



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

Processo nº 10120.730284/2013-82
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-002.532 – 3^a Câmara / 1^a Turma Ordinária
Sessão de 26 de julho de 2017
Matéria IRPJ - OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS
Recorrente SUÉCIA VEÍCULOS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

Ementa:

IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO CONCOMITANTE DA MULTA DE OFÍCIO E DA MULTA ISOLADA. A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso voluntário na parte em que houve pedido de desistência, e, na parte conhecida, por maioria de votos, dar provimento para cancelar a exigência de multa isolada, vencidos os Conselheiros vencidos os Conselheiros Flávio Franco Corrêa, Milene de Araújo Macedo e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Roberto Silva Junior, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Marcos Paulo

Leme Brisola Caseiro, Flávio Franco Corrêa, José Eduardo Dornelas Souza, Milene de Araújo Macedo e Bianca Felicia Rothschild.

Relatório

Por bem resumir a lide, adoto o relatório contido no Acórdão nº 10-51.451 proferido pela 1^a Turma da DRJ/POA (fls. 1068/1080):

O presente processo trata de operações societárias que culminaram na geração de ágio em função da pretensa aquisição de investimento em controlada por valor superior ao patrimonial. Esse ágio, após a reorganização societária que mais adiante será esmiuçada, foi amortizado e reduziu a base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL apurados pelo interessado nos anos-calendário de 2008 a 2010. A Fiscalização firmou seu entendimento no sentido de ser artificial o referido ágio, porquanto gerado a partir de operações societárias internas ao conjunto de sociedades de titularidade dos sócios Ataídes de Deus Vieira Pozzi e Alarico Assumpção Júnior. Ao final das operações societárias, o sujeito passivo ora impugnante obteve vantagens fiscais que seriam indevidas. Essa, em apertada síntese, a questão ventilada nos autos.

Os senhores Ataídes e Alarico eram, de longa data, sócios do impugnante. O primeiro detinha **85%** do capital, enquanto o segundo detinha **15%**. A sociedade Suécia Veículos S/A (Suécia) vem a ser concessionária da Volvo (fabricante mundial de caminhões e ônibus), atuando no estados de Goiás (Goiânia e Rio Verde), Minas Gerais (Uberlândia) e Tocantins (Araguaína), bem como no Distrito Federal (Brasília). Para que se possa ter uma ideia do quilate do negócio explorado pelo impugnante, aponto a receita bruta por ele declarada ao Fisco nos anos-calendário objeto do lançamento, consoante documentos dos autos:

Ano-Calendário	Receita Bruta	Folhas
2008	R\$ 258.986.089,10	576
2009	R\$ 251.365.402,20	614
2010	R\$ 393.641.603,20	648

No dia 19 de setembro de 2006, os sócios Ataídes e Alarico constituíram nova sociedade, denominando-a Deriva Participações e Empreendimentos S/A (Deriva) O ato societário consta das folhas 57 a 59. O capital social integralizado foi de R\$ 10.000,00, cabendo **85%** a Ataídes e **15%** a Alarico. A sociedade restou sediada na **Avenida Circular nº1.192**, loja 46, em Goiânia. O registro da nova sociedade perante a Junta Comercial de Goiás sedeou em 1º de novembro de 2006. (fl. 58)

No mesmo dia 19 de setembro de 2006, a sociedade Urca Distribuidora de Auto e Peças Ltda., sociedade sediada em Goiânia, à Avenida Deputado Jamel Cecílio nº 3.477, que tinha por sócios Ataídes de Deus Vieira Pozzi e Fabíola Vieira Pozzi, passou por severa modificação (fls. 93 a 96). Foi então operada a substituição da sócia minoritária Fabíola (detinha 5% do capital social) pelo novo sócio Alarico

Assumpção Júnior. A sociedade por quotas de responsabilidade limitada foi transformada em sociedade por ações. Após aumento de capital, coube a Ataídes **85%** das ações e a Alarico os **15%** restantes (fl. 95). A denominação da sociedade passou a ser Urca Participações e Investimentos S/A (Urca), sendo que o objeto social passou de “comércio varejista de pneus e câmaras de ar, peças e acessórios para veículos em geral, e prestação de serviços de alinhamento, balanceamento e borracharia em geral” para “participação em outras sociedades como acionista ou quotista”, “investimentos e administração de imóveis próprios” e “serviços de administração, gerenciamento, planejamento e reestruturação societária” (fl. 94). A nova sede da sociedade mudou-se para a **Avenida Circular nº 1.192**, loja 71, em Goiânia (fl. 94). Essas as principais mudanças.

Duas semanas mais tarde, no dia 2 de outubro de 2006, a então sociedade por quotas de responsabilidade limitada Suécia Veículos Ltda. foi transformada em sociedade por ações, passando a adotar a denominação Suécia Veículos S/A (fls. 115 a 117). As participações dos sócios Ataídes e Alarico não foram alteradas (**85%** para o primeiro e **15%** para o segundo).

Mais adiante, em 28 de novembro de 2006, os sócios Ataídes e Alarico aprovaram o aumento do capital social da Deriva, mediante a incorporação da integralidade das ações da Suécia ao patrimônio da Deriva. As referidas ações foram avaliadas em R\$ 35.550.000,00. O capital social da Deriva restou aumentado em R\$ 9.000.000,00, passando a ser de R\$ 9.010.000,00. Restou mantida a proporção original das participações societárias verificada tanto em Deriva como em Suécia e Urca: Ataídes detinha **85%** do capital, enquanto cabia a Alarico o restante (**15%**). Vide a respeito folhas 73 e 107. A diferença entre o valor das ações da Suécia (R\$ 35.550.000,00) e o aumento do capital social da Deriva (R\$ 9.000.000,00), no montante de R\$ 26.550.000,00, restou registrado em conta de reserva de capital. Ato societário da Suécia refletiu essa mudança (fls. 118 a 120).

Logo adiante, no dia 4 de dezembro de 2006, Deriva ingressou como sócia da Urca, aumentando o capital da última em R\$ 35.550.000,00, mediante a incorporação da integralidade das ações da Suécia ao patrimônio da Urca (fl. 92). Ataídes e Alarico restaram na condição de acionistas minoritários da sociedade por ações Urca, frente à nova participação detida por Deriva.

Por fim, no dia 2 de abril de 2007, a Suécia aprovou a incorporação da única sócia: Urca. No ato, Urca foi representada pelo seu Diretor-Presidente Ataídes e pelo seu Diretor-Superintendente Alarico (fl. 121). Em função da incorporação, a nova sócia titular da integralidade das ações passou a ser Deriva, que foi representada no ato pelo seu Diretor- Presidente Ataídes e pelo seu Diretor-Superintendente Alarico (fls. 123 e 124). O Diretor-Presidente da Suécia também era Ataídes (fl. 109). O Diretor-Superintendente da Suécia também era Alarico (fl. 109).

Esses os atos societários que formam o cenário da presente autuação. Passo a tratar, então, dos registros contábeis mais relevantes para fins da compreensão do presente lançamento.

A sociedade Urca efetuou o seguinte registro, em seus livros comerciais, quando do ingresso em seu patrimônio da integralidade das ações de Suécia (fl. 709): debitou a conta de investimento, avaliado pelo método da equivalência patrimonial, na Suécia pelo valor de R\$ 11.892.864,13 e a conta de ágio na aquisição do referido investimento no valor de R\$ 23.657.135,87, tendo creditado a conta de capital social em favor de Deriva no valor de 35.550.000,00 (fl. 451). O valor do ágio representa a diferença a maior entre o valor utilizado para a aquisição do investimento (o alegado valor de R\$ 35.550.000,00) e o valor do investimento

calculado em função das demonstrações financeiras da investida (Suécia – R\$ 11.892.864,13 – à fl. 368 consta o valor do patrimônio líquido de Suécia em 31 de dezembro de 2006, data próxima ao evento), o chamado método da equivalência patrimonial.

Em decorrência do ágio acima referido, Urca constituiu provisão “Para Preservar os Dividendos” em valor equivalente ao montante do ágio (fl. 388), seguindo orientação da Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Assim, contabilmente, o ágio não gerou efeitos na apuração dos resultados contábeis, porquanto a amortização do ágio (registro redutor do resultado) restou sempre acompanhada da reversão da provisão (registro que incrementa o resultado).

Para fins fiscais, o valor da provisão, em razão da indedutibilidade fiscal da despesa, foi adicionado ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real. Esse é um registro operado na Parte “A” do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur). Concomitantemente, deve ser apontado na Parte “B” do Lalur, que se destina a registros dos valores que constituirão, nos exercícios subseqüentes, exclusões ao lucro líquido do exercício para efeito de determinar o lucro real, conforme estabelecido no item 4.2 da Instrução Normativa SRF nº 28, de 13 de junho de 1978. Assim, quando da amortização do ágio, os registros fiscais são afetados, porquanto a reversão da provisão enseja ajuste ao lucro líquido no valor da reversão. Dessa forma, mesmo que o resultado contábil não sofra qualquer efeito em função do ágio, o resultado fiscal sofre o efeito integral das amortizações do ágio. O mesmo procedimento foi adotado relativamente à base de cálculo da CSLL.

Posteriormente, quando da incorporação, tendo em vista a sucessão em direitos e obrigações prevista no art. 227 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a incorporadora avocou os registros contábeis e fiscais (Lalur) da incorporada, consoante previsto no item 6 da Instrução Normativa SRF nº 7, de 27 de janeiro de 1981, que contém os seguintes termos:

“6. A pessoa jurídica resultante de fusão ou cisão, a que incorporar outra e a que incorporar parcela do patrimônio de sociedade cindida, deverá manter registros de controle dos valores cuja apropriação tiver sido deferida e que devam influenciar a determinação do lucro real de exercício futuro, observadas as normas da IN-SRF nº 28, de 13 de junho de 1978, e desta Instrução Normativa.”

Contabilmente, a reversão da provisão seguiu sem gerar efeitos sobre o resultado contábil (fls. 683/4 e 687/8). Para fins fiscais, a incorporadora (Suécia) inaugurou a utilização do saldo oriundo da Parte “B” do Lalur da incorporada. À folha 159, consta a Parte “B” do Lalur do impugnante (Suécia) que registra a conta “Provisão para Preservação dos Dividendos”. Consoante o assentamento, o saldo da referida provisão em 31 de dezembro de 2007 era de R\$ 21.122.442,74. O mesmo registro aponta que o contribuinte estava amortizando a provisão em parcelas mensais de 1/84 avos, o que monta R\$ 281.632,57 por mês. Como o saldo inicial da provisão era de R\$ 23.657.135,87, conclui-se que o início da amortização se deu no mês de abril de 2007, porquanto 9 amortizações mensais montam R\$ 2.534.693,13, que constitui a precisa diferença entre o valor inicial da provisão (R\$ 23.657.135,87) e o valor dela ao final do ano-calendário 2007 (R\$ 21.122.442,74). À folha 195 consta o registro da Parte “B” do Lalur relativamente ao ano-calendário 2009, enquanto o registro atinente ao ano-calendário 2010 consta da folha 231.

Diante do cenário acima descrito, a autoridade lançadora identificou infração à legislação fiscal da seguinte forma:

“Foi verificado que, nos períodos objeto da ação fiscal, o contribuinte contabilizou, mensalmente, como “Outras Despesas Operacionais”, valores relativos à amortização de ágio gerado intragrupo, decorrente de reorganização societária, sem alteração de controle acionário das empresas envolvidas. Tal conduta repercute no plano tributário, como passamos a demonstrar.

5.1) Ágio Interno

O contribuinte praticou uma seqüência de operações estruturadas entre empresas do mesmo grupo, com a criação de ágio interno, e posterior utilização deste ágio para redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sem que, efetivamente, houvesse mudança de controle acionário.” (fl. 44)

“5.4) Efeito Tributário Após a mencionada seqüência de eventos de reorganização societária entre empresas do mesmo grupo, o ágio interno registrado contabilmente na Suécia Veículos com a incorporação da Urca, passou a ser amortizado contábil e fiscalmente, a partir do mês de abril/2007, à razão de 1/84 avos ao mês, no valor mensal de R\$281.632,57. (fl. 48)

“5.5) Fundamentos Jurídicos

A reorganização societária em evidência foi realizada no âmbito do grupo econômico, tendo sido praticada por agentes sujeitos ao mesmo controle acionário. Apesar de não haver pagamento pela aquisição das empresas incorporadas, o lançamento contábil registrou, além do custo de aquisição, o ágio por expectativa de rentabilidade futura, calculado com base no fluxo de caixa descontado.

O ágio aceito pela Contabilidade é aquele resultante de transação de compra e venda entre partes independentes e não relacionadas. Quando a operação societária é realizada intragrupo, a Contabilidade não admite seu reconhecimento, e nunca o admitiu, nem mesmo após as profundas alterações introduzidas pela Lei nº 11.638/2007, que objetivou harmonizar as normas brasileiras com as internacionais.” (fl. 49)

“Considerando que a reorganização societária engendrada pelo contribuinte possibilitou a criação artificial do ágio, sem qualquer desembolso, sua amortização não se enquadra no conceito de despesa operacional necessária estabelecido no artigo 299 do RIR/99, pois a despesa não foi paga ou de fato incorrida. O ágio gerado internamente na seqüência de operações realizadas caracterizou para a empresa fiscalizada “ágio de si mesma”, sem qualquer contrapartida financeira das partes envolvidas.” (fl. 51)

A base de cálculo tomada para fins do lançamento de IRPJ e de CSLL foi a apurada em função das amortizações realizadas nos anos-calendário de 2008, 2009 e 2010, sendo que em cada período houve amortizações no montante de R\$ 3.379.590,84 (12 X R\$ 281.632,57).

A multa de ofício aplicada foi a de 75% prevista no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, **duplicada** nos termos do parágrafo 1º do mesmo artigo. Assim a **multa de ofício aplicada foi a de 150%**. Confira-se a fundamentação adotada pela autoridade lançadora (fl. 53):

“Como visto, a realização de diversos atos de reorganização societária, em seqüência e num curto espaço de tempo, pelos sócios da fiscalizada, propiciou a criação de um ágio fictício (ágio interno ou ágio de si mesma), sem qualquer contrapartida financeira das partes envolvidas. Ao final das operações, retornou-se à

mesma configuração societária original, de modo que a única consequência dessa reorganização societária foi a redução da carga tributária decorrente da amortização do ágio criado artificialmente.

Ademais, o contribuinte contratou consultoria especializada que lhe indicou o modus operandi de reorganizar o grupo econômico e efetuar os lançamentos contábeis e fiscais tendentes a reduzir a base de cálculo do IRPJ e CSLL. A adoção da manobra revela, de maneira indubitável, a intenção de reduzir o montante dos tributos devidos.

Assim, em razão da constatação da prática de sonegação fiscal e fraude, visto tais fatos subsumirem-se ao disposto, respectivamente, nos artigos 71 e 72, todos da Lei n.º 4.502/64, aplica-se a multa de lançamento de ofício prevista no art. 44, inciso I e § 1º, da Lei 9.430/1996, com redação dada pela Lei 11.488/2007, no percentual de 150% (cento e cinqüenta por cento) sobre a diferença não recolhida do imposto e da contribuição.”

O lançamento foi cientificado ao contribuinte em 3 de dezembro de 2013 (fl. 716). O interessado apresentou sua impugnação em 27 de dezembro de 2013 (fl. 727).

Decadência

Preliminarmente, o impugnante alega a decadência do direito do Fisco, porquanto o ágio objeto de questionamento surgiu no dia 28 de novembro de 2006, quando Deriva aumentou o capital de Urca mediante transferência das ações de Suécia pelo valor de mercado, ou seja, por valor superior ao valor calculado em razão da equivalência patrimonial.

Dessa data até a ciência do lançamento já teriam se passado mais de 5 anos. O interessado junta jurisprudência administrativa e doutrina. Alega, também, a possibilidade do Fisco agir sem a constituição de crédito tributário, nos termos do § 4º do art. 9º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Do Direito

O impugnante enfocou o caso dos autos sob três ângulos distintos: o contábil, o societário e o tributário.

Quanto à ciência contábil, o contribuinte defendeu que seu objetivo é a descrição da mutação patrimonial de uma determinada entidade no curso do tempo. Essa ciência contém regras e princípios contábeis. O Direito se valeria de conceitos estabelecidos pela ciência contábil. O Direito também conteria normas jurídicas que tratam das normas contábeis, que se denomina Direito Contábil. O Direito Contábil se dividiria em dois ramos: Direito Contábil Societário e Direito Contábil Fiscal.

O Direito Contábil Societário trataria da normatização de métodos e critérios observáveis pela ciência contábil, jamais se confundindo com ela. Exemplo dele seria o art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Assim, eventual entendimento da ciência contábil não é, necessariamente, válido para fins da aplicação da legislação societária ou fiscal.

O Direito Contábil Fiscal contemplaria regras contábeis específicas para fins de apuração dos tributos. Exemplo dele seria o Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

Mais adiante, o impugnante trata da utilização do Direito Contábil Societário e do Direito Contábil Fiscal para fins de apuração do IRPJ e da CSLL. O Direito positivaria conceitos contábeis para fins da definição da base de cálculo dos tributos. Cita como exemplo o conceito de lucro. Defende a prevalência da contabilidade fiscal perante a societária para fins da definição do fato gerador dos tributos.

Feita essa digressão, ataca a utilização fiscal do Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007. Segundo o impugnante, o ato da CVM não questiona a validade do ágio interno para fins societários. Ademais, o ato não é norma tributária, não podendo ser utilizado como supedâneo de lançamento tributário.

Quanto ao registro contábil do ágio interno, defende, louvando-se em parecer de Eliseu Martins e Sérgio de Iudícibus, a validade do reconhecimento contábil do ágio.

Apresenta, então, a seguinte conclusão (fl. 759):

"Portanto, percebe-se que o "equívoco" do Sr. Agente Fiscal quanto à legitimidade do ágio gerado nessas operações, para fins do Direito Contábil Fiscal, não foi cometido pelos Ilustres Professores Eliseu Martins e Sérgio Iudícibus, que se manifestaram expressamente no sentido de que a legislação tributária da respaldo para a operação da geração do ágio interno."

Assim, é notório que o ágio interno não afronta o Direito Fiscal/Contábil, ao contrário do quanto exposto pelo Sr. Agente Fiscal.

Além disso, a legislação que regulamente a amortização do ágio não fez qualquer restrição quanto ao ágio interno, o que significa que a sua presença, assim como a do "ágio externo", é suficiente para atrair o aproveitamento do mencionado benefício fiscal.

Tanto isso é verdade que a distinção de tratamento fiscal do "ágio interno" frente ao "ágio externo" apenas foi promovida por meio da Medida Provisória nº 627/2013, o que corrobora a afirmação de que a legislação tributária anterior à edição de tal norma acolhia a presença do ágio interno para fins de amortização do ágio."

O contribuinte retoma o Direito Contábil Societário, assim entendido o conjunto de normas que regula as práticas contábeis voltadas para os preceitos da legislação societária, para sustentar que as normas da CVM determinam o registro do ágio. A Deriva agiu consoante essas normas. A Fiscalização teria entendido que a inexistência de pagamento e efetivação de operação entre partes ligadas macularia o ágio (por ser interno). O impugnante, então, defendeu existência jurídica e efetiva dos negócios que redundaram no ágio (subscrição de ações e conferência de bens em integralização de capital). Assim, não se poderia falar em desconformidade com o Direito Contábil Societário.

No que diz respeito com o Direito Contábil Fiscal, também não haveria desconformidade, uma vez que o Decreto-lei nº 1.598, de 1977, prevê o ágio e o seu registro. Quanto ao reclamado pagamento, esse só existiria em caso de compra e venda. O negócio jurídico levado a efeito pelo impugnante foi o aumento de capital por via da incorporação de ações, hipótese na qual não há pagamento. Esse negócio encontra previsão expressa na legislação para pessoas físicas (art. 23 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995). Apresenta, então, a seguinte conclusão (fl. 771):

“Com relação às formas de aquisição da participação societária, o artigo 20, do Decreto-Lei nº 1.598/77, não traz qualquer referência a um negócio jurídico específico para que esta aquisição seja realizada. Conforme já se demonstrou, o Direito Privado apresenta diversas formas jurídicas possíveis de aquisição sendo que qualquer uma delas será válida para fins do Direito Contábil Fiscal/Tributário.

No mesmo sentido, confira-se o entendimento de Ricardo Mariz de Oliveira:

“Outra observação importante é que a lei não limita o ato ou negócio jurídico pelo qual a aquisição tenha ocorrido, podendo ele ter sido uma compra e venda, uma permuta, uma dação em pagamento, uma conferência de bem para integralização da capital, ou qualquer outro. Conseqüentemente, também é irrelevante a contraprestação da aquisição, até porque, em qualquer caso, há um custo, e neste pode estar o ágio ou deságio.””

Apresentou, então, o seguinte resumo das suas razões (fls. 775/6):

“(i) a legislação fiscal (Decreto-Lei nº 1.598/77 e artigo 385 do RIR/99) fez menção a "custo de aquisição" e não a "pagamento", bem como não havia qualquer vedação nas normas contábeis, fiscais ou societárias para a dedução fiscal do ágio gerado nas operações em questão;

(ii) a aquisição de bens/direitos pode se dar por diversas formas em que o pagamento não é indispensável, tais como permuta, dação em pagamento, doação, conferência de bens para integralização de capital e, como no presente caso, incorporação de ações;

(iii) toda a aquisição terá um "custo", que não decorre necessariamente de um "pagamento", e que poderá dar origem ao ágio como componente destecusto;

(iv) o fundamento econômico, previsto na legislação fiscal, para a geração do ágio, não é cumulativo e uma das hipóteses é a expectativa de rentabilidade futura;

(v) não há regra fiscal que confira tratamento especial à incorporação de ações, tal como ocorre com as regras de Distribuição Disfarçada de Lucros e de Preços de Transferência;

(vi) mesmo que houvesse alguma regra específica, no momento da ocorrência das operações em análise, para as operações realizadas entre partes vinculadas, verifica-se que, no presente caso, foram observados os parâmetros de mercado; conclui-se que o procedimento adotado pela Impugnante está em total conformidade com a legislação, não somente com as normas de Direito Contábil Societário, mas, também, com as normas de Direito Contábil Fiscal/Tributário, estando equivocado, em suas conclusões, o Sr. Agente Fiscal, pelo que merecem ser canceladas as autuações originárias do presente processo administrativo.”

Mais adiante, o impugnante refere a jurisprudência emanada do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf). Sustenta que o Carf dá por legítima a organização dos negócios privados de sorte a se obter a redução da carga tributária. Cita o Acórdão nº 1101- 00.708, que apreciou processo do contribuinte Gerdau Açominas S/A, argumentando que esse precedente é de extrema relevância para fins da redução da multa de ofício duplicada aplicada ao caso dos autos. Lastreado na jurisprudência antes referida, defende que o pagamento não é condição *sine qua non* para o registro do ágio, que há ágio na aquisição de ações dentro de um mesmo grupo societário, que esse procedimento não é doloso, que esse ágio tem fundamento econômico e não viola a lei tributária (trata-se de planejamento tributário). Segue,

depois, o mesmo caminho relativamente aos acórdãos nº 1301-001.224 e nº 1302-001.184.

Reclama, também, da inobservância da isonomia relativamente ao tratamento dispensado aos casos de deságio. Nessa hipótese, o deságio deveria ser amortizado mesmo que gerado em operação interna, dentro do mesmo grupo econômico. Segundo alega o contribuinte, esse entendimento “que reflete evidente tratamento desigual para situações idênticas: aquisição de participação societária a valor de mercado (“dois pesos, duas medidas”)” (fl. 782).

Mais adiante, o contribuinte recapitulou as operações societárias levadas a efeito, objetivando legitimar seus negócios. Afirma que, antes de 2003, o grupo societário contava com “apenas duas empresas operacionais (Suécia e Urca” (fl. 783), mas que as referidas empresas mantinham “atividades semelhantes” (fl. 783). Após 2003, a atuação de Urca passou por redução, tendo havido o deslocamento das atividades para apenas uma empresa (Suécia). Nesse contexto teria ocorrido a criação da holding Deriva e a incorporação da Urca. Ressalta o acerto do laudo de avaliação quanto aos resultados futuros da sociedade Suécia, que de fato teriam superado as previsões. Isso demonstra o fundamento econômico do ágio. Repisa o cumprimento de todos os requisitos legais previstos na legislação para fins da amortização do ágio.

Dentro da teoria do propósito negocial, sustenta que o caso dos autos contempla motivação, finalidade e congruência com os atos societários adotados. Repriso (fl. 788):

“Com efeito, conforme demonstrado, com os objetivos de profissionalizar sua gestão e de se proteger quanto eventuais ingerências de herdeiros, de modo a concretizar a sua perpetuação como pessoa jurídica lucrativa, a Impugnante, (i) concentrou as atividades operacionais exercidas pelo Grupo, (ii) alterou sua roupagem societária, que de Sociedade Limitada passou a ser Sociedade Anônima, e (iii) tornou-se subsidiária integral de uma empresa holding.

Esses foram, reitere-se, os principais motivos que levaram a Impugnante a realizar a reorganização societária que se analisa.

Tais motivos, por sua vez, foram adotados em um contexto de existência de nítida perspectiva de expansão das atividades da Impugnante, sendo que as operações em foco tiveram as principais finalidades de: (i) consolidar a solidez e a projeção das atividades da Impugnante para outros mercados; e (ii) incorporar ao seu patrimônio os ativos da URCA, empresa que um dia realizou as mesmas atividades operacionais por ela (Impugnante) realizadas, cuja existência já não era mais economicamente necessária para contribuir com a saúde financeira do Grupo.

Ademais, os fatos posteriores à reorganização societária em análise, quais sejam (i) a expansão de suas atividades, bem como a (ii) a efetiva lucratividade da

Impugnante nos anos que se seguiram à incorporação da URCA, comprovados pelos resultados obtidos nos anos de 2006 a 2012 (períodos posteriores à incorporação da URCA -resultados que superaram a expectativa de rentabilidade futura contida no Laudo de Avaliação) são suficientes para demonstrar a validade e o propósito das operações societárias.”

Refuta a acusação fiscal quanto à falta de necessidade da despesa, posto que existe norma específica a tratar da questão (amortização do ágio). A norma

específica (ágio) afastaria a norma geral (necessidade da despesa), de tal sorte que o lançamento seria nulo em função de erro no enquadramento legal.

Mais adiante, o impugnante analisa os termos do art. 299 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99). Segundo a referida norma, é dedutível a despesa necessária à manutenção da respectiva fonte. Essa despesa precisa ter sido incorrida, e não necessariamente paga. Adicionalmente, a despesa deve ser normal e usual. Segundo defende o impugnante, a norma tem, sem dúvida, caráter geral, que resta afastada perante norma específica. A última se sobrepõe à norma geral, anulando-a. A norma do art. 386 do RIR/99 é específica para fins do presente processo. Esse o motivo pelo qual o lançamento deve ser anulado.

Quanto à aplicação da multa duplicada (150%), o contribuinte alega a inexistência de dolo ou fraude. Primeiramente, refuta a acusação de retorno à mesma configuração societária original. Defende a existência original de duas empresas operacionais (Suécia e Urca), afirmando a sobrevivência apenas de uma (Suécia) dentre aquelas duas, controlada por holding (Deriva). A essa empresa operacional juntaram-se mais duas novas (Juruá e Urca Motors). Assim, a nova configuração é totalmente nova. Reclamou, também, da falta de comprovação do dolo ou da fraude, em clara ofensa ao art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972. Apresentou, ainda, o seguinte argumento (fls. 796/7):

“...no momento da prática das operações em foco, não havia vedação expressa quanto à utilização do ágio interno na amortização das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, já que tal vedação apenas foi promovida por meio da Medida Provisória nº 627/2013.

Assim, ainda que se entenda que a legislação anterior à Medida Provisória nº 627/2013 vedasse a utilização do ágio interno como elemento a ser amortizado da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, o que se alega por argumentação, é razoável afirmar que existia, no mínimo, fundadas dúvidas quanto à legitimidade de seu aproveitamento, especialmente diante de toda a argumentação acima desenvolvida, caso contrário qual seria a necessidade da MP nº 627/2013 tratar desse tema em seu artigo 21.

Porém, a aplicação de penalidade e a existência de dolo não convivem com a existência de dúvida, mas, sim, com a existência de certeza quanto à prática da aventureira ilicitude, o que não existia antes da edição da Medida Provisória nº 627/2013.”

Defendeu não ter praticado qualquer ação ou omissão conceituada como sonegação. Também não de azo a fraude, pois não teve ânimo de prejudicar ou fraudar.

Reproduziu requisitos da fraude da lavra de De Plácido e Silva, nos seguintes termos (fl. 797):

- “a) o ânimo de prejudicar ou fraudar;
- b) que a manobra ou artifício tenha sido a causa da feitura do ato ou do consentimento da parte prejudicada;
- c) uma relação de causa e efeito entre o artifício empregado e o contrato por ele conseguido;
- d) a participação intencional de um dos contraentes no dolo.”

Mais adiante, distingue o erro do dolo, afirmando ser fundamental a prova cabal da intenção de prejudicar ou fraudar, ínsito ao dolo. A falta dessa prova estaria a macular o trabalho fiscal, impondo a sua anulação. Apresenta doutrina e jurisprudência administrativa.

Quanto à participação de assessores legais contratados pelo impugnante, ele apresenta as seguintes razões (fl. 805):

“...o fato de a Impugnante ter contratado assessores para o fim de analisar sua situação patrimonial e de propor soluções econômicas capazes de potencializar a geração de lucros oriundos da realização de suas atividades, longe de manifestar ilicitude, demonstra sua prudência, cautela e boa-fé, afastando-se, de plano, uma possível fraude em razão da inexistência do dolo.”

Argumenta, nesse passo, que, quando muito, se poderia identificar erro na interpretação da lei, o que não pode ser confundido com ato ilícito. Sendo assim, aplicável o art. 112 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, o Código Tributário Nacional (CTN). Esse eventual erro afastaria a fraude. Confira-se a posição do impugnante (fl 807):

“Em suma: não bastasse a ausência de dolo ou fraude, indevidamente alegado ela Autoridade Fiscal, a verdade é que a Impugnante demonstrou que foi prudente, preveiu-se de todas as formas possíveis para realizar as operações, tendo buscado a opinião de assessores externos, o que reflete que sua atuação se deu dentro do campo da licitude.”

Quanto à multa isolada decorrente da falta de recolhimento das estimativas, o contribuinte sustenta que o fato gerador do IRPJ e da CSLL no caso da apuração anual ocorre em 31 de dezembro de cada ano-calendário. Assim, as estimativas não passam de antecipações do devido. Dessa forma, o Fisco só pode exigir a multa pelo não recolhimento das antecipações antes do final do ano-calendário. Após o encerramento do ano-calendário, somente cabe a exigência do tributo apurado anualmente acompanhado, se for o caso, da multa de ofício. Requer, então, o afastamento das multas incidentes sobre as estimativas tidas por faltantes. Adicionalmente, alega a duplicidade da cobrança da penalidade, tendo em vista a cumulação da multa isolada com a multa de ofício. As duas multas incidem sobre valores equivalentes, decorrentes da mesma materialidade. Apresenta jurisprudência administrativa e doutrina a respeito.

Mais adiante, o impugnante alega, alternativamente, que “não há que se falar na adição da referida despesa [amortização do ágio] na base de cálculo da CSLL, por absoluta ausência de previsão legal” (fl. 818). E arremata (fls. 818/9):

“Assim, tendo em vista que o ordenamento foi silente quanto à adição da parcela do ágio ao lucro líquido, não cabe à Autoridade Fiscal exigir o que a lei não exige, na medida em que 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.”

Além disso, a fiscalização sequer citou qualquer disposição legal específica para a apuração da base de cálculo da CSL, procedimento esse que ratifica o até aqui exposto.”

Quanto a esse aspecto, o contribuinte apresenta jurisprudência administrativa.

Por fim, o impugnante reclama da ilegalidade da cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício. Segundo defende, os juros incidiriam somente sobre o tributo devido, nunca sobre a penalidade, porquanto o art. 84 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, assim determina. A exigência dos juros calculados sobre a multa de ofício configura, então, afronta ao princípio da legalidade. Refere jurisprudência administrativa.

O contribuinte culmina sua petição com o seguinte pedido (fl. 825):

“Pelo exposto, a Impugnante requer a esta E. Turma de Julgamento o recebimento, o conhecimento e o provimento da presente Impugnação, com o consequente cancelamento dos autos de infração originários do presente processo administrativo.

Caso assim não se entenda, o que se alega por argumentação, requer-se o cancelamento da multa de ofício agravada, pela inexistência de fraude ou dolo, bem como da multa isolada, em razão do encerramento dos períodos base e da impossibilidade de se cumular a cobrança com a multa lançada de ofício.”

A DRJ, ao analisar a impugnação de fls 1078/1087, julgou procedente o a impugnação apresentada, mantendo o lançamento fiscal.

Inconformado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 1110/1129), no qual repisa os argumentos da Impugnação e contesta os motivos que levaram à DRJ a julgar seu pedido improcedente.

Eis a síntese do necessário. Passo a decidir.

Voto

Conselheiro Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro - Relator.

Primeiramente, impende registrar que o Recurso Voluntário é tempestivo, razão pela qual dele conheço.

PRELIMINAR

DESISTÊNCIA PARCIAL

A Recorrente pediu desistência parcial do Recurso Voluntário, de forma expressa e irrevogável, para inclusão dos débitos vencidos até 31/12/2013 no programa de parcelamento especial estabelecido pela Lei nº 11.941/2009, reaberto com a edição da Lei nº 12.996/2014.

Os débitos incluídos no referido parcelamento se referem aos valores suplementares de IRPJ e CSLL dos anos-calendário de 2008 a 2010, relacionados no item 001 do Auto de Infração, correspondente à glosa da despesa de amortização do ágio, conforme tabela abaixo.

CÓDIGO TRIBUTO PA 31/	DARF / IRPJ PA 31/ 2/2008	VALOR PRINCIPAL R\$	JUROS DE MORA	TOTAL DARF PAGO R\$	DATA QUITAÇÃO DARF
2917	- IRPJ PA 31/ 2/2008	844.897,71	282.745,02	1.127.642,73	25/08/2014
2917	- IRPJ PA 31/ 2/2009	844.897,71	240.515,64	1.085.313,35	25/08/2014
2917	- IRPJ PA 31/ 12/2010	844.897,71	195.889,53	1.040.787,24	25/08/2014
2973	- CSLL PA 31/ 12/2008	304.163,18	101.788,21	405.951,39	25/08/2014
2973	- CSLL PA 31/ 12/2009	304.163,18	86.549,63	390.712,81	25/08/2014
2973	- CSLL PA 31/ 12/2010	304.163,18	70.520,23	374.683,41	25/08/2014

Conforme petição de desistência parcial às fls. 1184/1222, verifica-se que a Recorrente quitou o crédito tributário acima relacionado, conforme comprovantes de pagamento à vista e DARF sob os códigos 2917 e 2973 juntados no ANEXO II da referida petição.

Assim, a Recorrente pleiteia a extinção do crédito tributário de IRPJ e CSLL em relação aos valores acima relacionados, correspondentes à glosa da despesa de amortização do ágio (item 001 do Auto de Infração), bem como o prosseguimento regular do feito, com relação ao item 002 do Auto de infração, que versa sobre a multa isolada, cuja matéria foi objeto de interposição de Recurso Voluntário.

No entanto, a DRJ em Goiânia já reconheceu tais pagamentos, conforme consta às fls 1229/1230, de forma a atualizar no sistema os valores correspondente à parte não questionada (item 001 do auto de infração) como quitado, sendo exigido apenas os valores referente a parte questionada (item 002 do Auto de Infração).

Dessa forma, não conheço do pedido de desistência parcial no tocante ao item 001 do Auto de Infração, correspondente à glosa da despesa de amortização do ágio.

Assim, irei adentrar ao mérito somente em relação ao item 002 do auto de infração, correspondente a multa isolada, a qual foi apresentado Recurso Voluntário, requerente o seu cancelamento.

MÉRITO

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS

Em decorrência dos lançamentos principais, foram lançadas multas isoladas por falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, nos termos do item 002 do auto de infração, ora em discussão.

Pois bem, nos termos do art. 2º da Lei nº 9.430/96, a pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real pode optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada.

Findo o ano-calendário, as estimativas não pagas não podem mais ser exigidas pelo Fisco. A partir desse momento, somente compete à autoridade autuante exigir a penalidade prevista no artigo 44, II, da Lei nº 9.430/96, o qual estabelece a aplicação de multa isolada de 50% sobre o valor da estimativa mensal inadimplido. Confira-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.

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

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

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

Foi dessa forma que agiu o Auditor Fiscal, o qual cominou a multa isolada sobre o valor das estimativas não pagas, explicitadas à fl. 36 (Demonstrativo Apuração Multa Isolada - Estimativa).

Por sua vez, a DRJ confirmou a autuação fiscal, matendo a multa isolada pela insuficiência das estimativas apuradas em função da receita bruta, entendendo sobretudo que se trata de penalidade autônoma, decorrente de ilicitude própria.

A Recorrente, no entanto, se insurge alegando que não poderia haver, sobre a mesma base de cálculo, a cumulação da multa isolada com qualquer outra penalidade.

Nesse ponto, entendo que a alegação da Recorrente deve prosperar, por ser descabida a aplicação da multa concomitante da multa de ofício e da multa isolada sobre a mesma base de cálculo.

É pacífico neste Colegiado que a multa de ofício decorrente de falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual deve prevalecer em detrimento da multa isolada. É esse o entendimento consolidado na Súmula CARF nº 105:

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

Note-se que este entendimento foi elaborado em relação ao art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, vigente antes da edição da Lei nº 11.637/07, que passou a vigorar a partir de maio de 2007.

Recentemente, este Colegiado vem se manifestado, de forma não-unânime, em diversas oportunidades sobre a inaplicabilidade da súmula acima transcrita para as hipóteses em que foi combinada a aplicação conjunta da multa de ofício e da multa isolada a partir de 2007, quando houve a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Discordo, entretanto, deste entendimento. A meu ver, o racional utilizado na construção da Súmula nº 105 permanece aplicável às multas aplicadas a partir de 2007.

Nesse sentido, transcrevo a ementa do Acórdão nº 9101-001.307 proferido 1º Turma e utilizado como base para a edição da Súmula nº 105:

(...) 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

Ora, ainda que a lei tenha sido alterada, parece-me claro que a infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal permanece sendo mera etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Logo, pelo critério da consunção, a falta de pagamento das estimativas deve ser considerada meio de execução do não recolhimento dos tributos devidos ao final do exercício.

Não pode o contribuinte ser penalizado duas vezes em função da mesma infração. Se as estimativas não foram recolhidas pelo aproveitamento indevido, encerrado o ano-calendário, deve prevalecer somente a cobrança do IRPJ e da CSLL devidos no ajuste anual e, consequentemente, da multa de ofício aplicada sobre esta infração.

O fato de a Medida Provisória nº 351/07 ter alterado a base de cálculo da multa isolada para “o valor do pagamento mensal” não altera o fato de que o não recolhimento das estimativas é mero meio para a falta de pagamento do IRPJ e da CSLL devidos no exercício.

Assim sendo, julgo improcedente a cominação da multa isolada aplicada sobre as estimativas de IRPJ e de CSLL não pagas, devendo permanecer, somente, a aplicação da multa de ofício sobre o imposto apurado ao final do ano-calendário e não pago.

CONCLUSÃO

Ante todo o exposto, não conheço da desistência parcial do Recurso Voluntário com relação ao Item 001 do Auto de Infração, em razão de já ter sido reconhecido pela DRJ, dando provimento ao Recurso Voluntário quanto ao item remanescente (Item 002) do Auto do Infração para afastar a cominação das multas isoladas por falta de pagamento das estimativas de IRPJ e CSLL.

É como voto

(assinado digitalmente)

Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro

