



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

Processo nº 10183.726180/2012-58
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-001.761 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de fevereiro de 2015
Matéria Amortização de Ágio
Recorrente KPM EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

FISCALIZAÇÃO. ATOS PASSADOS DE REPERCUSSÕES FUTURAS. DECADÊNCIA. INEXISTÊNCIA.

A pretensão da recorrente de ver reconhecida a decadência do direito dos agentes da fiscalização fazendária de verificar a regularidade de atos praticados em períodos passados não possui fundamento em nosso ordenamento jurídico pátrio. A verificação da regularidade dos atos passados para identificação da validade de seus reflexos em períodos inegavelmente contidos dentro do prazo para a constituição dos respectivos créditos tributários encontra perfeita consonância com a inteligência das disposições dos Art. 150, par.4º e 173, inciso I do CTN, não se havendo falar, portanto, em qualquer imposição de limites da forma como pretendido.

DECADÊNCIA PARCIAL. ART. 173, INCISO I DO CTN. SÚMULA CARF N. 101. INOCORRÊNCIA.

De acordo com a mais recente interpretação deste CARF a respeito do entendimento consolidado pelo Colendo STJ em relação à configuração da decadência nos termos do julgamento proferido no Resp 973.733 - SC, na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Nesse sentido, completamente inexistente qualquer decadência nos casos fiscalizados nestes autos.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. SIMULAÇÃO NA CONSTITUIÇÃO. INVALIDADE.

Estando devidamente comprovado nos autos a prática de "atos simulados" para a criação completamente artificial do pretendido ágio amortizável, **correta se apresenta a glosa efetivada pelos agentes da fiscalização.**

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. REGULARIDADE.

Estando comprovada a prática de atos simulados, devida se apresenta a qualificação da multa de ofício aplicada, nos termos do parágrafo primeiro do Art. 44 da Lei 9.430/96.

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. EXONERAÇÃO. SÚMULA CARF N. 105

Nos termos da Súmula CARF n. 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso.

(Assinado digitalmente)

VALMAR FONSECA DE MENEZES - Presidente.

(Assinado digitalmente)

CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Valmar Fonseca de Menezes (Presidente), Wilson Fernandes Guimarães, Valmir Sandri, Paulo Jakson da Silva Lucas, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

Relatório

Por bem descrever as circunstâncias contidas nos autos, adoto o relatório apresentado pela r. decisão de origem, onde destaca:

Trata-se de autos de infração lavrados contra a pessoa jurídica KPM EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA para exigir IRPJ e CSLL referentes aos anos-calendário de 2006, 2007, 2008 e 2009, no valor total de R\$ 54.085.343,81.

Nos referidos lançamentos, a autoridade fiscal imputou à contribuinte as seguintes infrações: (1) dedução indevida de amortização de ágio na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, referentes aos períodos de apuração de 31/12/2006, 31/12/2007, 30/07/2008, 31/12/2008 e 31/12/2009; e (2) falta de pagamento do IRPJ e da CSLL incidentes sobre a base de cálculo estimada por ocasião do levantamento dos balanços de suspensão ou redução, referentes a mesmos meses já mencionados, o que gerou exigências de multas isoladas.

Na apuração do crédito tributário referente à infração (1), o agente fiscal aplicou a multa *ex officio* qualificada de 150%.

I. DO PROCEDIMENTO FISCAL

1. Da dedução indevida de amortização de ágio na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL

Informa, inicialmente, o agente fiscal que, até 06/09/2011, a empresa fiscalizada possuía o nome comercial de “Agro Amazônia Comércio e Representações Ltda”, quando então passou a adotar a denominação atual “KPM Comércio e Representações Ltda”.

Ressalta que, em um único dia, em 29/12/2004, o fiscalizado perpetrou uma sequência de operações societárias com empresas pertencentes a seu grupo exclusivo de sócios controladores, com o intuito de criar artificialmente ágio (de si mesmo) no valor de R\$ 123.638.440,84. A partir daí, de janeiro de 2005 a dezembro de 2009, veio amortizando mensalmente, à razão de 1/60 avos, o valor desse ágio, deduzindo-o na apuração de seu lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Assevera que as operações praticadas pelo contribuinte para a geração do ágio intragrupo podem ser contextualizadas e resumidas em 3 passos.

Como contexto inicial, destaca o autor do procedimento que, em dezembro de 2004, os sócios *Edson Keller, Luiz Piccinin, Osvaldo Aparecido Piccinin e Roberto Motta*, doravante chamados “**sócios pessoa física**”, eram os únicos cotistas do fiscalizado (à época dos fatos denominado *Agro Amazônia Produtos Agropecuários*), e da empresa *Agro Amazônia Sistemas Mecanizados Ltda*, doravante chamada “**Sistemas Mecanizados**”.

Eis os denominados passos:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 15/04/2015 por CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER, Assinado digitalmente e

m 15/04/2015 por CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER, Assinado digitalmente em 23/04/2015 por VALMAR FO

NSECA DE MENEZES

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

1º passo: Em documento datado de 28 de dezembro de 2004, dois advogados do escritório “Mattos Filho Veiga Filho Marrey Jr e Quiroga Advogados”, únicos proprietários da empresa de gaveta “Rio Lurio Empreendimentos Ltda”, doravante chamada “Rio Lurio”, com sede no mesmo endereço do citado escritório de advocacia, cedem e transferem todas as cotas da empresa aos então “**sócios pessoa física**” do fiscalizado. Estes, por sua vez, decidem aumentar o capital social da “Rio Lurio”, subscrevendo e integralizando-o, mediante a conferência da totalidade das cotas que possuem no fiscalizado e na “**Sistemas Mecanizados**”.

Nesse contexto, as cotas do fiscalizado são integralizadas no capital da “Rio Lurio” pelo valor total de R\$ 4.016.045,40. Já as cotas da empresa “**Sistemas Mecanizados**” são integralizadas por R\$ 4.840.011,78.

Como resultado desse primeiro passo, os “**sócios pessoa física**” passaram então a ser os únicos cotistas da “Rio Lurio”, a qual, por sua vez, é a única cotista do fiscalizado e da sociedade “**Sistemas Mecanizados**”.

2º passo: Em documento datado de 29 de dezembro de 2004, dois advogados do mesmo escritório “Mattos Filho Veiga Filho Marrey Jr e Quiroga Advogados”, únicos proprietários da também empresa de gaveta “Rio Piave Empreendimentos e Participações Ltda.”, doravante chamada “Rio Piave”, com sede também no mesmo endereço do citado escritório de advocacia, cedem e transferem todas as cotas desta empresa à sociedade “Rio Lurio”. Ato contínuo, esta última decide aumentar o capital social da “Rio Piave” para o valor total de R\$ 146.292.000,00, integralizando-o mediante a versão de todas as cotas que possui no fiscalizado e na empresa “**Sistemas Mecanizados**”.

Para tanto, na valoração das referidas participações, utiliza um estudo de mensuração de rentabilidade futura, elaborado pela empresa Deloitte Touche Ltda., no qual é atribuído o valor ao fiscalizado de R\$ 131.201.000,00 e de R\$ 15.091.000,00 à “**Sistemas Mecanizados**”.

Surgem desta forma, as figuras dos ágios das operações do fiscalizado e da “**Sistema Mecanizados**”, registrados no patrimônio da “Rio Piave”. Como o fiscalizado possuía, segundo alega, patrimônio líquido mensurado em R\$ 8.428.359,16 e foi avaliada por R\$ 131.201.000,00 na integralização da “Rio Piave”; **foi registrado no ativo desta o valor de R\$ 122.772.640,84, como ágio decorrente das operações do fiscalizado.**

Por sua vez, como a “**Sistemas Mecanizados**”, segundo alega o fiscalizado, possuía patrimônio líquido apurado em R\$ 4.875.597,45, e foi avaliada por R\$ 15.091.000,00 na integralização da “Rio Piave”; foi registrado no ativo desta o valor de **R\$ 10.215.402, como ágio proveniente das operações da “**Sistemas Mecanizados**”.**

Como consequência deste segundo passo, os “**sócios pessoa física**” se tornam os únicos cotistas da empresa “Rio Lurio”, a qual é a única cotista da “Rio Piave”, e esta é a única cotista do fiscalizado e da “**Sistemas Mecanizados**”. A “Rio Piave” passa então a ter a seguinte disposição patrimonial (Balanço da “Rio Piave” em 29/12/2004):

ATIVO (Permanente Investimento)	(R\$)
Agro Amazônia Prod. Agropec. Ltda	8.428.359,16
Ágio	122.772.640,84
Agro Amazônia Sist. Mecaniz. Ltda	4.875.597,45
Ágio	10.215.402,55
TOTAL DO ATIVO	146.292.000,00
PASSIVO (Patrimônio Líquido)	(R\$)
Capital Social	146.292.000,00
TOTAL DO PASSIVO	146.292.000,00

3º passo: Ainda no mesmo dia, 29/12/2004, e no mesmo ato societário, 1ª alteração contratual da “Rio Piave”, esta é integralmente cindida em duas parcelas e extinta. Tais frações são então incorporadas pelo fiscalizado e pela “**Sistemas Mecanizados**”. O fiscalizado incorpora a participação que a Rio Piave possuía no próprio fiscalizado, além do ágio gerado de suas próprias operações (ágio de si mesmo). Este último no valor de R\$ 122.772.640,84.

Por sua vez a empresa “**Sistemas Mecanizados**” incorpora a participação que a Rio Piave possuía na própria “**Sistemas Mecanizados**”, além do ágio gerado de suas próprias operações (ágio de si mesma), sendo este último no valor de R\$ 10.215.402,55.

Assim, a “Rio Lurio”, em um único dia, 29/12/2004, e mesmo ato societário: (1) recebeu integralmente as cotas da empresa de gaveta “Rio Piave”; (2) decidiu aumentar, subscrever e integralizar o capital da “Rio Piave” em R\$ 146.292.000,00; (3) ato contínuo, decidiu cindi-la integralmente e extingui-la; e, finalmente; (4) decidiu ter estas parcelas remanescentes incorporadas respectivamente pelo fiscalizado e pela “**Sistemas Mecanizados**”.

Em face de todo esse arcabouço fático, concluiu a autoridade fiscal que o **ágio foi gerado mediante a realização de atos simulados**, praticados dentro de um mesmo grupo econômico, sem arrimo em qualquer fundamento econômico ou correspondência com a realidade que o justificasse e amparasse sua dedutibilidade fiscal.

Afirma que a utilização da empresa “Rio Piave” na reorganização societária promovida pelos sócios indiretos do fiscalizado foi desnecessária, não tendo qualquer propósito comercial ou substrato econômico, pois a “Rio Piave” teve o único papel de emprestar aparência de relativa normalidade às operações perpetradas, as quais, na realidade, não pretendiam atingir o efeito que juridicamente deviam produzir.

Assevera que, de acordo com os princípios contábeis não é admissível o registro de ágio criado em uma operação transacionada dentro de um mesmo grupo empresarial, em que as partes, representando – mesmo indiretamente – uma única pessoa, negociam consigo mesmas.

Para corroborar esse entendimento cita as manifestações do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, em sua Orientação Técnica OCPC 02/2008 e da Comissão de Valores Mobiliários, em seu Ofício-Circular CVM/SNC/SEP nº 01/2007.

Ressalta o agente fiscal que as operações encetadas pelo fiscalizado foram realizadas de maneira simulada, pois haveria diversos indícios que demonstram que a intenção do fiscalizado na perpetração dos atos descritos no item anterior foi única e exclusivamente auferir os benefícios fiscais daí advindos.

Destaca que, antes e após todas as transações, os referidos sócios continuaram a ser os únicos proprietários indiretos do fiscalizado.

Reitera que o grupo do fiscalizado negociou consigo mesmo sua própria participação societária, por montantes distintos em mais de 1.200%, visando apenas à criação de ágio, e que a empresa-veículo, “Rio Piave”, nunca praticou qualquer atividade empresarial.

Conclui que, não bastassem todos os elementos coligidos pela fiscalização, as despesas com a amortização de ágio não se enquadram no conceito de despesas operacionais insculpido no art. 299 do RIR/99.

2. Da falta de pagamento do IRPJ e da CSLL incidentes sobre a base de cálculo estimada

Informou o autuante que, após a apuração da matéria tributável referida no item precedente, verificou que a contribuinte passou a apresentar lucro tributável em todos os anos auditados, o que implicou a apuração de débitos de estimativas de IRPJ e de CSLL não recolhidas, razão pela qual aplicou as penalidade isoladas previstas no art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação da Lei 11.488, de 2007.

3. Da aplicabilidade da Multa Qualificada

Asseverou o autor do procedimento que o fiscalizado empregou meio fraudulento e simulatório na criação do ágio, o que demonstraria o seu caráter doloso, a justificar a qualificação da multa de ofício no percentual de 150%, com fundamento no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação da Lei 11.488, de 2007.

II. DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos lançamentos, e irresignada, a pessoa jurídica autuada apresentou a impugnação de fls. 1.425/1.464, por meio da qual, sustenta, em síntese, as seguintes razões de defesa.

1. Da preliminar de decadência

Assevera que entre o início dos efeitos tributários das operações alegadas pelo agente fiscal como simuladas (01/2005) e a intimação do contribuinte dos autos de infração (12/2012) transcorreu, pois, o período de 7 anos e 12 meses, o que autoriza a conclusão de que os lançamentos estão extintos pela decadência.

Sustenta que, como o primeiro fato gerador do IRPJ e da CSLL referente às operações desconsideradas deu-se em 31/12/2005, a partir de 01/01/2006 teve início o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário referente a reorganização societária tida como simulada, já que os respectivos atos societários, reflexos contábeis e efeitos tributários se encontravam formal e materialmente incorridos.

Assim, com a apresentação da DIPJ referente ao ano-calendário de 2005, em 29/06/2006, a Fiscalização já dispunha dos elementos suficientes para desconsiderar as operações realizadas pelo Grupo da Impugnante.

Alega que, no caso presente, somente pode se cogitar de dois distintos termos iniciais para o lançamento, sendo que ambos conduzem à extinção pela decadência dos autos de infração: (1) 29/06/2006: data de entrega da DIPJ 2006, que registra as amortizações do ágio como outras despesas operacionais (Ficha 5A, linha 30); ou 01/01/2006: primeiro dia do exercício seguinte ao fato gerador, nos termos da jurisprudência pacificada do STJ.

Na hipótese de virem a ser superadas as razões para o cancelamento integral dos autos de infração pela decadência, é incontestável que os valores referentes ao IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2006 estão extintos na forma do art. 156, V, do CTN.

Sustenta que, conforme entendimento consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 973.933, submetido ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil, o prazo que o Fisco dispõe para realizar o lançamento de ofício tem início no primeiro dia do exercício seguinte do fato gerador do tributo, mesmo aqueles sujeitos ao lançamento por homologação.

2. Do mérito

2.1 Da existência de fundamentação econômica do ágio e da possibilidade legal de sua incorporação

Assevera a impugnante que a alegação fiscal de que não houve "acréscimo patrimonial real" e "preço justo dos ativos negociados" desconsiderou o regramento legal da formação do capital social das sociedades e ignorou o consistente laudo de avaliação econômico-financeiro do investimento que a Rio Lúrio detinha na Impugnante, que deu suporte à subscrição e integralização de capital na sociedade Rio Piave.

O art. 7º da Lei n. 6.404/76 admite expressamente que o capital social de uma sociedade poderá ser formado por contribuições em dinheiro ou por qualquer espécie de bem suscetível de avaliação pecuniária. Para tanto, é necessário um laudo de avaliação na forma do art. 8º da mesma lei.

Alega que a validade da afirmação fiscal de que não haveria "*preço justo dos ativos negociados*" na geração do ágio registrado pela Rio Piave decorrente da integralização das quotas da Impugnante realizada pela empresa Rio Lúrio, dependeria da prova dos eventuais equívocos ou imprecisões do laudo de avaliação que serviu como base para a determinação do valor real do investimento.

O Fisco não logrou fazê-la, pois a avaliação das quotas da Impugnante subscritas e integralizadas pela Rio Lúrio na Rio Piave é documento elaborado por empresa renomada e idônea (Delloite), e que buscou obter o "Valor Justo de Mercado" da empresa e observou a metodologia universalmente praticada do fluxo de caixa descontado (discount cash flow).

Afirma a suplicante que a conclusão fiscal de que a integralização a valor de mercado de participação societária não se trata de hipótese de acréscimo patrimonial é ir de encontro às normas do IRPJ e da CSLL, uma vez que, realizado imediatamente (como hoje vigente) ou diferido (art. 36 da Lei n. 10.637/2002), o ganho de capital decorrente da subscrição e integralização de participação societária a valor de mercado consiste em

acréscimo patrimonial que conforma o fato gerador do imposto sobre a renda e da CSLL.

Destaca que o desdobramento contábil em valor de equivalência patrimonial e ágio da participação na Impugnante que a Rio Piave passou a deter pela integralização realizada pela Rio Lúrio, está previsto no art. 385 do RIR/99 (art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77).

Já a incorporação do ágio pela Impugnante e a sua amortização mensal à razão de 1/60 está disciplinada nos artigos 7º, III, e 8º, b, da Lei nº 9.532/97.

Por fim, sustenta que (1) no art. 7º da Lei nº 9.532/97, não está escrito que a sua aplicação é restrita aos casos de aquisição de participação societária, tomada no sentido de compra. Isto é, que a segregação contábil do investimento entre valor de equivalência e ágio não se aplicaria às hipóteses de subscrição de quotas/ações; e que (2) o argumento do Fisco de que operações dentro de um grupo de empresas não geram ágio também viola flagrantemente o art. 8º, b, da Lei n. 9.532/97.

2.2 Da ausência de simulação

Sustenta a impugnante que ao se confrontar o conceito de simulação do art. 167 do Código Civil com as condutas narradas no Relatório Fiscal, se verifica que não estão presentes nenhum dos requisitos apontados no Código como conformadores de tal vício dos negócios jurídicos.

Assevera que, em todos os atos societários realizados, a intenção declarada pela parte era aquela constante do respectivo negócio jurídico, inexistindo qualquer vontade de dissimulação pela conferência de direitos a pessoas diversas, tampouco declarações falsas ou documentos pós ou pré-datados.

Ressalta que as operações de formação, reconhecimento e amortização do ágio realmente ocorreram, assim como os aumentos de capital, cisão e incorporação. No caso, o Grupo empresarial da Impugnante realizou todas as operações que declarou, reestruturando sua estrutura societária mediante atos arquivados em registro público, cujos efeitos jurídicos respeitaram exatamente a forma como foram arquivados.

Cita precedente da Primeira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Acórdão nº 110100.708), com decisão favorável ao contribuinte recorrente, em caso de operação absolutamente idêntica a que é objeto deste processo, na medida em que, pela Fiscalização, foram adotados os mesmos fundamentos de (i) impossibilidade de geração de ágio em operações intercompany e (ii) caráter de simulação do planejamento tributário com finalidade de aproveitamento de benefício fiscal.

Conclui a suplicante que o precedente abordado neste tópico, além de sufragar as razões da defesa, concorre para afastar a idéia, constante do Relatório Fiscal, de que o planejamento tributário é visto pelo CARF como necessariamente um ato de ilegalidade. Ao contrário, os limites do agir do contribuinte e Fisco diante das disposições da legislação tributária que estabelecem benefícios fiscais ainda não está delineado pela jurisprudência administrativa, tampouco foi objeto de qualquer exame mais depurado pela instância judicial.

2.3. Da ausência de qualquer prejuízo ao Fisco

Reitera a impugnante que por força do art. 36 da Lei nº 10.637/2002, a amortização do ágio realizada pela Impugnante não causará prejuízo ao Fisco, pois o ganho de capital da sua controladora Rio Lúrio, que é a origem do ágio que posteriormente foi amortizado, está apenas com sua tributação diferida. Portanto, ao tempo de sua realização pela alienação ou baixa do investimento, terá o efeito de gerar a neutralidade tributária prevista pela disciplina da Lei n. 9.532/97.

Assevera que a disciplina do art. 36 da Lei nº 10.637/2002 somente deixou de ser válida para os fatos posteriores à sua revogação pela Lei nº 11.196/2005. Aliás, tal revogação nada mais seria do que o reconhecimento expresso da validade e aplicabilidade da lei revogada ao tempo de sua existência jurídica.

Por fim, afirma que a realização do ganho hoje diferido é evento provável, na medida em que uma empresa do porte da Impugnante atualmente requer parceiros, investidores ou mesmo a abertura do capital (IPO) como condição *sine qua non* para a manutenção das suas atividades empresariais no contexto de uma economia cada vez mais globalizada.

2.4. Da indevida qualificação da multa de lançamento de ofício

Assevera a impugnante que todas as operações praticadas foram informadas em DIPJ, isto é, a totalidade das despesas de amortização do ágio foram declaradas, o que afastaria a existência de qualquer ato de sonegação, tampouco evidente intuito de fraude, que são as condições tipificadas no art. 44, II, da Lei n. 9.430/96 para a cominação da multa qualificada.

Alega que é farta a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no sentido de que, se tratando de planejamento tributário, a multa a ser aplicada é a de 75%, ficando a sanção qualificada para os atos nos quais existiu o dolo da omissão do fato gerador do tributo.

Sustenta ter nítida feição confiscatória a penalidade de 150% do tributo supostamente não recolhido, em afronta direta ao art. 150, IV, da Constituição Federal.

2.5. Da indevida exigência de multas isoladas

Sustenta ser flagrante o *bis in idem* no presente caso, porquanto se exige a multa isolada sobre fato que, por sua vez, já foi alvo de penalização através da multa de ofício.

Cita precedente do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

Alega que, encerrado o exercício, a obrigação do contribuinte com relação aos meses pretéritos restringe-se ao preenchimento das declarações próprias exigidas pela RFB, com as informações referentes a cada mês. Inexistindo saldo de tributo a pagar, não há que se falar em autuação sobre tributo não pago. Cita precedentes do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

Promovendo a análise dos argumentos apresentados pela impugnante, entendeu a douta 2ª Turma da DRJ em Brasília/DF pela sua total improcedência, com a manutenção do crédito tributário, a partir, então, do acórdão assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

DECADÊNCIA. EXAME DA VALIDADE DE ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS CELEBRADOS EM PERÍODOS JÁ ATINGIDOS PELA DECADÊNCIA. REPERCUSSÃO EM EXERCÍCIOS FUTUROS.

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. 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.

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO OU CONFISSÃO DE DÉBITOS ESPONTÂNEA.

Tratando-se de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, não havendo pagamento ou confissão espontânea de débitos, conforme orientação do Parecer PGFN/CAT nº. 1.617, de 2008, aplica-se a regra do art. 173, I, do CTN.

No caso, mesmo que houvesse pagamento ou confissão espontânea de débitos, como o contribuinte adotou conduta dolosa que impediu a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, esse fato, por si só, desloca, para fins de definição do termo de início do prazo decadencial, a regra prevista para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação (art. 150, § 4º, do CTN) para a regra geral de decadência tributária (art. 173, I, do CTN).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

INVESTIMENTO. GERAÇÃO ARTIFICIAL DE ÁGIO. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. UTILIZAÇÃO DE SOCIEDADE VEÍCULO. SIMULTANEIDADE DOS ATOS. SIMULAÇÃO. FRAUDE. MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

O ágio gerado em operações societárias simultâneas (todas realizadas em um único dia), para ser eficaz perante o Fisco, deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal. A geração de ágio de forma interna, ou seja, dentro do mesmo grupo econômico, sem a alteração do controle das sociedades envolvidas, constitui prova da artificialidade do ágio, razão pela qual é inválida a sua amortização.

A utilização de sociedade veículo, de curta duração, desprovida de atividade operacional, sem propósito negocial justificado a não ser o de servir de veículo para transferência de ágio da investidora para a investida que lhe deu causa, retornando-se o controle societário à situação original, caracteriza fraude e simulação, qualificando a conduta infracional e motivando a imposição da multa de ofício no percentual de 150%.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Por se tratar de exigência reflexa realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento de imposto de renda pessoa jurídica constitui prejudgado na decisão do lançamento decorrente relativo à CSLL.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

ÓRGÃOS ADMINISTRATIVOS. COMPETÊNCIA.

A apreciação das autoridades administrativas limita-se às questões de sua competência, qual seja o controle da legalidade dos atos administrativos, consistente em examinar a adequação dos procedimentos fiscais às normas legais vigentes, zelando, assim, pelo seu fiel cumprimento.

MULTA DE OFÍCIO. CARÁTER CONFISCATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE DE ACOLHIMENTO.

Não compete aos órgãos julgadores administrativos apreciar a constitucionalidade de lançamento fiscal cujos fundamentos encontram-se amparados em lei.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO ENCERRADO. NÃO CONCOMITÂNCIA.

A lei autoriza a imposição de multa isolada sobre a falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas mensais após encerrado o ano-calendário, não se confundindo esta penalidade com a multa de ofício sobre o imposto devido apurado no encerramento do período.

A multa exigida isoladamente sobre a falta de recolhimento das estimativas mensais é de natureza diversa da multa proporcional incidente sobre a insuficiência de recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, no regime do lucro real anual.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Regularmente intimada a contribuinte do inteiro teor da decisão exarada, interpôs então o seu competente Recurso Voluntário, pretendendo a reforma da decisão de origem e a necessária desconstituição do lançamento, aduzindo, para tanto, os seguintes fundamentos:

PRELIMINARMENTE

Da decadência da integralidade dos valores lançados – desconconsideração de operações societárias praticadas em 12/2004 com efeitos tributários a partir de 01/2005

Redarguindo as questões antes apresentadas em sua impugnação, a recorrente destaca que, por ter sido o Auto de Infração lavrado em 12/12/2012, não poderia ele atingir a regularidade de atos praticados pela empresa-contribuinte em dezembro/2004.

Que não se pode admitir a análise promovida pela DRJ, no sentido de que em cada “amortização de ágio” seria iniciado um novo prazo decadencial para a Fazenda Pública, pois isso ofenderia as expressas disposições do CTN.

Assim, por ser o fato inicial praticado em período superior ao prazo de 05 (cinco) anos contado retroativamente da data do lançamento, é de se reconhecer a integral decadência aplicada à espécie.

Da decadência dos valores referentes ao exercício de 2006 – Da jurisprudência do STJ em sede de Recurso Repetitivo – RESP 973.733 – e o Art. 62-A do Regimento do CARF

Caso superada a decadência total apontada, requer então a recorrente que seja reconhecida a decadência parcial, esta em relação aos fatos geradores ocorridos no ano de 2006, tendo em vista a específica aplicação do precedente firmado pelo Colendo STJ sob a sistemática das disposições do Art. 543-C do CPC (REsp 973.733) e as específicas e expressas disposições do Art. 62-A do RICARF.

Sob a interpretação das disposições contidas naquele julgado, a aplicação das disposições do Art. 173, inciso I do CTN importa na obrigatoriedade de reconhecimento

do termo inicial para a contagem o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador.

Assim, considerando que os fatos geradores do IRPJ e da CSLL referentes ao ano-calendário de 2006 ocorreram até o dia 31/12/2006, o “primeiro dia do exercício seguinte” é o dia 01/01/2007, encerrando-se a contagem do quinquênio, portanto, no dia 01/01/2012 antes, portanto, da data da lavratura do auto de infração (12/12/2012).

Diante disso, requer o reconhecimento da decadência em relação aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2006.

DO MÉRITO

A legalidade das operações societárias fiscalizadas

Que o fundamento adotado pela fiscalização – e também pela r. decisão de primeira instância -, de que a validade da operação societária com ágio somente se verificaria na necessária presença de “terceiros independentes” careceria de qualquer sustentação legal.

Que as operações realizadas pela contribuinte tiveram lastro em específico laudo de avaliação econômico-financeiro, que, por certo, não pode ser desconsiderado.

Que a legislação societária (Lei 6.404/76) expressamente admite a realização do aumento de capital com bens, exigindo a específica e válida demonstração, o que foi então devidamente observado na operação apontada.

Que a validade da afirmação fiscal de que não haveria “*preço justo dos ativos negociados*” na geração do ágio registrado pela Rio Piave decorrente da integralização das quotas da Impugnante realizada pela empresa Rio Lúrio, dependeria da prova dos eventuais equívocos ou imprecisões do laudo de avaliação que serviu como base para a determinação do valor real do investimento.

Que, sendo perfeitamente idôneo o laudo que fundamenta a operação, existiu efetivo e verdadeiro acréscimo patrimonial pelas operações realizadas, circunstância que não é elidida pela razão da eventual inexistência de desembolso financeiro ou pelo fato de as partes envolvidas pertencerem ao mesmo grupo econômico.

A partir dessas considerações, a recorrente destaca que as operações realizadas (sobretudo em relação à incorporação do ágio pela contribuinte) encontram expressa disciplina legal nas disposições do Artigo 7º, inciso III e 8º, alínea *b* da Lê 9.532/97.

Com essas considerações, entende que falece de fundamentos válidos a imposição da exigência tributária, exclusivamente, pelo fato de tratar-se de uma operação praticada intragurpo.

Da ausência de simulação na reestruturação societária fiscalizada

Que a r. decisão de primeira instância afirma que a operação autuada representaria “simulação”, sem que, para tanto, conferisse os específicos e limitados contornos contidos nas disposições do Art. 167 do Código Civil.

Em todos os atos societários realizados, a intenção declarada pela parte era aquela constante do respectivo negócio jurídico, inexistindo qualquer vontade de dissimulação pela conferência de direitos a pessoas diversas, tampouco declarações falsas ou documentos pós ou pré-datados.

Para que pudesse ser considerada a operação como “simulada”, é necessário que as operações alegadas pela recorrente tivessem sido praticadas de modo diferente da forma como foram declaradas, o que não é o caso.

Após as considerações a respeito da inexistência de óbices à prática da organização societária com vistas a possibilitar a economia tributária, a recorrente ressalta, então, o conhecido precedente deste Conselho, relativo à decisão exarada nos autos do PAF 11680.724392/2010-28 (“Caso Gerdau”).

Da ausência de qualquer prejuízo ao Fisco

Reitera a impugnante que por força do art. 36 da Lei nº 10.637/2002, a amortização do ágio realizada pela Impugnante não causará prejuízo ao Fisco, pois o ganho de capital da sua controladora Rio Lúrio, que é a origem do ágio que posteriormente foi amortizado, está apenas com sua tributação diferida. Portanto, ao tempo de sua realização pela alienação ou baixa do investimento, terá o efeito de gerar a neutralidade tributária prevista pela disciplina da Lei n. 9.532/97.

Assevera que a disciplina do art. 36 da Lei nº 10.637/2002 somente deixou de ser válida para os fatos posteriores à sua revogação pela Lei nº 11.196/2005. Aliás, tal revogação nada mais seria do que o reconhecimento expresso da validade e aplicabilidade da lei revogada ao tempo de sua existência jurídica.

Por fim, afirma que a realização do ganho hoje diferido é evento provável, na medida em que uma empresa do porte da Impugnante atualmente requer parceiros, investidores ou mesmo a abertura do capital (IPO) como condição *sine qua non* para a manutenção das suas atividades empresariais no contexto de uma economia cada vez mais globalizada.

Da indevida qualificação da multa de lançamento de ofício

Ressalta a recorrente que, acaso eventualmente ultrapassadas as questões anteriormente apresentadas, inválida se apresenta, ainda, a aplicação de qualificação da multa de ofício (150%), tendo em vista a completa ausência de configuração das hipóteses legais autorizadoras de sua aplicação.

Do não-cabimento da multa isolada por ausência de recolhimento de tributos por estimativa: Ausência de prejuízo fiscal. Do flagrante bin in idem na cominação de dupla penalidade sobre os mesmos fatos geradores

Sustenta a invalidade da concomitância na cobrança de multa de ofício e da multa isolada. Nesse sentido, ressalta precedentes do CARF.

Por força da interposição do Recurso Voluntário, pela PGFN foram apresentadas as suas conseqüentes “Contra-razões”, destacando:

- A inexistência de decadência, tendo em vista que esse fenômeno jurídico extintivo é aplicado, especificamente, à atividade tributante do Estado, devendo somente assim então ser entendida. A decadência, por essência, é aplicada quando da utilização do referido “ágio” quando da amortização pelo contribuinte, reduzindo, aí, o montante do tributo devido à Fazenda Pública. Diante disso, não se há falar de decadência sobre a atuação da Fazenda Pública em analisar a consistência jurídica do ato que fundamenta o “ágio” utilizado na amortização, desde que, deste último, seja respeitado o prazo específica e legalmente aplicável. Ademais, em relação às considerações a respeito do ano-calendário de 2006 (31/12/2006), relevante observar que a adequada aplicação das

disposições do Art. 173, inciso I do CTN impõem a constatação de que o termo inicial para a contagem do prazo decadencial seja o dia 01/01/2008 (*“Primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado”*), inexistindo, assim, decadência também em relação a esse período no caso do lançamento formalizado no dia 12/12/2012.

- A indedutibilidade do Ágio amortizado, ao analisar a operação apontada nos autos, entendeu a fiscalização que o ágio obtido não pode ser amortizado, especificamente porque da “reorganização societária” apontada não decorre qualquer aquisição efetiva de investimento. A operação, na verdade, representa a típica hipótese de “*ágio de si mesmo*”, e, por isso, aqui não pode ser aceita. Promove específica e cuidadosa análise dos fatos que engendraram a operação, demonstrando, esquematicamente, que a empresa “KPM” estaria se aproveitando de um ágio artificial, criado apenas a partir dos registros da operação societária, que, na fase inicial (28/12/2004) e na fase final (29/12/2004) representavam especificamente a mesma estrutura. O “*ágio de si mesmo*”, que é uma espécie de ágio interno (gerado entre partes dependentes), envolve a reavaliação espontânea de uma participação societária dentro de um grupo empresarial, onde, o “ganho” decorrente dessa reavaliação é aproveitado fiscalmente pela própria pessoa jurídica reavaliada. Por essa razão que tal ágio é denominado de “*si mesmo*”. A empresa tem seu patrimônio reavaliado, apura um ágio e, ao final, ainda o amortiza e deduz fiscalmente. Na operação para a formação do “*ágio de si mesmo*”, a empresa apenas, e tão somente, reavalia, espontaneamente, um de seus ativos. A par dessas considerações, destaca ainda que, tratando-se de operações intentada sem a participação de “partes independentes”, também por isso não se pode admitir a validade da operação intentada. Cita precedentes do CARF.

- Da devida qualificação da multa de ofício. A partir das análises constantes dos autos, o que se verifica é que a contribuinte, em conluio com outras pessoas jurídicas do seu grupo econômico, praticou negócios simulados com o exclusivo intuito de auferir de forma indevida o benefício fiscal decorrente da amortização de um ágio inexistente. O ágio relativo a KPM não existe porque decorre de um investimento inexistente realizado pela RIO LURIO na RIO PIAVE com a participação da KPM. Ao simular a realização de um investimento seguido de uma incorporação, o Grupo AGRO AMAZÔNIA manteve a sua estrutura societária intacta tendo gerado, contudo, o direito à dedução de um ágio correspondente a um investimento que nunca adquiriu. Nos termos do artigo 167 do Código Civil, o contribuinte praticou um negócio simulado quando declarou um negócio inexistente: o investimento realizado pela RIO LURIO na RIO PIAVE. Nessa linha, argumenta que a legalidade dos atos praticados não garante a regularidade do resultado obtido, citando, a esse respeito, a expressa dicção das disposições dos Artigos 112, 187 e 421 do Código Civil. O contribuinte simulou a realização de um investimento com o exclusivo intuito de usufruir de forma indevida a dedução de um ágio. Dessa forma, caracterizada a simulação, todos os atos praticados se mostram nulos. Deve ser assim mantida a qualificação da multa de ofício aplicada.

- Da possibilidade de aplicação concomitante da multa isolada com a multa de ofício. Por fim, ressalta a perfeita possibilidade jurídica da cumulação de multa de ofício e as multas isoladas pelo não recolhimento das estimativas devidas, sobretudo porque, tendo a contribuinte optado pelo recolhimento dos tributos (IRPJ/CSLL) pela sistemática de estimativas mensais, teria ela descumprido o regime, devendo, por isso, então, ser penalizada. Sustenta que se tratam de penalidades decorrentes de fatos distintos. Requer, portanto, a manutenção da cobrança concomitante.

Processo nº 10183.726180/2012-58
Acórdão n.º **1301-001.761**

S1-C3T1
Fl. 9

Por fim, requer seja negado provimento ao recurso voluntário interposto, mantendo-se, assim, integralmente, o auto de infração lavrado.

Esse é o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER, relator.

Sendo tempestivo o recurso voluntário interposto, dele conheço.

A matéria discutida nos autos, conforme aqui antes amplamente relatado, trata, na verdade, de autuação fiscal sofrida pela empresa-contribuinte em decorrência das glosas promovidas pelos agentes da fiscalização fazendária, apontando pela indevida **amortização de ágio** promovido pela contribuinte em relação aos montantes dos tributos devidos (IRPJ/CSLL) nos anos-calendário de 2006, 2007, 2008 e 2009.

O apontamento a respeito da invalidade da dedução promovida, vale destacar, decorre do fato de que, de acordo com a análise dos agentes da fiscalização, tratar-se-ia, na espécie, de típica operação de “**ágio de si mesmo**”, não possuindo qualquer fundamento negocial e, mais que isso, importando na prática de efetiva “simulação” pela contribuinte, com vistas a exclusivamente obter uma “benesse” tributária.

Passemos então às análises necessárias:

PRELIMINARMENTE***Da alegada decadência em relação à análise da (ir)regularidade do “crédito” (ágio) decorrente da operação societária realizada***

A primeira construção apresentada pela contribuinte diz respeito à sua pretensão de ver aqui reconhecida a ocorrência de decadência do direito da Fazenda Pública, tendo em vista que, tendo sido - as operações societárias tratadas nestes autos – realizadas no mês de **Dezembro/2004**, não poderiam os agentes da fiscalização, **após cerca de 7 anos e 12 meses**, discutir a validade dos atos por ela praticados.

A decadência tributária, é bem de ver, é fenômeno jurídico de tratamento estrito, contido nas disposições do Art. 173 (*regra geral*) e, também, no Art. 150, par. 4º (*lançamento por homologação*) ambos do CTN, que, sobre a matéria, assim então expressamente pontificam:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

(Grifos nossos)

Ambos os dispositivos, conforme se verifica, referem-se ao direito da Fazenda Pública de “constituir” (para nós, especificamente “*formalizar, para cobrança*”) o crédito tributário, em momento algum criando ou autorizando a presunção de definitividade de toda e qualquer outra ação do contribuinte.

Esse assunto, por certo, aqui já foi amplamente discutido, sendo hoje, com toda a certeza, perfeitamente pacificado, o que se verifica, por exemplo, nas análises desenvolvidas pelos agentes da fiscalização em relação às **compensações** pretendidas pelos contribuintes, restando perfeitamente assentado neste Conselho que, à fiscalização, é sempre possível a verificação da existência, liquidez e certeza do direito creditório pretendido, para fins de ulterior homologação das compensações efetivadas.

As mesmas razões, penso, são aplicadas ao presente caso, sobretudo porque, tratando-se a Decadência de efeito extintivo aplicado à constituição do crédito tributário, ela incide nos momentos de apuração dos montantes devidos, não se aplicando, absolutamente, à análise da existência e regularidade dos créditos utilizados pela contribuinte, inexistindo, assim, qualquer possibilidade de consideração da intangibilidade das operações societárias realizadas, da forma como então quer fazer crer a recorrente.

Com essas considerações, rejeito a preliminar de decadência total argüida pela recorrente.

Da decadência parcial (ano-calendário de 2006) o entendimento do Colendo STJ e a aplicação do Art. 62-A do RICARF

Seguindo em suas considerações, a recorrente requer ainda, em caso de superação da tese da decadência total (analisada anteriormente), que seja então reconhecida a decadência parcial, especificamente em relação aos montantes à amortização realizada no ano-calendário de 2006 (fato gerador de 31/12/2006), tendo em vista que, pelo entendimento hoje assentado por aquele Colendo Tribunal a respeito da aplicação das disposições do Art. 173,

inciso I do CTN, é de se reconhecer o termo final da decadência no dia 01/01/2012, não podendo ser atingido, assim, pela autuação lavrada em 12/12/2012.

A matéria, é bem verdade, por muito tempo foi debatida pela doutrina e pela jurisprudência, havendo, recentemente, o estabelecimento de entendimento específico pelo SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, que, nos termos do Art. 543-C (Recursos Repetitivos), assim definiu a querela:

RECURSO ESPECIAL Nº 973.733 - SC (2007/0176994-0)

RELATOR : MINISTRO LUIZ FUX

RECORRENTE : INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS

REPR. POR : PROCURADORIA-GERAL FEDERAL

PROCURADOR : MARINA CÂMARA ALBUQUERQUE E OUTRO(S)

RECORRIDO : ESTADO DE SANTA CATARINA

PROCURADOR : CARLOS ALBERTO PRESTES E OUTRO(S)

EMENTA

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

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

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

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

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

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

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, os Ministros da PRIMEIRA SEÇÃO do Superior Tribunal de Justiça acordam, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, negar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Castro Meira, Denise Arruda, Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Eliana Calmon e Francisco Falcão votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 12 de agosto de 2009(Data do Julgamento)

MINISTRO LUIZ FUX
Relator

Pelo que aqui assentado, a aplicação ou não das disposições do Art. 150, §4º do CTN, passam, agora, a depender da verificação da existência de “pagamento” pelo contribuinte no período respectivo, não importando ser ele suficiente ou não para o adimplemento do crédito tributário no exercício, sendo certo que, inexistente qualquer pagamento, aplicam-se, então, as disposições do mencionado Art. 173, I do CTN.

Nessas circunstâncias, essencial, aqui, é a verificação de qual regra decadencial deve ser aplicada, o que, a partir dos mandamentos contidos na decisão proferida pelo Colendo STJ, e aqui antes referenciada, necessária se faz a verificação, ou não, de pagamento de tributo no exercício respectivo, sendo destacável que, havendo pagamento no exercício, aplicam-se as disposições do Art. 150, §4º do CTN, ao passo que, sendo este inexistente, aplicam-se, então, as disposições do Art. 173, I.

A aplicação desse entendimento, com toda a certeza, ainda hoje tem sido objeto de relevantes debates no CARF, sobretudo porque, de fato, a discussão a respeito dos elementos para a aplicação do mencionado Art. 173, I do CTN ainda geram relevantes discordâncias, sobretudo em relação a o que, objetivamente, deve (ou não) ser considerado como sendo “*o exercício seguinte ao da ocorrência do fato impositivo*” apontado na referida decisão.

A par de tudo o que se tem sustentado - inclusive em votos já por mim proferidos - a respeito da impossibilidade da presunção de “equivoco” no julgamento proferido pelo Colendo STJ a respeito da matéria, é bem verdade que hoje aquele assunto já se encontra devidamente pacificado neste Conselho, sendo relevante, a esse respeito, a menção às disposições da Súmula CARF n. 101, que, exatamente a respeito dessa matéria, assim especificamente estabelece:

Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Em face dessas considerações, aplicando-se o Art. 173, inciso I do CTN ao presente caso, verifico que, tratando-se de fatos tributáveis apurados no mês de **Dezembro/2006**, entendendo o ***"primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado"***, verifico então o início da contagem do prazo decadencial deve ser considerado a partir do dia 01/01/2008, e, com isso, a definição da data final como sendo o dia 01/01/2013. Tendo a contribuinte sido intimada dos termos do auto de infração apenas no dia 12/12/2012, concluo, na linha da atual jurisprudência deste Conselho, como efetivamente inexistente qualquer hipótese de decadência nos presentes autos, não se havendo o que, portanto, ser aqui admitido.

NO MÉRITO

Da (in)validade das operações societárias apontadas (Ágio de si mesmo)

Conforme se verifica do extenso relatório apresentado, a discussão travada nos autos refere-se, especificamente, à análise da regularidade da alegada ***"reorganização societária"*** pretendida pela contribuinte, e, no caso, a possibilidade (ou não) do aproveitamento do ágio ali então gerado.

Para aqui bem compreender as circunstâncias próprias das operações societárias apontadas, relevante realçar as informações colhidas do Termo de Verificação Fiscal, que – mais uma vez - assim aponta:

“As operações praticadas pelo contribuinte para a geração do ágio intragrupo podem ser contextualizadas e resumidas em 3 passos, descritos abaixo. No fim deste item, visando dar maior objetividade ao relato dos fatos é apresentado um quadro-resumo das operações realizadas.

Como contexto inicial, registre-se que em dezembro de 2004, os sócios Edson Keller (CPF nº 658.975.608-20), Luiz Piccinin (CPF nº 000.215.738-16), Osvaldo Aparecido Piccinin (CPF nº 041.991.702-00) e Roberto Motta (CPF nº 067.684.718-80), doravante chamados “sócios pessoa física”, eram os únicos cotistas do fiscalizado (à época dos fatos denominado Agro Amazônia Produtos Agropecuários), e da empresa Agro Amazônia Sistemas Mecanizados Ltda, CNPJ: 06.220.403/0001-22, doravante chamada “Sistemas Mecanizados”, fls. 244 a 255 e fls. 625 a 634.

1º passo: *Em documento datado de 28 de dezembro de 2004, dois advogados do escritório “Mattos Filho Veiga Filho Marrey Jr e Quiroga Advogados”, únicos proprietários da empresa de gaveta “Rio Lurio Empreendimentos Ltda”, doravante chamada “Rio Lurio”, CNPJ: 07.035.973/0001-05 – com sede no mesmo endereço do citado escritório de advocacia –, cedem e transferem todas as cotas da empresa aos então “sócios pessoa física” do fiscalizado. Estes, por sua vez, decidem aumentar o capital social da “Rio Lurio”, subscrevendo e integralizando-o, mediante a conferência da totalidade das cotas que possuem no fiscalizado e na “Sistemas Mecanizados”, fls 798 a 812, 256 a 258 e 635 a 637.*

Nesse contexto, as cotas do fiscalizado são integralizadas no capital da “Rio Lurio” pelo valor total de R\$ 4.016.045,40 (quatro milhões, dezesseis mil e quarenta cinco reais e quarenta centavos). As cotas da empresa “Sistemas Mecanizados” são

integralizadas por R\$ 4.840.011,78 (quatro milhões, oitocentos e quarenta mil e onze reais e setenta e oito centavos), fls. 798 a 822.

Como resultado desse primeiro passo, os “**sócios pessoa física**” passaram então a ser os únicos cotistas da “**Rio Lúrio**”, a qual, por sua vez, é a única cotista do fiscalizado e da sociedade “**Sistemas Mecanizados**”.

2º passo: Em documento datado de 29 de dezembro de 2004, dois advogados do mesmo escritório “Mattos Filho Veiga Filho Marrey Jr e Quiroga Advogados”, únicos proprietários da também empresa de gaveta **Rio Piave Empreendimentos e Participações Ltda.**”, doravante chamada “**Rio Piave**”, CNPJ: 06.789.384/0001-50 – com sede também no mesmo endereço do citado escritório de advocacia –, cedem e transferem todas as cotas desta empresa a sociedade “**Rio Lúrio**”. Ato contínuo, esta última decide aumentar o capital social da “**Rio Piave**” para o valor total de R\$ 146.292.000,00 (cento e quarenta e seis milhões e duzentos e noventa e dois mil reais), integralizando-o mediante a versão de todas as cotas que possui no fiscalizado e na empresa “**Sistemas Mecanizados Ltda.**”, fls. 848 a 859, 259 a 261 e 638 a 640.

Para tanto, na valoração das referidas participações, utiliza um estudo de mensuração de rentabilidade futura, elaborado pela empresa Deloitte Touche Ltda., no qual é atribuído o valor ao fiscalizado de R\$ 131.201.000,00 (cento e trinta e um milhões e duzentos e um mil reais) e de R\$ 15.091.000,00 (quinze milhões e noventa e um mil reais) à “**Sistemas Mecanizados**”, fls. 871 a 935.

Surgem desta forma, as figuras dos ágios das operações do fiscalizado e da “**Sistema Mecanizados**”, registrados no patrimônio da “**Rio Piave**”. Como o fiscalizado possuía, segundo alega, patrimônio líquido mensurado em R\$ 8.428.359,16 (oito milhões, quatrocentos e vinte e oito mil, trezentos e cinqüenta e nove reais e dezesseis centavos) e foi avaliada por R\$ 131.201.000,00 (cento e trinta e um milhões e duzentos e um mil reais) na integralização da “**Rio Piave**”; foi registrado no ativo desta o valor de R\$ 122.772.640,84 (cento e vinte e dois milhões, setecentos e setenta e dois mil e seiscentos e quarenta reais e oitenta e quatro centavos), como ágio decorrente das operações do fiscalizado, fls.860 a 862.

Por sua vez, como a “**Sistema Mecanizados**”, segundo alega o fiscalizado, possuía patrimônio líquido apurado em R\$ 4.875.597,45 (quatro milhões, oitocentos e setenta e cinco mil e quinhentos e noventa e sete reais e quarenta e cinco centavos), e foi avaliada por 15.091.000,00 (quinze milhões e noventa e um mil reais) na integralização da “**Rio Piave**”; foi registrado no ativo desta o valor de R\$ 10.215.402,55 (dez milhões, duzentos e quinze mil, quatrocentos e dois reais e cinqüenta e cinco centavos), como ágio proveniente das operações da “**Sistemas Mecanizados**”, fls.860 a 862.

Como consequência deste segundo passo, os “**sócios pessoa física**” se tornam os únicos cotistas da empresa “**Rio Lúrio**”, a qual é a única cotista da “**Rio Piave**”, e esta é a única cotista do fiscalizado e da “**Sistemas Mecanizados**”. A “**Rio Piave**” passa então a ter a disposição patrimonial disposta no quadro abaixo. **Aqui é importante observar que esta não possui qualquer outro ativo, além de sua participação na fiscalizado e na “Sistemas Mecanizados”, fls.860 a 862.**

3º passo: Ainda no mesmo dia, 29/12/2004, e no mesmo ato societário –1ª alteração contratual da “**Rio Piave**”, fls. 848 a 859 –, esta é integralmente cindida em duas

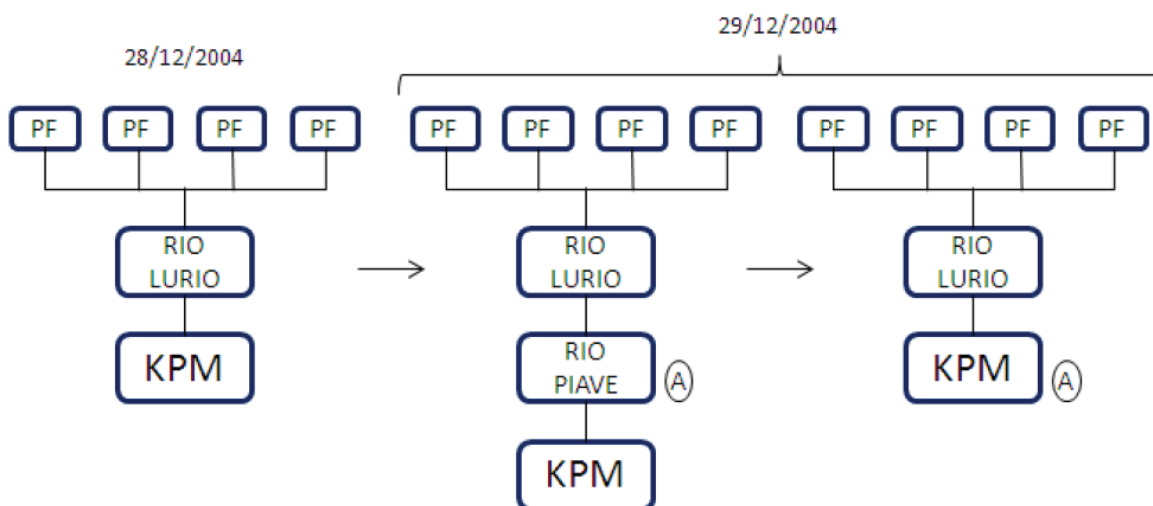
parcelas e extinta. Tais frações são então incorporadas pelo fiscalizado e pela “**Sistemas Mecanizados**”. O fiscalizado incorpora a participação que a **Rio Piave** possuía no próprio fiscalizado, além do ágio gerado de suas próprias operações (**ágio de si mesmo**). Este último no valor de R\$ 122.772.640,84 (cento e vinte e dois milhões e setecentos e setenta e dois mil e seiscentos e quarenta reais e oitenta e quatro centavos), fls. 860 a 870 e 262 a 274.

Por sua vez a empresa “**Sistemas Mecanizados**” incorpora a participação que a **Rio Piave** possuía na própria “**Sistemas Mecanizados**”, além do ágio gerado de suas próprias operações (**ágio de si mesma**), sendo este último no valor de R\$ 10.215.402,55 (dez milhões, duzentos e quinze mil e quatrocentos e dois reais e cinquenta e cinco centavos) fls. 860 a 870 e 641 a 650.

Como efeito deste terceiro e último passo, temos que a “**Rio Lurio**”, em um único dia, 29/12/2004, e mesmo ato societário: 1-) recebeu integralmente as cotas da empresa de gaveta “**Rio Piave**”; 2-) decidiu aumentar, subscrever e integralizar o capital da “**Rio Piave**” em R\$ 146.292.000,00 (cento e quarenta e seis milhões e duzentos e noventa e dois mil reais); 3-) ato contínuo, decidiu cindi-la integralmente e extingui-la; e, finalmente, 4-) decidiu ter estas parcelas remanescentes incorporadas respectivamente pelo fiscalizado e pela “**Sistemas Mecanizados**”. **Tudo isto praticado, repise-se, em um mesmo dia, no mesmo ato, sem que a “Rio Piave”, tenha nunca, durante sua efêmera existência, praticado qualquer atividade mercantil.**

(Grifos e destaques nossos)

Dos fatos aqui apresentados (sobretudo nos passos 2º e 3º) verifica-se que a estruturação da operação societária em testilha pode aqui assim então ser apresentada:



Observe-se que a recorrente, em momento algum nos autos, afirma ou sustenta que os fatos narrados não representam com exatidão as ocorrências descritas pela fiscalização. Todos os seus esforços, por certo, direcionam-se ao fato de que, à época da realização das referidas operações, não existia qualquer disposição legal que a vedasse.

A partir dessa apresentação esquemática, verifica-se que, apenas a título de registro, **após as operações realizadas, a situação final descrita é exatamente**

idêntica àquela indicada como sendo a situação verificada após a primeira alteração societária mencionada, sendo indubitável, também, que toda a operação se realizou, exclusivamente, com a transferência das participações acionárias inicialmente mantidas pelos sócios junto à empresa KPM, e, posteriormente, a reavaliação de seu valor ao valor de mercado, a partir da aplicação das disposições do então vigente art. 36 da Lei 10.637/2002 (atualmente revogado pela Lei 11.196/2005).

Pois bem.

Antes das considerações necessárias a respeito das circunstâncias aqui então apresentadas, é relevante destacar que, como já é de amplíssimo conhecimento, inúmeras são as discussões atualmente travadas no âmbito deste Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, especificamente em torno dos critérios a serem considerados pelos agentes da Fiscalização Fazendária Federal a respeito dos requisitos em torno da validade das operações de alterações societárias (*cisão, fusão e/ou incorporação*) que, realizadas com a presença de *ágio e/ou deságio*, acabam gerando consequências tributárias efetivas e diretas, por força da aplicação das expressas disposições dos artigos 385 e 386 do RIR/99, que assim, inclusive – no que aqui especificamente nos interessa – assim destacam:

Art. 385. O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20):

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

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

§ 1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 1º).

§ 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 2º):

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

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

III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º O lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 3º).

Art. 386. 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 artigo anterior (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 10):

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso I do § 2º do artigo anterior, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso III do § 2º do artigo anterior, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, 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;

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados durante os cinco anos-calendário subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no mínimo, para cada mês do período de apuração.

(...)

§ 7º Sem prejuízo do disposto nos incisos III e IV, a pessoa jurídica sucessora poderá classificar, no patrimônio líquido, alternativamente ao disposto no § 2º deste artigo, a conta que registrar o ágio ou deságio nele mencionado (Lei nº 9.718, de 1998, art. 11).

Apenas para fins de registro necessário, insta destacar que, em que pese a pretensão de amortização do ágio, nos presentes autos, circundar o debate próprio da constituição, e, também, dos requisitos para a sua amortização, conforme aqui apontado, não se pode perder de vista que, conforme se verifica, a fundamentação própria para a dedutibilidade pretendida não foram apenas, aqui, as disposições dos art. 385 e 386 do RIR/99, mas também, e sobretudo, as disposições do art. 36 da Lei 10.637/2002, que, quando em vigor (atualmente revogado pelas disposições da Lei 11.196/2005), assim especificamente apontava:

Art. 36. Não será computada, na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da pessoa jurídica, a parcela correspondente à diferença entre o valor de integralização de capital, resultante da incorporação ao patrimônio de outra pessoa jurídica que efetuar a subscrição e integralização, e o valor dessa participação societária registrado na escrituração contábil desta mesma pessoa jurídica. (Revogado pela Lei nº 11.196, de 2005)

§1º O valor da diferença apurada será controlado na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) e somente deverá ser computado na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido: (Revogado pela Lei nº 11.196, de 2005)

I - na alienação, liquidação ou baixa, a qualquer título, da participação subscrita, proporcionalmente ao montante realizado; (Revogado pela Lei nº 11.196, de 2005)

II - proporcionalmente ao valor realizado, no período de apuração em que a pessoa jurídica para a qual a participação societária tenha sido transferida realizar o valor dessa participação, por alienação, liquidação, conferência de capital em outra pessoa jurídica, ou baixa a qualquer título. (Revogado pela Lei nº 11.196, de 2005)

§2º Não será considerada realização a eventual transferência da participação societária incorporada ao patrimônio de outra pessoa jurídica, em decorrência de fusão, cisão ou incorporação, observadas as condições do § 1o. (Revogado pela Lei nº 11.196, de 2005)

Por força do que autorizam essas disposições, verifica-se que, já há tempos, muito se tem debatido em torno dessa matéria, destacando-se, muitas vezes, o entendimento adotado pelos agentes fazendários no sentido de que, para a válida constituição do ágio – especificamente do ágio fundado na chamada “*expectativa de rentabilidade futura*”, de que tratam as disposições destacadas -, é necessário que o ato que lhe dá origem possua “*substrato econômico*” e “*objetivo negocial*”, sem o que, sustenta-se, não pode o registro do ágio ser admitido como verdadeiro, e, por isso, completamente inválido o seu aproveitamento pela respectiva contribuinte.

Em que pese o respeito necessário às vozes que sustentam a validade dessa exigência, aqui registro que, pela minha pessoal análise, tal exigência, da forma como estabelecida, não encontra guarida em nosso ordenamento jurídico pátrio, não podendo, somente por isso, ser fundamento válido suficiente para a desconsideração dos atos validamente praticados pelos contribuintes.

Tal afirmação, devo destacar, decorre, específica e exclusivamente, do fato de que, não existindo, nas respectivas disposições normativas de regência (aqui destacadas como sendo aquelas a que fazem referência as disposições dos Artigos 385 e 386 do RIR/99) qualquer exigência específica nesse sentido, a pretensão de sua configuração, necessariamente, deveria ser buscada a partir da adequada hermenêutica do sistema tributário nacional, tomando-se como apoio as conseqüentes regras aplicáveis extraídas do Código Tributário Nacional e de todo o arcabouço próprio das normas gerais em matéria tributária existentes em nosso sistema.

Da leitura do CTN, por certo, ineludíveis são as disposições do Art. 116, que, especificamente em seu parágrafo único - inserido pelas disposições da então Lei Complementar n. 104/2001 -, expressamente prevê a possibilidade de que “*A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária*”.

Ocorre, entretanto, que conforme se verifica da leitura daquele específico regimento, bem como, ainda, hoje perfeitamente assente em toda a doutrina e jurisprudência pátria, **a aplicação dessas disposições carece, ainda, de específica e própria regulamentação** – conforme, inclusive, por ela própria expressamente mencionado -, não se podendo hoje, portanto, de forma alguma admitir a sua invocação para a análise fazendária dos atos privados praticados pelos contribuintes.

Esse apontamento aqui se faz necessário, sobretudo porque, conforme temos verificado, por força da impossibilidade vitanda de fundamentação dos atos dos agentes da fiscalização fazendária naquele específico dispositivo normativo (Art. 116, par. Único do CTN) – ao menos até que então se providencie a sua adequada regulamentação legal -, inúmeros esforços interpretativos tem sido realizados com o objetivo de possibilitar o alcance daquelas disposições, sem, entretanto, necessariamente sequer a elas fazer qualquer menção direta.

Sendo ausente a possibilidade de invocação das disposições do art. 116, parágrafo único do CTN, a “*possibilidade*” de desconstituição da validade dos atos jurídicos praticados pelos agentes privados passa, então, necessariamente, pela verificação da aplicação das disposições do art. 149 do CTN, que, também sobre a matéria, assim então apresenta:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de

esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

(Destaques nossos)

A partir da leitura desses dispositivos, verifica-se que, apesar da existência da previsão normativa específica (art. 116, par. Único do CTN), a desconsideração dos atos privados, atualmente, ainda não pode, de forma alguma ser aplicada pelos agentes fazendários, somente restando, no caso, a desconstituição da validade dos atos civis realizados nos casos em que reste, então, devidamente comprovada a existência de *dolo, fraude ou simulação*, nos atos praticados, hipóteses essas que, ao contrário do que muitas vezes se pode acreditar, possuem expressa e específica previsão normativa no campo do Direito Privado Brasileiro, sendo, a seu respeito, inclusive, fundamental a adequada verificação das disposições da Lei 10.406/2002 (Código Civil), donde se destaca:

Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando:

I - celebrado por pessoa absolutamente incapaz;

II - for ilícito, impossível ou indeterminável o seu objeto;

III - o motivo determinante, comum a ambas as partes, for ilícito;

IV - não revestir a forma prescrita em lei;

V - for preterida alguma solenidade que a lei considere essencial para a sua validade;

VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa;

VII - a lei taxativamente o declarar nulo, ou proibir-lhe a prática, sem cominar sanção.

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

A partir da fixação desse entendimento, agora, retornando à matéria tratada nos presentes autos, verifica-se que, afastada a discussão relativa à suposta falta de substrato econômico para as referidas operações (por ausência de possibilidade jurídica para esse específico debate), verifica-se que, ao revés, das disposições apresentadas pelo Termo de Verificação Fiscal, extrai-se, de fato, toda a preocupação dos agentes da fiscalização em relação à específica configuração da hipótese de *simulação* nos caso presente, sendo, a esse respeito, inclusive, notáveis as considerações apresentadas às fls. 1344, quando destaca:

“3.1 – Da Utilização da empresa-veículo “Rio Piave” e Da Indedutibilidade Fiscal das Despesas de Ágio criado artificialmente mediante Atos Simulados

De acordo com o fiscalizado, a dedução das despesas com a amortização do ágio apontado no item anterior, na apuração de seu lucro real e da base de cálculo de CSLL, obedeceu a todos os requisitos formais descritos pelo art. 7º, inciso III, da lei nº 9.532/97, fls. 942 a 947, e, portanto, seria válida e oponível ao fisco.

Ocorre, no entanto, que da análise dos fatos levantados neste procedimento, verifica-se que o discutido ágio foi gerado mediante a realização de atos simulados, praticados dentro de um mesmo grupo econômico, sem arrimo em qualquer fundamento econômico ou correspondência com a realidade que o justificasse e amparasse sua dedutibilidade fiscal.

A utilização da empresa “Rio Piave” na reorganização societária promovida pelos sócios indiretos do fiscalizado foi despicienda, não tendo qualquer propósito comercial ou substrato econômico. A “Rio Piave” teve o único papel de emprestar aparência de relativa normalidade às operações perpetradas, as quais, na realidade, não pretendiam atingir o efeito que juridicamente deviam produzir.

Ora, por óbvio, o benefício fiscal disposto no art. 7º da lei nº 9.532/98, pressupõe e exige que os atos que levem ao referido benefício fiscal sejam realizados sem a prática de negócios simulados ou desconexos de qualquer lógica econômica ou contábil. Cada um desses pontos é debatido abaixo.

(...)

3.1.2 Da Simulação

Um segundo ponto a se considerar é que, além da inexistência contábil do ágio apontado neste processo, as operações perpetradas pelo fiscalizado foram – nos moldes do disposto no art. 167 do Código Civil – realizadas de maneira simulada, procurando enganosamente produzir efeito diverso do ostensivamente indicado, não podendo, dessa forma, ser oponíveis ao fisco.

Diversos indícios demonstram que a intenção do fiscalizado na perpetração dos atos descritos no item anterior foi única e exclusivamente auferir os benefícios fiscais daí advindos. Abaixo são expostos diversos pontos que comprovam tal raciocínio.

3.1.2.a-) Da Prática de atos entre partes ligadas (exato mesmo quadro de sócios controladores)

Verifica-se que todas as operações de integralização, cisão, incorporação e extinção da “Rio Piave” foram realizadas entre empresas pertencentes a um mesmo e exclusivo grupo de sócios. Os sócios Edson Keller (CPF nº 658.975.608-20), Luiz Piccinin (CPF nº 000.215.738-16), Osvaldo Aparecido Piccinin (CPF nº 041.991.702-00) e Roberto Motta (CPF nº 067.684.718-

80), eram os últimos, únicos e exclusivos proprietários de todas as empresas envolvidas, não havendo a participação de qualquer terceiro.

Verifica-se que estes “sócios pessoa física” ocupavam simultaneamente a posição de contrapartes dos negócios realizados. Eram, na realidade, operações do tipo “Zé com Zé”, praticadas consigo mesmos, sem a mínima participação, repise-se, de qualquer terceiro. “Comprador” e “vendedor” eram exatamente a mesma pessoa. Nunca se buscou ou se obteve qualquer transferência de efetiva propriedade ou efeito jurídico real, mas apenas a geração artificial do ágio pleiteado. A situação inicial e final de cada um dos sócios, após as operações societárias, permaneceu exatamente igual, sem qualquer alteração de sua propriedade ou relativa participação.

3.1.2.b-) Dos efeitos econômicos nulos dos atos praticados: Ausência de real geração, aumento ou transferência de propriedade/riqueza

Conforme dito anteriormente, os últimos e reais cotistas das empresas envolvidas eram os “sócios pessoa física” elencados acima. Antes e após todas as transações societárias, esses sócios continuaram a ser os únicos proprietários indiretos do fiscalizado. Nunca houve efetivamente qualquer geração, aumento ou transferência de riqueza/propriedade.

3.1.2.c-) Da Simultaneidade dos Atos Praticados e efemeridade da existência da empresa-veículo “Rio Piave”

No presente caso, não há que se falar em proximidade temporal dos atos praticados, mas sim em simultaneidade de atos. Os sócios controladores do fiscalizado, em um mesmo dia e em um mesmo ato –1ª alteração contratual da Rio Piave –, fls. 848 a 859, receberam integralmente as cotas da empresa de gaveta5 “Rio Piave”; aumentaram, subscreveram e integralizaram seu capital em R\$ 146.292.000,00 (cento e quarenta e seis milhões e duzentos e noventa e dois mil reais); cindiram-a integralmente, extinguindo-a; e, tiveram estas parcelas incorporadas respectivamente pelo fiscalizado e pela “Sistemas Mecanizados”.

Ora, qual o interesse de um grupo empresarial na assunção e simultânea extinção de uma pessoa jurídica com existência apenas formal na junta comercial ?

Fica patente que o objetivo do grupo controlador do fiscalizado, no recebimento e imediata extinção da empresa “Rio Piave”, era unicamente a sua utilização como “empresa-veículo”, para a geração do ágio pleiteado.

3.1.2.d-) Da discrepância nos valores de avaliação e integralização das cotas do fiscalizado

Mais um ponto chama a atenção no arranjo simulatório perpetrado pelos sócios controladores do fiscalizado. Em 28/12/2004, estes subscreveram e integralizaram cotas da “Rio Lúrio” mediante a conferência de suas participações no fiscalizado, a um valor de R\$ 4.016.045,40 (quatro milhões, dezesseis mil e quarenta e cinco reais e quarenta centavos).

Um dia depois, 29/12/2004, estas mesmas cotas foram avaliadas e vertidas em um novo processo de integralização na “Rio Piave”, mas agora sob o valor de R\$ 146.292.000,00 (cento e quarenta e seis milhões e duzentos e noventa e dois mil reais).

Evidente que um negócio jurídico real, entre partes independentes, resultante das forças naturais de mercado, e não eivado de vício, não ocorreria em tais condições. Com o passar de apenas um dia, o grupo de proprietários do fiscalizado “negociou consigo mesmo sua própria participação societária” por montantes distintos em mais de 1.200% (um

mil e duzentos por cento), com vistas exclusivamente à criação do referido ágio simulado.

3.1.2.e-) Da ausência de atividade comercial praticada pela empresa “veículo” “Rio Piave”

Verifica-se das provas trazidas aos autos que a empresa-veículo “Rio Piave” nunca praticou qualquer atividade empresarial. Antes de ser transferida a “Rio Lurio” era uma empresa de gaveta, com existência apenas formal, sem qualquer capital integralizado, de propriedade de dois advogados de um escritório especializado em planejamentos tributários. Assim que foi transferida para os sócios do fiscalizado e utilizada para a criação do ágio, foi, No mesmo ato, extinta, sem nunca ter praticado qualquer ato de mercancia.”

(Grifos e destaques nossos)

Da leitura dessas disposições, verifica-se que, todo o trabalho desenvolvido pelos agentes da fiscalização, de fato, teve como específico objetivo a demonstração dos critérios próprios da configuração da **“simulação”**, na operação analisada, sobretudo em face da verificação das divergências temporais entre os documentos então apontados.

Diante dessas considerações, entendo, da análise dos elementos contidos nos presentes autos, que, ao contrário do que pretende fazer crer a contribuinte, a operação societária aqui apresentada, pelas razões fáticas apontadas, formou-se a partir de efetiva e indubitosa **“simulação”**, nos termos aqui apontados, abrindo, assim, ensanchas para a sua desconsideração pelos agentes da fiscalização, da forma como então efetivado.

Em face dessas considerações, restando, pois, devidamente caracterizada a ocorrência de **simulação** nos atos societários pretendidos pela contribuinte, sobretudo porque, afirmando estar a pretender uma suposta “reorganização societária”, buscava, em verdade, apenas e tão somente fazer surgir um pseudo **“ágio amortizável”** a ser oposto à Fiscalização Fazendária, entendo como perfeitamente regular o lançamento efetivado, mantendo, assim, em todos os seus termos, a autuação efetivada.

Da qualificação da multa de ofício

Analisadas as questões centrais discutidas nesses autos, verifica-se ainda a insurgência da recorrente no que diz respeito à imputação dos consectários, destacando-se, já de antemão, a sua oposição à aplicação da penalidade pecuniária no importe de 150% (Cento e cinquenta por cento).

Na análise aqui então efetivada, verifica-se a confirmação da configuração de evidente **“simulação”**, hipótese essa que, sem dúvida alguma, atrai a aplicação da qualificação da multa de que tratam as disposições do art. 44 da Lei 9.430/96, que, certamente, assim então especificamente dispõe:

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

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

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8o da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2o desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

V - (revogado pela Lei no 9.716, de 26 de novembro de 1998). (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 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: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Renumerado da alínea "b", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea "c", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

§ 5º Aplica-se também, no caso de que seja comprovadamente constatado dolo ou má-fé do contribuinte, a multa de que trata o inciso I do caput sobre: (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

I - a parcela do imposto a restituir informado pelo contribuinte pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que deixar de ser restituída por infração à legislação tributária; e (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

II - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

A par de todas as considerações apresentadas, verifica-se que, de fato, das disposições do dispositivo apontado, a possibilidade jurídica de aplicação da hipótese qualificadora da multa aplicada somente seria possível acaso configuradas as circunstâncias próprias dos art. 71, 72 e/ou 73 da Lei 4.502/64, que, por sua vez, assim especificamente se apresentam:

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

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

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

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

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

No caso aqui analisado, conforme já se assentou, restou pois configurada a atuação fraudulenta e dolosa da contribuinte, simulando os fatos apontados com o objetivo único e exclusivo de reduzir o montante do tributo devido, o que, como se verifica, atrai as disposições aqui destacada e impõe, por consequência, a manutenção da penalidade qualificada, da forma como aplicada.

Em face dessas considerações, rejeito também aqui a sua oposição quanto à qualificação da multa de ofício aplicada, por entender, no caso, perfeitamente presentes os seus requisitos ensejadores.

Da invalidade em relação à exigência da multa isolada - Concomitância

Por fim, sustenta ainda a recorrente a invalidade da exigência da respectiva multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, seja pela sua exigência após o encerramento do exercício respectivo, ou ainda, no presente caso, pela sua exigência concomitante com a respectiva multa de ofício.

A matéria, portanto, cinge-se à análise própria dos contornos normativos aplicáveis ao chamado *recolhimento de estimativas mensais*, que, como se verifica, pelas sistemáticas próprias daqueles referidos tributos (IRPJ e CSLL, apurados pelo Lucro Real), representam-se, de fato, como meras antecipações do montante devido ao final do exercício.

Em que pese as muitas discussões ainda hoje existentes sobre a matéria, é relevante observar que, a seu respeito, a Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais deste CARF já se debruçou sobre a matéria, sendo relevante destacar, a seu respeito, as disposições trazidas no voto proferido pelo ilustre Conselheiro Dr. Valmir Sandri, que, analisando com maestria a matéria, assim então assento:

Número do Processo 10980.005828/2005-34

Contribuinte GONVARRI BRASIL PROD SIDERURGICOS SA

Tipo do Recurso RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

Data da Sessão

Relator(a) VALMIR SANDRI

Nº Acórdão 9101-001.547

Tributo / Matéria

Decisão

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. ACORDAM os membros da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso. Votaram pelas conclusões os Conselheiros: Valmar Fosênca de Menezes, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Kareem Jureidini Dias, Jorge Celso Freire da Silva, Plínio Rodrigues Lima e João Carlos de Lima Junior. Fez sustentação oral o

advogado Dr. Ricardo Fernandes OAB/SP nº 183.220. (documento assinado digitalmente) OTACÍLIO DANTAS CARTAXO Presidente (documento assinado digitalmente) Valmir Sandri Relator Participaram do julgamento os Conselheiros: Otacilio Dantas Cartaxo, Valmar Fonseca de Menezes, José Ricardo da Silva, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, João Carlos de Lima Junior, Karem Jureidini Dias, Plínio Rodrigues de Lima, Valmir Sandri, Jorge Celso Freire da Silva e Suzy Gomes Hoffmann.

Ementa

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2004, 2005 MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sobre base estimada ao longo do ano. A jurisprudência da CSRF consolidou-se no sentido de que não cabe a aplicação da multa isolada após o encerramento do período. Ante esse entendimento, não se sustenta a decisão que mantém a exigência da multa sobre o valor total das estimativas não recolhidas.

(Destaque nosso)

Da leitura desse relevante precedente, verifica-se que, tomando-se em conta a aplicação das disposições do mencionado Art. 44 da Lei 9.430/96, pacificou-se naquela Câmara Superior o entendimento de que a base de cálculo indicada pela legislação de regência para a apuração da referida multa isolada seria o montante ou a diferença do tributo devido, o que, no caso de apuração de prejuízos fiscais e/ou bases negativas, efetivamente impõe a conclusão de que o montante da penalidade, no caso, seria igual a zero.

Vejamos o trecho destacado do voto exarado naquele feito:

A sanção prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96 decorre do descumprimento do dever de pagar o tributo. Para quem opta pela tributação pelo lucro real anual, o pagamento dá-se mediante antecipações do valor estimado e ajuste ao final do período, quando efetivamente se apura o tributo devido.

A jurisprudência desta Câmara Superior consolidou-se no sentido de que as duas condutas (antecipação e ajuste), embora distintas, estão materialmente ligadas, eis que o cálculo do valor estimado repercute na apuração do ajuste ao final do período. Nesse passo, a primeira conduta (o dever de antecipar), só existe antes do encerramento do período de apuração, e apenas até esse termo seu descumprimento será alcançado pela penalização. Após o encerramento do período, a conduta exigível é o dever de apurar e pagar o tributo devido no ajuste.

Dessa inteligência da norma resulta que, encerrado o ano-calendário, não mais existe o dever de antecipar, e assim, a multa pelo descumprimento do dever de pagar o tributo só incide sobre a diferença entre o tributo devido no período e o já pago (quer sobre forma de estimativas, quer sobre forma de ajuste).

A sanção prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96 decorre do descumprimento do dever de pagar o tributo. Para quem opta pela tributação pelo lucro real anual, o pagamento dá-se mediante antecipações do valor estimado e ajuste ao final do período, quando efetivamente se apura o tributo devido.

A jurisprudência desta Câmara Superior consolidou-se no sentido de que as duas condutas (antecipação e ajuste), embora distintas, estão materialmente ligadas, eis que o cálculo do

valor estimado repercute na apuração do ajuste ao final do período. Nesse passo, a primeira conduta (o dever de antecipar), só existe antes do encerramento do período de apuração, e apenas até esse termo seu descumprimento será alcançado pela penalização. Após o encerramento do período, a conduta exigível é o dever de apurar e pagar o tributo devido no ajuste.

Dessa inteligência da norma resulta que, encerrado o ano-calendário, não mais existe o dever de antecipar, e assim, a multa pelo descumprimento do dever de pagar o tributo só incide sobre a diferença entre o tributo devido no período e o já pago (quer sobre forma de estimativas, quer sobre forma de ajuste).

(Grifos e destaques nossos)

A partir dessas considerações, entendo, na linha apontado, que o lançamento da referida multa isolada, no caso do não-recolhimento de estimativas, somente tem cabimento no mesmo ano-calendário de sua apuração, sendo certo que, com o encerramento do exercício, a obrigação de recolhimento dessas antecipações dá lugar à apuração e recolhimento do Lucro Real Anual, restando, pois, completamente indevido o lançamento da referida multa isolada quando verificado que, naquele exercício, a contribuinte apurou prejuízo, não restando valor algum a ser recolhido aos cofres fazendários.

Não fosse por essa razão, relevante ainda destacar que, no presente caso, propõe-se ainda a exigência da apontada multa isolada, concomitante à correspondente multa de ofício, o que, também, mostra-se completamente inviável, inclusive, conforme a hoje predominante jurisprudência deste Conselho. Veja-se, apenas a título de exemplificação, o entendimento esposado pela ilustre Conselheira Dra. EDELI PEREIRA BESSA, que assim já se pronunciou:

Número do Processo
10925.002409/2006-96

Contribuinte
COOPERATIVA REGIONAL ITAIPU

Tipo do Recurso
RECURSO VOLUNTARIO

Data da Sessão
01/07/2011

Relator(a)
EDELI PEREIRA BESSA

Nº Acórdão
1101-000.508

Tributo / Matéria

Decisão

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado, em DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para: 1) relativamente à exigência de CSLL sobre atos cooperados, por maioria de votos, cancelar a exigência, vencida a Conselheira Relatora Edeli Pereira Bessa, acompanhada pelo Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro; e 2) relativamente à exigência de CSLL sobre atos não cooperados: 2.1) por unanimidade de votos, manter a base tributável de R\$ 19.126,67; 2.2) por maioria de votos, manter a base tributável de R\$ 210.180,48, divergindo o Conselheiro José Ricardo da Silva; e 2.3) por maioria de votos afastar a aplicação da multa isolada, vencida a Conselheira Relatora Edeli Pereira Bessa, acompanhada pelo Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro.

Designado para redigir o voto vencedor, relativamente ao cancelamento da exigência de CSLL sobre atos

cooperados e da multa isolada, o Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior. FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ - Presidente. (documento assinado digitalmente) MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO – Presidente para formalização do acórdão (documento assinado digitalmente) EDELI PEREIRA BESSA - Relatora (documento assinado digitalmente) BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR - Redator designado. Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (presidente da turma), Benedicto Celso Benício Júnior, Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, Edeli Pereira Bessa, José Ricardo da Silva e Nara Cristina Takeda Taga.

Ementa

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL Ano-calendário: 2002, 2001 SOCIEDADES COOPERATIVAS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DEVIDAS POR COOPERATIVAS. MATÉRIA EM REPERCUSSÃO GERAL NO STF. JULGAMENTO. POSSIBILIDADE. Descabe o sobrestamento do julgamento administrativo se a exigência refere-se à CSLL e não a contribuições sociais incidente sobre o faturamento ou receita. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL. SOCIEDADES COOPERATIVAS. INCIDÊNCIA. O resultado dos atos cooperados estão fora do campo de incidência da tributação da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido COEFICIENTE DE RATEIO DE DESPESAS E ENCARGOS COMUNS. CRITÉRIO DE APURAÇÃO. Inadmissível, na determinação do coeficiente de rateio, a imputação de despesas exclusivamente a atos cooperados, sem a demonstração das razões pelas quais esta natureza lhes foi atribuída. DESPESAS FINANCEIRAS. EVIDÊNCIAS DE VINCULAÇÃO APENAS A ATOS COOPERATIVOS. Somente as operações vinculadas simultaneamente a atos cooperativos e a atos não cooperativos deverão ser segregadas por meio de coeficiente de rateio. **CSLL. RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, findo o período de apuração, de um lado, e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado complexivamente, de outro lado. A infração relativa ao não recolhimento das estimativas mensais caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir a exação, 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, ao passo que o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa da Fazenda, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.**

(Grifos e destaques nossos)

Nesse mesmo sentido, aliás, aponta a recente Súmula CARF n. 105 que, sobre o assunto, assim, inclusive, destaca:

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.

Aplicando esse entendimento, concluímos, no presente caso, pela completa inadmissibilidade da exigência concomitante da multa isolada e da multa de ofício, entendendo, portanto, nessas circunstâncias, pela inexistência da primeira, de acordo, inclusive, com a mais adequada *ratio essendi* a ser aplicada aos dispositivos em comento.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 15/04/2015 por CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER, Assinado digitalmente em 15/04/2015 por CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER, Assinado digitalmente em 23/04/2015 por VALMAR FO NSECA DE MENEZES

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 10183.726180/2012-58
Acórdão n.º **1301-001.761**

S1-C3T1
Fl. 19

Conclusão

Em face a todo o exposto, encaminho o meu voto no sentido de DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário da contribuinte, no específico e exclusivo sentido de reconhecer a invalidade da exigência da concomitante das Multas isoladas pelo não recolhimento de estimativas com a Multa de ofício apontada, mantendo, assim, a autuação em relação a todos os seus demais fundamentos.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER - Relator