não mais no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, sempre com vistas a atribuir os efeitos sumulares à parcela do litígio já pacificada.

Assim, a Súmula CARF nº 105 tem aplicação, apenas, em face de multas lançadas com fundamento na redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, tendo por referência infrações cometidas antes da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, publicada em 22 de janeiro de 2007, e ainda que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%, dado que tal providência não decorre de nova fundamentação do lançamento, mas sim da retroatividade benigna prevista pelo art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN.

Neste sentido, vale observar que os precedentes indicados para aprovação da súmula reportam-se, todos, a infrações cometidas antes de 2007:

Acórdão nº 9101-001.261:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2001

Ementa: APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.

A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. 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.

Acórdão nº 9101-001.203:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2000, 2001

Ementa: MULTA ISOLADA. ANOS-CALENDÁRIO DE 1999 e 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor das glosas efetivadas pela Fiscalização.

Acórdão nº 9101-001.238:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercício: 2001

[...]

MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO DE 2000. FALTA DE

RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor da receita omitida apurado em procedimento fiscal.

Acórdão nº 9101-001.307:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1998

[...]

MULTA ISOLADA APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. 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.

Acórdão nº 1402-001.217:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

[...]

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual (mesma base).

[...]

Acórdão nº 1102-000.748:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA

JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001

Ementa:

[...]

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.

Devem ser exoneradas as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, uma vez que, cumulativamente foram exigidos os tributos com multa de ofício, e a base de cálculo das multas isoladas está inserida na base de cálculo das multas de ofício, sendo descabido, nesse caso, o lançamento concomitante de ambas.

[...]

Acórdão nº 1803-001.263:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA

JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2002

[...]

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. 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.

Frente a tais circunstâncias, ainda que precedentes da súmula veiculem fundamentos autorizadores do cancelamento de exigências formalizadas a partir da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, não são eles, propriamente, que vinculam o julgador administrativo, mas sim o enunciado da súmula, no qual está sintetizada a questão pacificada.

Digo isso porque esses precedentes têm sido utilizados para se tentar aplicar outra tese no sentido de afastar a multa, qual seja a do princípio da consunção. Ora se o princípio da consunção fosse fundamento suficiente para inexigibilidade concomitante das multas em debate, o enunciado seria genérico, sem qualquer referência ao fundamento legal dos lançamentos alcançados. A citação expressa do texto legal presta-se a firmar esta circunstância como razão de decidir relevante extraída dos paradigmas, cuja presença é essencial para aplicação das consequências do entendimento sumulado.

Da mesma forma que faz a Contribuinte em suas contrarrazões, há quem argumente que o princípio da consunção veda a cumulação das penalidades. Sustentam os adeptos dessa tese que o não recolhimento da estimativa mensal seria etapa preparatória da infração cometida no ajuste anual e, em tais circunstâncias o princípio da consunção autorizaria a subsistência, apenas, da penalidade aplicada sobre o tributo devido ao final do ano-calendário, prestigiando o bem jurídico mais relevante, no caso, a arrecadação tributária, em confronto com a antecipação de fluxo de caixa assegurada pelas estimativas. Ademais, como a base fática para imposição das penalidades seria a mesma, a exigência concomitante das multas representaria bis in idem, até porque, embora a lei tenha previsto ambas penalidades, não determinou a sua aplicação simultânea. E acrescentam que, em se tratando de matéria de penalidades, seria aplicável o art. 112 do CTN. Entretanto, com a devida vênia, discordo desse entendimento. Para tanto, aproveito-me, inicialmente do voto proferido pela Conselheira Karem Jureidini Dias na condução do Acórdão nº 9101-001.135, para trazer sua abordagem conceitual acerca das sanções em matéria tributária:

[...]

A sanção de natureza tributária decorre do descumprimento de obrigação tributária – qual seja, obrigação de pagar tributo. A sanção de natureza tributária pode sofrer agravamento ou qualificação, esta última em razão de o ilícito também possuir natureza penal, como nos casos de existência de dolo, fraude ou simulação. O mesmo auto de infração pode veicular, também, norma impositiva de multa em razão de descumprimento de uma obrigação acessória obrigação de fazer – pois, ainda que a obrigação acessória sempre se relacione a uma obrigação

tributária principal, reveste-se de natureza administrativa. Sobre as obrigações acessórias e principais em matéria tributária, vale destacar o que dispõe o artigo 113 do Código Tributário Nacional:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

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

Fica evidente da leitura do dispositivo em comento que a obrigação principal, em direito tributário, é pagar tributo, e a obrigação acessória é aquela que possui características administrativas, na medida em que as respectivas normas comportamentais servem ao interesse da administração tributária, em especial, quando do exercício da atividade fiscalizatória. O dispositivo transcrito determina, ainda, que em relação à obrigação acessória, ocorrendo seu descumprimento pelo contribuinte e imposta multa, o valor devido converte-se em obrigação principal. Vale destacar que, mesmo ocorrendo tal conversão, a natureza da sanção aplicada permanece sendo administrativa, já que não há cobrança de tributo envolvida, mas sim a aplicação de uma penalidade em razão da inobservância de uma norma que visava proteger os interesses fiscalizatórios da administração tributária.

Assim, as sanções em matéria tributária podem ter natureza (i) tributária principal quando se referem a descumprimento da obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento de tributo; (ii) administrativa – quando se referem à mero descumprimento de obrigação acessória que, em verdade, tem por objetivo auxiliar os agentes públicos que se encarregam da fiscalização; ou, ainda (iii) penal – quando qualquer dos ilícitos antes mencionados representar, também, ilícito penal. Significa dizer que, para definir a natureza da sanção aplicada, necessário se faz verificar o antecedente da norma sancionatória, identificando a relação jurídica desobedecida.

Aplicam-se às sanções o princípio da proporcionalidade, que deve ser observado quando da aplicação do critério quantitativo. Neste ponto destacamos a lição de Helenilson Cunha Pontes a respeito do princípio da proporcionalidade em matéria de sanções tributárias, verbis:

“As sanções tributárias são instrumentos de que se vale o legislador para buscar o atingimento de uma finalidade desejada pelo ordenamento jurídico. A análise da constitucionalidade de uma sanção

deve sempre ser realizada considerando o objetivo visado com sua criação legislativa. De forma geral, como lembra Régis Fernandes de Oliveira, “a sanção deve guardar proporção com o objetivo de sua imposição”. O princípio da proporcionalidade constitui um instrumento normativoconstitucional através do qual pode-se concretizar o controle dos excessos do legislador e das autoridades estatais em geral na definição abstrata e concreta das sanções”.

O primeiro passo para o controle da constitucionalidade de uma sanção, através do princípio da proporcionalidade, consiste na perquirição dos objetivos imediatos visados com a previsão abstrata e/ou com a imposição concreta da sanção. Vale dizer, na perquirição do interesse público que valida a previsão e a imposição de sanção”. (in “O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário”, ed. Dialética, São Paulo, 2000, pg.135)

Assim, em respeito a referido princípio, é possível afirmar que: se a multa é de natureza tributária, terá por base apropriada, via de regra, o montante do tributo não recolhido. Se a multa é de natureza administrativa, a base de cálculo terá por grandeza montante proporcional ao ilícito que se pretende proibir. Em ambos os casos as sanções podem ser agravadas ou qualificadas. Agravada, se além do descumprimento de obrigação acessória ou principal, houver embaraço à fiscalização, e, qualificada se ao ilícito somar-se outro de cunho penal – existência de dolo, fraude ou simulação.

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:

[...]

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:

[...]

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. CSLL. 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 694278-RJ, 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 conduir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte dedarado 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”.

Frente a estas considerações, releva destacar que a penalidade em debate é exigida isoladamente, sem qualquer hipótese de agravamento ou qualificação e, embora seu cálculo tenha por referência a antecipação não realizada, sua exigência não se dá por falta de “pagamento de tributo”, dado o fato gerador do tributo sequer ter ocorrido. De forma semelhante, outras penalidades reconhecidas como decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias são calculadas em razão do valor dos tributos devidos e exigidas de forma isolada.

Sob esta ótica, o recolhimento de estimativas melhor se alinha ao conceito de obrigação acessória que à definição de obrigação principal, até porque a antecipação do recolhimento é, em verdade, um ônus imposto aos que voluntariamente optam pela apuração anual do lucro tributável, e a obrigação acessória, nos termos do art. 113, §2º do CTN, é medida prevista não só no interesse da fiscalização, mas também da arrecadação dos tributos.

Veja-se, aliás, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acima citadas expressamente reconhecem este ônus como decorrente de uma opção, e distinguem a antecipação do pagamento do pagamento em si, isto para negar a aplicação de juros a partir de seu recolhimento no confronto com o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário.

É certo que a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça já consolidou seu entendimento contrariamente à aplicação concomitante das penalidades em razão do princípio da consunção, conforme evidencia a ementa de julgado recente proferido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.576.289/RS:

TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTES.

1. A Segunda Turma do STJ tem posição firmada pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/1996 (AgRg no REsp 1.499.389/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 24/3/2015).

2. Agravo Regimental não provido.

As contrarrazões oferecidas pela Contribuinte, aliás, fazem referência ao REsp 1.496.354/PR, mencionado na ementa acima. Todavia, referidos julgados não são de observância obrigatória na forma do art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015.

Além disso, a interpretação de que a falta de recolhimento da antecipação mensal é infração abrangida pela falta de recolhimento do ajuste anual, sob o pressuposto da existência de dependência entre elas, sendo a primeira infração preparatória da segunda, desconsidera o prejuízo experimentado pela União com a mora subsistente em razão de o tributo devido no ajuste anual sofrer encargos somente a partir do encerramento do ano-calendário. Favorece, assim, o sujeito passivo que se obrigou às antecipações para apurar o lucro tributável apenas ao final do ano-calendário, conferindo-lhe significativa vantagem econômica em relação a outro sujeito passivo que, cometendo a mesma infração, mas optando pela regra geral de apuração trimestral dos lucros, suportaria, além do ônus da escrituração trimestral dos resultados, os encargos pela falta de recolhimento do tributo calculados desde o encerramento do período trimestral. Quanto à transposição do princípio da consunção para o Direito Tributário, vale a transcrição da oposição manifestada pelo Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.823:

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal stricto sensu. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 - que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787,

p.512, idem). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o *in dubio pro reo* do art. 112.

Oportuna, também, a citação da abordagem exposta em artigo publicado por Heraldo Garcia Vitta:

O Direito Penal é especial, contém princípios, critérios, fundamentos e normas particulares, próprios desse ramo jurídico; por isso, a rigor, as regras dele não podem ser estendidas além dos casos para os quais foram instituídas. De fato, não se aplica norma jurídica senão à ordem de coisas para a qual foi estabelecida; não se pode pôr de lado a natureza da lei, nem o ramo do Direito a que pertence a regra tomada por base do processo analógico.[15 Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e aplicação do direito*, p.212] Na hipótese de concurso de crimes, o legislador escolheu critérios específicos, próprios desse ramo de Direito. Logo, não se justifica a analogia das normas do Direito Penal no tema concurso real de infrações administrativas.

A ‘forma de sancionar’ é instituída pelo legislador, segundo critérios de conveniência/oportunidade, isto é, discricionariedade. Compete-lhe elaborar, ou não, regras a respeito da concorrência de infrações administrativas. No silêncio, ocorre *cumulo material*.

Aliás, no Direito Administrativo brasileiro, o legislador tem procurado determinar o *cumulo material* de infrações, conforme se observa, por exemplo, no artigo 266, da Lei nº 9.503, de 23.12.1997 (Código de Trânsito Brasileiro), segundo o qual “quando o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações, ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as respectivas penalidades”. Igualmente o artigo 72, §1º, da Lei 9.605, de 12.2.1998, que dispõe sobre sanções penais e administrativas derivadas de condutas lesivas ao meio ambiente: “Se o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações [administrativas, pois o disposto está inserido no Capítulo VI – Da Infração Administrativa] ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as sanções a elas cominadas”. E também o parágrafo único, do artigo 56, da Lei nº 8.078, de 11.9.1990, que regula a proteção do consumidor: “As sanções [administrativas] previstas neste artigo serão aplicadas pela autoridade administrativa, no âmbito de sua atribuição, podendo ser aplicadas cumulativamente, inclusive por medida cautelar antecedente ou incidente de procedimento administrativo”.[16 Evidentemente, se ocorrer, devido ao acúmulo de sanções, perante a hipótese concreta, pena exacerbada, mesmo quando observada imposição do mínimo legal, isto é, quando a autoridade administrativa tenha imposto

cominação mínima, estabelecida na lei, ocorrerá invalidação do ato administrativo, devido ao princípio da proporcionalidade.]

No Direito Penal são exemplos de aplicação do princípio da consunção a absorção da tentativa pela consumação, da lesão corporal pelo homicídio e da violação de domicílio pelo furto em residência. Característica destas ocorrências é a sua previsão em normas diferentes, ou seja, a punição concebida de forma autônoma, dada a possibilidade fática de o agente ter a intenção, apenas, de cometer o crime que figura como delito-meio ou delito fim.

Já no caso em debate, a norma tributária prevê expressamente a aplicação das duas penalidades em face da conduta de sujeito passivo que motive lançamento de ofício, como bem observado pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no já citado voto condutor do Acórdão nº 9101-002.251:

[...]

Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996”.

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):

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

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

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

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se

falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, portanto, claramente fixou a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável.

Somente desconsiderando-se todo o histórico de aplicação das penalidades previstas na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação alterada não determinou a aplicação simultânea das penalidades. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que “serão aplicadas as seguintes multas”. Ademais, quando o legislador estipula na alínea “b” do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, claramente afirma a aplicação da penalidade mesmo se apurado lucro tributável e, por consequência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.

Acrescente-se que não se pode falar, no caso, de bis in idem sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário. A análise, assim, não pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antedipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no cumprimento das obrigações tributárias. Como esta conduta se dá em momentos distintos e

com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de bis in idem.

Neste sentido, aliás, são as considerações do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.823:

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação. Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre in casu, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei no 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.

[...]

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, consequentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Noutro ponto, refuto os argumentos de que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da

arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

Tais circunstâncias são totalmente distintas das que ensejam a aplicação de multa moratória ou multa de ofício sobre tributo não recolhido. Nesta segunda hipótese, sim, a base fática é idêntica, porque a infração de não recolher o tributo no vencimento foi praticada e, para compensar a União o sujeito passivo poderá, caso não demande a atuação de um agente fiscal para constituição do crédito tributário por lançamento de ofício, sujeitar-se a uma penalidade menor. Se o recolhimento não for promovido depois do vencimento e o lançamento de ofício se fizer necessário, a multa de ofício fixada em maior percentual incorpora, por certo, a reparação que antes poderia ser promovida pelo sujeito passivo sem a atuação de um Auditor Fiscal.

Imprópria, portanto, a ampliação do conteúdo expresso no enunciado da súmula a partir do que consignado no voto condutor de alguns dos paradigmas.

É importante repisar, assim, que as decisões acerca das infrações cometidas depois das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não devem observância à Súmula CARF nº 105 e os Conselheiros têm plena liberdade de convicção.

Somente a essência extraída dos paradigmas, integrada ao enunciado - no caso, mediante expressa referência ao fundamento legal aplicável antes da edição da Medida Provisória nº 351, de 2007 (art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996) - , representa o entendimento acolhido pela 1ª Turma da CSRF a ser observado, obrigatoriamente, pelos integrantes da 1ª Seção de Julgamento. Nada além disso.

De outro lado, releva ainda destacar que a aprovação de um enunciado não impõe ao julgador a sua aplicação cega. As circunstâncias do caso concreto

devem ser analisadas e, caso identificado algum aspecto antes desconsiderado, é possível afastar a aplicação da súmula.

Veja-se, por exemplo, que o enunciado da Súmula CARF nº 105 é omissivo acerca de outro ponto que permite interpretação favorável à manutenção parcial de exigências formalizadas ainda que com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996. Neste sentido é a declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão nº 1302-001.753:

A multa isolada teve em conta falta de recolhimento de estimativa de CSLL no valor de R\$ 94.130,67, ao passo que a multa de ofício foi aplicada sobre a CSLL apurada no ajuste anual no valor de R\$ 31.595,78. Discute-se, no caso, a aplicação da Súmula CARF nº 105 de seguinte teor: 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.

Os períodos de apuração atuados estariam alcançados pelo dispositivo legal apontado na Súmula CARF nº 105. Todavia, como evidenciam as bases de cálculo das penalidades, a concomitância se verificou apenas sobre parte da multa isolada exigida por falta de recolhimento da estimativa de CSLL devida em dezembro/2002. Importa, assim, avaliar se o entendimento sumulado determinaria a exoneração de toda a multa isolada aqui aplicada.

A referência à exigência ao mesmo tempo das duas penalidades não possui uma única interpretação. É possível concluir, a partir do disposto, que não subsiste a multa isolada aplicada no mesmo lançamento em que formalizada a exigência do ajuste anual com acréscimo da multa de ofício proporcional, ou então que a multa isolada deve ser exonerada quando exigida em face de antecipação contida no ajuste anual que ensejou a exigência do principal e correspondente multa de ofício. Além disso, pode-se interpretar que deve subsistir apenas uma penalidade quando a causa de sua aplicação é a mesma.

Os precedentes que orientaram a edição da Súmula CARF nº 105 auxiliam nesta interpretação. São eles:

[...]

Observa-se nas ementas dos Acórdãos nº 9101-001.261, 9101-001.307 e 1803-001.263 a abordagem genérica da infração de falta de recolhimento de estimativas como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, e que por esta razão é absorvida pela segunda infração, devendo subsistir apenas a punição aplicada sobre esta. Sob esta vertente interpretativa, qualquer multa isolada aplicada por falta

de recolhimento de estimativas sucumbiria frente à exigência do ajuste anual com acréscimo de multa de ofício.

Porém, os Acórdãos nº 9101-001.203 e 9101-001.238, reportam-se à identidade entre a infração que, constatada pela Fiscalização, enseja a apuração da falta de recolhimento de estimativas e da falta de recolhimento do ajuste anual, assim como os Acórdãos nº 1402-001.217 e 1102-000.748 fazem referência a aplicação de penalidades sobre a mesma base, ou ao fato de a base de cálculo das multas isoladas estar contida na base de cálculo da multa de ofício. Tais referências permitem concluir que, para identificação da concomitância, deve ser avaliada a causa da aplicação da penalidade ou, ao menos, o seu reflexo na apuração do ajuste anual e nas bases estimativas.

A adoção de tais referenciais para edição da Súmula CARF nº 105 evidencia que não se pretendeu atribuir um conteúdo único à concomitância, permitindo-se a livre interpretação acerca de seu alcance.

Considerando que, no presente caso, as infrações foram apuradas de forma independente - estimativa não recolhida em razão de seu parcelamento parcial e ajuste anual não recolhido em razão da compensação de bases negativas acima do limite legal - e assim resultaram em distintas bases para aplicação das penalidades, é válido concluir que não há concomitância em relação à multa isolada aplicada sobre a parcela de R\$ 62.534,89 (= R\$ 94.130,67 - R\$ 31.595,78), correspondente à estimativa de CSLL em dezembro/2002 que excede a falta de recolhimento apurada no ajuste anual.

Divergência neste sentido, aliás, já estava consubstanciada antes da aprovação da súmula, nos termos do voto condutor do Acórdão nº 1201-00.235, de lavra do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:

[...]

O valor tributável é o mesmo (R\$ 15.470.000,00). Isso, contudo, não implica necessariamente numa perfeita coincidência delitiva, pois pode ocorrer também que uma omissão de receita resulte num delito quantitativamente mais intenso. Foi o que ocorreu. Em razão de prejuízos posteriores ao mês do fato gerador, o impacto da omissão sobre a tributação anual foi menor que o sofrido na antecipação mensal. Desse modo, a absorção deve é apenas parcial.

Conforme o demonstrativo de fls. 21, a omissão resultou numa base tributável anual do IR no valor de R\$ 5.076.300,39, mas numa base estimada de R\$ 8.902.754,18. Assim, deve ser mantida a multa isolada relativa à estimativa de imposto de renda que deixou de ser recolhida sobre R\$ 3.826.453,79 (R\$ 8.902.754,18 – R\$ 5.076.300,39), parcela essa

que não foi absorvida pelo delito de não recolhimento definitivo, sobre o qual foi aplicada a multa proporcional.

Abaixo, segue a discriminação dos valores:

Base estimada remanescente: R\$ 3.826.453,79

Estimativa remanescente (R\$ 3.826.453,79 x 25%): R\$ 956.613,45

Multa isolada mantida (R\$ 956.613,45 x 50%): R\$ 478.306,72

Multa isolada excluída (R\$ 1.109.844,27 – R\$ 478.306,72): R\$ 631.537,55

[...]

A observância do entendimento sumulado, portanto, pressupõe a identificação dos requisitos expressos no enunciado e a análise das circunstâncias do caso concreto, a fim de conferir eficácia à súmula, mas não aplicá-la a casos distintos. Assim, a referência expressa ao fundamento legal das exigências às quais se aplica o entendimento sumulado limita a sua abrangência, mas a adoção de expressões cujo significado não pode ser identificado a partir dos paradigmas da súmula confere liberdade interpretativa ao julgador.

Como visto, no caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida para fatos ocorridos após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sendo ambas as multas devidas.

Entendeu o Colegiado a quo, ainda, que "a base impositiva da multa isolada desaparece após o final do exercício (momento da ocorrência do fato gerador), deixando de ser possível, portanto, a aplicação dessa penalidade".

Dirijo, no entanto, de tal entendimento, uma vez que evidência suficiente de que a multa isolada pode ser aplicada depois do encerramento do ano-calendário permanece constando na redação atual do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, no sentido do cabimento da multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente. Nestes termos, a lei afirma a aplicação da multa ainda que a apuração final revele a inexistência de tributo devido sobre o lucro apurado. Ademais, a utilização da expressão "ainda que" deixa patente o cabimento da multa isolada mesmo se houver tributo devido ao final do ano-calendário, hipótese na qual seria devida, também, a multa proporcional estipulada na nova redação do inciso I do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

Consoante antes observado, o tributo apurado ao final do ano-calendário somente se sujeita a encargos a partir de seu vencimento. Logo, para desconstituir a infração de falta de recolhimento de estimativas, o sujeito passivo deve recolher as antecipações em atraso com os encargos pertinentes desde seu vencimento mensal. O recolhimento do tributo devido no ajuste

anual, mesmo acrescido dos correspondentes encargos, não repara o prejuízo causado ao fluxo de caixa da União que, na regra geral de tributação, receberia trimestralmente o ingresso dos tributos incidentes sobre o lucro.

Assim, irrelevante o argumento da recorrida de que "durante o ano calendário de 2008, apurou o IRPJ e CSLL devidos estimativamente, e os recolheu" ou de que não teria infringido ao art. 2º da Lei nº 9.430/96. Ao deduzir despesa considerada não necessária, comum ou usual, fez o recolhimento a menor das estimativas mensais, implicando no descumprimento da obrigação acessória.

Assinale-se, por fim, que a conjugação dos argumentos contrário à aplicação da multa isolada depois do encerramento do ano-calendário e favorável à adoção do princípio da consunção resultaria em cenário no qual a falta de recolhimento de estimativas somente seria punida se a infração fosse constatada antes do encerramento do ano-calendário, interpretação que praticamente nega eficácia ao dispositivo legal¹¹ e confere significativa vantagem à opção pelo lucro real anual em detrimento à regra geral de apuração trimestral do lucro tributável.

Deve, portanto, o recurso fazendário ser acolhido, reformando-se o acórdão recorrido para reconhecer a possibilidade de aplicação simultânea (ou concomitante) da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurados ao final do ano-calendário e das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas mensais desses tributos.

Desta maneira, por todo exposto acima, entendo que é completamente possível a concomitância das multas de ofício e de estimativas não pagas lançadas após a vigência da MP 351/2007.

Sendo assim, voto no sentido não dar provimento ao recurso voluntário no que se refere a concomitância de lançamento das multas de ofício e aquelas referente ao não recolhimento de estimativas, acompanhando, quanto aos demais itens, o Voto da Relatora.

Assinado Digitalmente

Alexandre labrudi Catunda

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni, relator

O ilustre relator apresentou voto de extrema qualidade o qual oportunizou debates de alto nível e admirável democracia tributária. No entanto, com todo respeito, em relação aos lançamentos de glosa de amortização de ágio interno (ágio MAUÁ).

Trata-se de Auto de Infração que exige IRPJ e CSLL decorrente da glosa de despesa de ágio atreladas a duas aquisições pela antiga Companhia Nacional de Cimentos Portland (“CNCP”) de participações societárias das empresas Cia. de Cimento Portland Lacim (“LACIM”) e Cimentos Mauá (“MAUÁ”).

O auto de Infração questionou duas operações de aquisição de participação societária com ágio são questionadas:

1. “Ágio LACIM” – Fundamenta a glosa do ágio na tese de real adquirente, alegando que o ágio na aquisição da LACIM teria sido efetivamente suportado por pessoa jurídica estrangeira – sociedades francesas do Grupo Lafarge – sendo que a CNCP não poderia figurar como real adquirente (fls. 2.394).

2. “Ágio MAUÁ” – Alega que a operação de aquisição da MAUÁ gerou um ágio intragrupo, cuja amortização está em desacordo com as condições descritas no art. 386 do RIR/99 (fls. 2.399).

O Colegiado deu provimento ao recurso voluntário em relação às despesas com amortização do ágio LACIM e por maioria de votos, negou provimento ao recurso voluntário em relação aos lançamentos de glosa de amortização de ágio interno (ágio MAUÁ), sendo que fui em meu posicionamento e por esse motivo entendo ser oportuno registrá-lo.

Recapitulando, restou demonstrando nos autos que em novembro de 2002, a CNCP adquiriu 7,28% das ações da MAUÁ que eram anteriormente detidas pela LAFARGE S.A., uma empresa francesa. Na época, a CNCP já possuía 82,72% de participação na MAUÁ, e após a aquisição, passou a consolidar 100% do investimento na MAUÁ.

A Recorrente não negou o fato no sentido de que a CNCP e a LAFARGE FRANÇA pertenciam ao mesmo grupo econômico. No entanto, defendem que isso não seria motivo para invalidar a despesa do ágio, alegação essa que entendo estar correta.

Ora, a transação de compra e venda foi realizada pelo valor de mercado das ações da MAUÁ, conforme avaliado por um laudo da Apsis Consultoria Empresarial. O pagamento foi feito em dinheiro à vendedora, e a Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras (CPMF) foi recolhida. Essas informações demonstram que o fato a despesa do ágio foi real e não foi destorcida.

Ou seja, entendo que as operações ocorreram num contexto negocial verdadeiro, independente e anterior a quaisquer possíveis efeitos fiscais verificados no Brasil, resultando de um custo efetivamente incorrido mediante desembolso de caixa e transferência de numerário.

Ademais, a operação foi respaldada por laudos de avaliação preparados por empresas independentes e especializadas (Mazars e Apsis), que reconheceram que as operações ocorreram a efetivo valor de mercado, e todos os demais requisitos de natureza formal previstos na legislação foram observados.

Por outro lado, na época dos fatos (2002), não existia proibição na legislação em relação à possibilidade de aproveitamento fiscal do ágio gerado na aquisição de investimentos realizada entre partes relacionadas. Essa restrição foi estabelecida somente pela Lei nº 12.973/14, publicada após os fatos em análise e não aplicável a eles.

Nesse sentido, meu entendimento é no sentido de que a operação do “Ágio MAUÁ” também merece ser validada.

Assinado Digitalmente

Ricardo Piza Di Giovanni