



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

Processo n° 10830.726414/2018-81
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-003.877 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de maio de 2019
Matéria IRPJ - omissão de receitas
Recorrente EMS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

MULTA QUALIFICADA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE DOLO. NÃO CABIMENTO.

É incabível a aplicação de multa qualificada, com percentual de 150%, quando não restar comprovada a conduta dolosa do sujeito passivo, em especial nos casos de planejamento tributário acerca do qual haja divergência na doutrina e na jurisprudência.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Opera-se a preclusão em relação a matéria que não tenha sido objeto de impugnação ou de decisão de primeira instância administrativa. Decreto nº 70.235/1972, art. 16, inciso III.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Aplicação da Súmula CARF 108. - Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em relação à parte que lhe foi devolvida, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa de ofício para 75%, vencidos o Conselheiro Nelso Kichel e a Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite que votaram por lhe negar provimento. O Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto manifestou interesse em apresentar declaração de voto. Declarou-se impedido de participar do julgamento o Conselheiro José Roberto Adelino da Silva (suplente convocado), substituído pelo Conselheiro Breno do Carmo Moreira Vieira (suplente convocado).

Processo nº 10830.726414/2018-81
Acórdão n.º **1301-003.877**

S1-C3T1
Fl. 2.561

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)
Amélia Wakako Morishita Yamamoto - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Giovana Pereira de Paiva Leite, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Breno do Carmo Moreira Vieira (suplente convocado) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente). Ausente a Conselheira Bianca Felícia Rothschild, substituída pelo Conselheiro Breno do Carmo Moreira Vieira.

Relatório

EMS S/A., já qualificada nos autos, recorre da decisão proferida pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SP) - DRJ/SP1, que, por unanimidade, julgou procedente em parte a impugnação, para reduzir a multa de ofício de 150% para 75%, exclusivamente sobre os tributos incidentes sobre a receita omitida decorrente do contrato de prestação de serviços bancários.

Tratam-se de autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS dos períodos relativos aos anos-calendários de outubro 2007 a maio de 2010, com aplicação de multa qualificada e multa isolada de IRPJ e CSLL, decorrente da dedução de amortização de ágio na aquisição de investimentos e omissão de receitas não operacional, bem como a glosa de prejuízos fiscais e bases negativas de IRPJ e CSLL.

Conforme relatório da decisão recorrida e TVF de fls. 730/776, as razões do lançamento foram:

Do Lançamento

1 A autoridade fiscal inicia por discorrer sobre estruturação das empresas EMS S/A. e EMS Investimentos S/A., como a seguir sintetizo para conhecimento dos meus pares:

1.1 A empresa EMS S/A. (“EMS”), sociedade por ações de capital fechado, iniciou suas atividades em 17/12/2002, tendo por sócios Carlos Eduardo Sanchez e Nanci Sanchez.

1.2 Em 04/05/2004 foi constituída a empresa Sol Collection Assessoria Empresarial Ltda. Em 15/12/2004 essa empresa foi adquirida pelas empresas Salmont Empreendimentos e Participações Ltda., através de seu sócio Carlos Eduardo Sanchez e Saltriver Empreendimentos e Participações Ltda., através de sua sócia Nanci Sanchez, tendo sido alterado sua razão social para EMS Investimentos S/A. (EMS Investimentos), e seu objeto para holdings de instituições não financeiras. Suas atividades foram encerradas em 13 de setembro de 2005, por ter sido incorporada pela EMS S/A. (durou aproximadamente oito meses).

1.4 As fichas cadastrais da JUCESP informam que Carlos Eduardo Sanchez e Nanci Sanchez figuraram como diretores nas duas empresas, EMS S/A. e EMS Investimentos, nos períodos de 2004 e 2005.

1.5 A EMS Investimentos S/A. aprovou, em assembléia geral extraordinária realizada em 29 de dezembro de 2004 (fls. 233/236), a incorporação da totalidade das ações da EMS S/A. pelo valor de R\$ 926.642.000,00, fixado com base num potencial de lucratividade futura (metodologia de fluxo de caixa futuro descontado), segundo valores de mercado em 30 de novembro de 2004, conforme laudo elaborado por empresa de consultoria (fls. 168/228);

1.6 Incorporadas as ações da EMS S/A., a EMS Investimentos S/A teve seu patrimônio aumentado em R\$ 926.642.000,00, mediante a emissão de 140.000.000 novas ações ordinárias, nominativas, sem valor nominal, ao preço de emissão total de R\$ 926.642.000,00, sendo R\$ 140.000.000,00 o valor do aumento do capital e R\$ 786.642.000,00 o valor da Reserva de Capital — Ágio na emissão de ações decorrente da incorporação das ações da EMS pelo valor de mercado, conferindo-se aos acionistas novas ações ordinárias nominativas e sem valor nominal, sendo que uma ação da EMS passou a corresponder a sete ações da EMS Investimentos,

ficando assim distribuídas: Carlos Eduardo Sanchez — recebeu sete novas ações, Nanci Sanchez — recebeu sete novas ações e EMS Sigma Pharma Participações S/A. — recebeu 139.999.986 ações;

1.7A contribuinte apresentou o Razão de novembro/2004 e o Livro Diário nº 2 de 2005 da EMS Investimentos S/A., constando naquele os registros nas contas de investimento na EMS S/A. (R\$ 145.281.215,03) e, do ágio correspondente (R\$ 781.360.784,97), embora o investimento na EMS tenha sido efetuado apenas em dezembro/2004, como atestam a Ata da Assembléia Geral, de 15 de dezembro de 2004, em que ocorreu a compra da empresa Sol Collection e a sua transformação na EMS Investimentos S/A.

(fl. 93), e a Ata da Assembléia Geral Extraordinária da EMS Investimentos S/A., de 29 de dezembro de 2004 (fls. 233 a 236);

1.8 A empresa não apresentou quaisquer motivos ou benefícios sobre a constituição da EMS Investimentos S/A., apresentando praticamente zerados todos os campos das Declarações de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica DIPJ da EMS Investimentos S/A., de 2004 e 2005 (fls. 529 a 571), registrando apenas as movimentações relativas à participação societária da EMS S/A., demonstrando a ausência de operações e empregados;

1.9 - O ágio registrado quando da incorporação de ações da EMS não foi pago, conforme se observa da contabilização desse ágio na EMS Investimentos S/A:

ATIVO (R\$)			PATRIMÔNIO LÍQUIDO
Investimento	EMS	R\$	Capital R\$ 140.000.000,00
145.281.215,03			
Ágio R\$ 781.360.784,97			Reserva de Capital R\$ 786.642.000,00

1.10 Em julho de 2005, com a incorporação da controladora EMS Investimentos S/A. pela então controlada EMS S/A., o referido ágio passou a ser amortizado por esta;

1.11 A EMS S/A. informou, na linha 47 — Demais Aplicações em Despesas Amortizáveis, no Ativo (ficha 36A) da DIPJ 2006, ano calendário 2005, o valor de R\$788.477.711,19 (superior ao ágio surgido na incorporação, de R\$ 781.360.784,97), tendo explicado que esse valor se tratava de ágio na incorporação da EMS Investimentos e que essa contabilização se dera de acordo com o inc. II, do art. 385 do RIR/99 (fls. 13 e 14);

1.12. Pelos registros dos Razões apresentados e juntados às fls. 122 a 126, as seguintes contas do ativo diferido compuseram o valor informado na DIPJ/2006:

Conta contábil	Título	Débito/Crédito R\$
133.210.00008	Ágio Incorporação EMS Invest.. S/A	781.360.784,97
133.210.00002	Ativo Dif. SAP Implantação	7.116.926,22
Total		788.477.711,19

1.13 Depois de analisar as respostas dadas a intimações para explicar inconsistência nos valores informados em suas DIPJ's, concluiu-se que os reais valores referentes à amortização do ágio foram os seguintes:

DIPJ	Ficha/linha	Valor amortizado	
		Ficha 6-A	Ficha 9ª (Lalur)
2005/2004	Ficha 06A/linha 36	-	-

2006/2005	Ficha 05A/linha 20	78.136.078,50	-
2007/2006	Ficha 06A/linha 38- Ficha 09A/49	156.272.157,00	-
2008/2007	Ficha 06A/linha 43- Ficha 09A/46	53.132.533,38	103.139.623,62
2009/2008	Ficha 05A/linha 21- Ficha 09A/44	53.132.533,32	103.139.623,68
2010/2009	Ficha 05A/linha 21- Ficha 09A/44	53.132.533,32	103.139.623,68
2010/2010		22.138.555,55	42.974.843,20
Soma		415.944.391,07	352.393.714,18
		Total R\$ 768.338.105,40	

1.14 Quanto à incorporação da EMS Investimentos S/A. pela EMS S/A., foram observados os seguintes aspectos Ø O valor total do Patrimônio Líquido da sociedade é de R\$1.143.389.474,00;

Ø Em razão de ser a EMS Investimentos detentora da totalidade das ações da EMS, a incorporação acarretou aumento de capital da EMS, sem emissão de novas ações, no valor de R\$ 3.360,61;

Ø O valor do Patrimônio Líquido da EMS Investimentos a ser vertido para EMS representou R\$ 781.364.145,58, tendo sido deliberada a constituição de Reserva de Capital de Ágio na incorporação pelo valor de R\$ 781.360.784,97;

Ø Acionistas: EMS Sigma Pharma Participações S/A. (19.999.284 ações), Saltmont Empreendimentos e Participações Ltda. (500 ações), Saltriver Empreendimentos e Participações Ltda. (214 ações), Carlos Eduardo Sanchez (01 ação), Nanci Sanchez (01 ação).

1.15 Embora a possibilidade de amortização do ágio antes de ocorrida a alienação ou liquidação do investimento caracterize benefício fiscal outorgado pela Lei nº 9.532/97, ele se aplica às hipóteses reais de aquisição de investimento com ágio, não àquelas em que tenha havido uma artificial estruturação para possibilitar o aparecimento do ágio a ser amortizado em futura incorporação, com o único objetivo de criar despesas dedutíveis;

1.16 A incorporação às avessas demanda uma razão específica relevante que afaste a estranheza da operação e que mostre sua perfeita adequação à realidade fática, sendo que a contribuinte não apresentou razões para as operações societárias que não fossem a evidente finalidade de reduzir o montante de tributos devidos;

1.17 A EMS Investimentos S/A. foi introduzida ao grupo econômico para servir de veículo para "adquirir" a EMS S/A. — empresa operacional — pela incorporação da totalidade de suas ações, gerando um ágio de R\$ 781.360.784,97, para, na seqüência, ser incorporada pela sua subsidiária (EMS S/A.), transmitindo-lhe o ágio e as suas próprias quotas, sendo que não houve qualquer saída de caixa (pagamento) nessa operação da qual se originou o ágio;

1.19 O surgimento de ágio com fundamento em potencial lucratividade futura, numa operação "não caixa", entre empresas do mesmo grupo, é rejeitado pela jurisprudência, pelo Conselho Federal de Contabilidade (Resolução nº 1.157/2009), pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – Ibracon, não podendo sua amortização, a luz da legislação contábil e tributária, reduzir as bases de cálculo do IRPJ e da CSSL;

2 Em seguida, a autoridade fiscal aponta que o contribuinte também omitiu a obtenção de receita pela cessão do direito de processamento da sua folha de pagamentos de salários, com exclusividade, ao Banco Santander por um período de 5 anos, no valor de R\$6.830.585,38, sendo que, ao ser intimada em **02/09/2010** a apresentar o correspondente contrato (fls. 392 e 393) apresentou "Termo de Parceria

Comercial" (fls. 409 a 417), lavrado em 21 de setembro de 2010, configurando contrato pós-datado e em plena vigência da fiscalização, para justificar o mencionado valor incluso na linha 22, ficha 37A, Passivo, da DIPJ/2009AC 2008 "outras contas";

3 A autoridade fiscal aponta que, em consequência das infrações apuradas, o prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL apurados originalmente para o ano calendário 2008, converteram-se em valores positivos (R\$ 103.874.696,75), restando indevidas as compensações, com sua utilização, dos resultados positivos apurados pelo sujeito passivo no ano calendário de 2009 e em maio de 2010;

4 O atuante apontou os seguintes procedimentos como enquadrados na hipótese de fraude prevista no artigo 72 da Lei nº 4.502/1964: o registro de ágio gerado internamente, sem propósito negocial, sem pagamento, utilização de empresa veículo, com o exclusivo propósito de reduzir os tributos devidos, e o contrato com o Banco Santander, **pós-datado**, lavrado quando já se encontrava **sob ação fiscal**, e qualificou a multa, nos termos do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996;

5 Em razão da adição da receita omitida oriunda do contrato com o Banco Santander às bases de cálculo das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, verificou-se um recolhimento a menor dessas antecipações no período, fundamentando a aplicação da multa isolada de 50% sobre os valores das diferenças apuradas.

Da Impugnação

Inconformada, com a autuação, a Interessada apresentou impugnação tempestiva, acompanhada dos documentos de e-fls. 866 e ss, alegando em síntese o seguinte:

Quanto à reorganização societária da qual se originou o ágio, explicou, em síntese, o seguinte:

O Grupo EMS, líder do setor de medicamentos genéricos no Brasil, e cujo planejamento estratégico desenvolvido passava pela necessidade de investimento na aquisição de outras empresas do setor no Brasil e no exterior, foi convidado a desenvolver o mesmo negócio no mercado europeu, em especial em Portugal, onde o Governo demonstrou interesse em implementar uma legislação semelhante à lei brasileira (Lei nº 9.787/99), que culminou com o Decreto-Lei nº 242/2000 em Portugal;

Neste sentido, em 24 de maio de 2004, a EMS S/A. e a GERMED FARMACÊUTICA LDA., pessoa jurídica de direito internacional, com sede em Portugal, firmaram um Memorando de Entendimentos (DOC.06), com vistas a detalhar as negociações e trocas de informações para a elaboração dos termos de um contrato definitivo para a determinação de suas respectivas responsabilidades, participações e obrigações no Projeto de Fabricação e Distribuição de Medicamentos;

Considerando o bom resultado das negociações entre as partes e identificado o interesse mútuo, resolveram formar uma *Joint Venture*, em 05 de julho de 2004 (DOC. 08 e 08A), com a finalidade de fabricar e distribuir no território português medicamentos, cujos registros e marcas são de propriedade da EMS;

A perspectiva de constituir a 'joint venture' com a empresa portuguesa GERMED passava pela estratégia adotada de, previamente, avaliar as duas empresas pelo valor de mercado;

A constituição da *Joint Venture* culminou com a troca de participação acionária nas empresas EMS S/A. e GERMED, transferindo-se 9% (nove por cento) das ações da GERMED para o Grupo EMS e, 1% (um por cento) das ações da EMS S/A., para a GERMED, sendo que a razão de 9 para 1 se deveu à avaliação das duas empresas pelo valor de mercado (Laudos Anexos emitidos pela PROINVEST Consultores

Associados S/C Ltda. (DOC.09), e pela GEPICONSULT Gabinete de Estudos, Investimentos e Consultoria LDA (DOC.10);

Assim, a constituição da EMS Investimentos S/A. foi uma das etapas do processo de *Joint Venture*, objetivando a valoração a mercado das ações da EMS S/A., e a conseqüente formalização da *Joint Venture* entre a EMS e a GERMED;

Ao ser realizada a avaliação das ações da EMS S/A., conforme Laudo de Avaliação a Valor de Mercado emitido pela empresa PROINVEST Consultores Associados S/C Ltda. (fls. 168 a 228), a EMS Investimentos S/A. recebeu a integralidade das ações que compunham o capital da EMS S/A., através do instituto jurídico da incorporação de ações (art. 252 da Lei das S/A), momento em que a EMS Investimentos S/A. foi obrigada a reconhecer, contabilmente, os efeitos da operação, observado, em especial, o disposto no art.385 do RIR/99 (desdobramento do custo de aquisição);

Aduziu não haver, no TVF, qualquer menção a irregularidades no Laudo de Avaliação, ou até mesmo na forma de contabilização e reconhecimento do ágio decorrente da operação prevista na lei societária de incorporação de ações, onde a EMS S/A. teve a totalidade de suas ações, a valor de mercado, incorporadas ao patrimônio da EMS Investimentos S/A.

Neste momento a EMS S/A. passou a ser subsidiária integral da EMS Investimentos S/A., e a contabilização do Investimento no Ativo Permanente da EMS Investimentos S/A. foi:

Investimento em 100% das ações da EMS S/A. R\$ 145.281.215,03

Ágio decorrente de Rentabilidade Futura R\$ 781.360.784,97

Asseverou que, de acordo com o Protocolo e Justificação da operação de incorporação da EMS Investimentos S/A. pela EMS S/A. (fls. 133 a 135), está claro que um dos propósitos da operação seria a transferência do ágio da incorporada para a incorporadora (item 42 do TVF), procedimento este devidamente amparado pela **legislação societária e tributária;**

Ponderou que o então Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como a Câmara Superior de Recursos Fiscais, através de vários acórdãos endossam o entendimento de que é lícito ao contribuinte estruturar os negócios mediante fórmulas lícitas, que atendam a propósitos negociais que resultem em menor carga tributária, sendo que nos Acórdãos 10184.191, de 14.10.92, e 10195.028, de 16.06.2005, foi reconhecida a dedutibilidade de amortização de ágio, com fundamentação econômica baseada na rentabilidade futura do investimento, mesmo quando se trate de operações realizadas entre empresas ligadas entre si;

Alegou que não haveria propósito comercial mais autêntico e legítimo para justificar a *JOINT VENTURE* com a empresa portuguesa GERMED do que o desenvolvimento dos negócios da EMS no Brasil e no exterior, bem como a reestruturação societária do Grupo EMS, nos moldes como foi desenvolvida, conforme relatado;

Informou que o objetivo comercial e empresarial foi plenamente alcançado com a efetiva realização da operação planejada, bastando algumas poucas referências para se ter idéia do desenvolvimento extraordinário que tiveram as empresas do Grupo EMS, tais como:

- a) a EMS S/A. vem revezando-se, nos últimos anos, como líder no mercado de medicamentos genéricos no Brasil (DOC. 12);
- b) a GERMED integrou-se em definitivo como acionista da EMS S/A., conforme ato societário já acostado;
- c) a EMS Participações S/A., atual controladora da EMS S/A., integrou-se em definitivo como acionista da GERMED em Portugal (DOC.13);
- d) Conforme farta documentação anexa, houve publicação, pela imprensa nacional, dos movimentos do Grupo EMS e suas aquisições e parcerias no mercado europeu, o que demonstra que a decisão empresarial tomada, foi profundamente acertada, trazendo resultados concretos para a EMS;

Refutou a exasperação da multa, alegando que ela só tem sentido nos casos de documentos ideologicamente falsos, materialmente falsos ou adulterados, o que não ocorreu e, mesmo que se entendesse indedutível a amortização do ágio, não estaria pervertido de falsidade ou ocultação de informações.

Ressaltou que todos os elementos da operação foram exibidos ao auditor fiscal, não se escondendo do Fisco, nem do público em geral, quaisquer informações, uma vez que a operação foi registrada na Junta Comercial, seus resultados foram declarados nas DIPJ, seus números informados no Balanço da Impugnante devidamente publicado no Diário Oficial, afastando-se a suspeita de que a amortização do ágio tenha sido planejada e executada com o intuito de prejudicar terceiros, pois se assim o fosse, a operação haveria de ter sido camuflada;

A título de argumentação, afirma que o máximo que se poderia admitir é o cometimento de algum "erro" de interpretação quanto à dedutibilidade do ágio, mas jamais "dolo";

Afirmou que, no caso em tela, nem a lei, nem outra razão qualquer proibiam ou inviabilizavam a amortização do ágio, nem mesmo a incorporação da EMS Investimentos S/A., de tal forma que se tornasse necessário ou conveniente dissimular a operação;

Lembrou ser praticamente unânime a Doutrina, nacional e estrangeira, e abundante a Jurisprudência, no entendimento de que é lícito ao contribuinte escolher, no planejamento de seus negócios e do seu patrimônio, o caminho que lhe proporcione menor ônus fiscal;

Disse ter efetuado seus movimentos societários observando Opinião Legal formulada pelo escritório de advocacia ARAÚJO FONTES Advocacia e Consultoria Empresarial (DOC. 15), com base nas discussões com o escritório BRAGA & MARAFON CONSULTORES JURÍDICOS E ADVOGADOS, que culminaram com a emissão a *posteriori* do parecer deste último (DOC.16), bem como no projeto de estruturação da *Joint Venture* formulado por Szymonowicz Oliveira & Associados Advocacia e Consultoria Empresarial (DOC.17);

Postulou pela impossibilidade de manter as multas isoladas relativas às estimativas do IRPJ e da CSLL, caso mantida a infração de omissão de receitas decorrente do "Termo de Parceria" firmado entre a Impugnante e o Banco Santander, alegando que haveria sobreposição com a multa incidente sobre os mesmos tributos apurados anualmente, configurando confisco.

Estendeu aos lançamentos da CSLL, do PIS e da Cofins os argumentos apresentados para o IRPJ, por decorrerem dos mesmos elementos de provas constantes do lançamento do imposto de renda pessoa jurídica.

Da decisão da DRJ

Em julgamento realizado em 27 de abril de 2011, a 1ª Turma da DRJ/SP1, rejeitou a arguição de decadência e considerou parcialmente procedente a impugnação da contribuinte e prolatou o acórdão 16-31.189, (e-fls. 1248 e ss), assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/10/2007, 30/11/2007, 31/12/2007, 31/01/2008, 29/02/2008, 31/03/2008, 30/04/2008, 31/05/2008, 30/06/2008, 31/07/2008, 31/08/2008, 30/09/2008, 31/10/2008, 30/11/2008, 31/12/2008, 31/01/2009, 28/02/2009, 31/03/2009, 30/04/2009, 31/05/2009, 30/06/2009, 31/07/2009, 31/08/2009, 30/09/2009, 31/10/2009, 30/11/2009, 31/12/2009, 31/01/2010, 28/02/2010, 31/03/2010, 30/04/2010, 31/05/2010

LANÇAMENTOS DECORRENTES.

O decidido quanto à infração que, além de implicar o lançamento de IRPJ implica os lançamentos da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), também se aplica a estes outros lançamentos naquilo em que for cabível.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/10/2007, 30/11/2007, 31/12/2007, 31/01/2008, 29/02/2008, 31/03/2008, 30/04/2008, 31/05/2008, 30/06/2008, 31/07/2008, 31/08/2008, 30/09/2008, 31/10/2008, 30/11/2008, 31/12/2008, 31/01/2009, 28/02/2009, 31/03/2009, 30/04/2009, 31/05/2009, 30/06/2009, 31/07/2009, 31/08/2009, 30/09/2009, 31/10/2009, 30/11/2009, 31/12/2009, 31/01/2010, 28/02/2010, 31/03/2010, 30/04/2010, 31/05/2010

LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. FRAUDE. TERMO INICIAL. PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO.

A contagem do prazo decadencial em desfavor do Fisco, na hipótese de existência de pagamento antecipado, ainda que parcial, inicia-se a partir da data da ocorrência do fato gerador, conforme preceito contido no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, salvo na ocorrência de dolo, fraude, simulação ou de inexistência de pagamento antecipado, situação em que o marco inicial é deslocado para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do artigo 173, inciso I do *Codex*.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

A operação consistente em constituir pessoa jurídica desprovida de atividade operacional, por breve período de tempo, sem propósito negocial justificado a não ser o de servir de veículo para a geração de ágio e sua posterior transferência para àquela que lhe deu causa, caracteriza fraude, qualificando a conduta infracional e motivando o agravamento da multa de ofício.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. EMPRESAS DO MESMO GRUPO. CUSTO DE AQUISIÇÃO. ÁGIO. RENTABILIDADE FUTURA. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTO.

O registro do custo de incorporação de ações de empresa pertencente ao mesmo grupo econômico da incorporadora deve ser feito pelo valor do patrimônio líquido, sendo vedado o reconhecimento de ágio com base em rentabilidade futura nessa operação, por faltar, à luz da Teoria da Contabilidade, a necessária independência entre as partes envolvidas.

INCORPORAÇÃO PATRIMONIAL ÀS AVESSAS. EMPRESA CONTROLADA INCORPORANDO A EMPRESA CONTROLADORA. TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO FORMADO POR INCORPORAÇÃO DE AÇÕES DE OUTRA EMPRESA DO MESMO GRUPO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

Na operação de incorporação às avessas, na qual a controlada incorpora a sua controladora, o ágio registrado na contabilidade desta, decorrente de anterior incorporação de ações de outra empresa do mesmo grupo econômico e que é absorvido pela controlada, não será reconhecido como ativo diferido, nem sua amortização será dedutível para fins fiscais, por faltar os pressupostos contábeis para qualificar tal valor como ágio.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSASIS. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE. FATOS IMPONÍVEIS DISTINTOS.

É cabível a aplicação da multa isolada decorrente da falta de pagamento das estimativas mensais concomitantemente com a multa proporcional referentes ao IRPJ devido e não pago ao final do período de apuração anual, haja vista cuidarem as respectivas hipóteses de incidência de situações distintas.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Do Recurso Voluntário

A ora recorrente, devidamente identificada do acórdão recorrido, apresentou recurso voluntário (e-fls. 5808 e ss), onde sustenta os argumentos apresentados em sede de impugnação, principalmente nos seguintes tópicos:

Nas preliminares, inicia por discorrer sobre as reestruturações societárias, falando das principais operações ocorridas (que chama de “fotografias”), para transmitir o que chama de “filme completo”, que corresponderia à reestruturação realizada, tudo para demonstrar a existência de propósito negocial, conforme doutrina de Greco. Diz ser imprescindível analisar a totalidade das operações realizadas pelo Grupo EMS (Grupo) ao longo dos anos de 2004 a 2007, que visavam, ao final, a valorização das ações da Recorrente, que foram posteriormente permutadas, a valor de mercado, por ações da Germed Farmacêutica Lda (Germed), sociedade estabelecida em Portugal, favorecendo, dessa forma, o ingresso do Grupo no competitivo mercado de medicamentos europeu.

Organiza a cronologia dos fatos em sete momentos, descrevendo os correspondentes eventos a seguir resumidos:

i) 04/05/2004: Constituída a empresa Sol Collection Assessoria Empresarial Ltda, que teve sua denominação social alterada para EMS Investimentos S/A. em 15/12/2004.

Destaca que, ao contrário do que afirmou a Fiscalização, a EMS Investimentos não foi constituída em 15/12/2004;

ii) 24/05/2004: A EMS S/A., por intermédio de sua controladora (EMS Sigma Pharma Participações S/A. EMS Participações) firma com a Germed um “Memorando de Entendimentos”, com a proposta de criação de uma *Joint Venture* para “a fabricação e distribuição dos produtos do Anexo I, no território de Portugal e demais países da União Européia, cujo registro e marca são de propriedade da EMS...” (fls. 98 a 101 dos autos).

iii) 05/07/2005: A EMS Participações, na qualidade de sócia controladora da Recorrente, e a Germed, constituem uma *Joint Venture* (fls. 102 a 113 dos autos). A contribuição inicial das empresas (99% por parte da EMS Participações e 1% para a Germed) seria realizada mediante permuta de ações de suas controladoras (fls. 114 a 117 dos autos), observado o valor de mercado das respectivas ações e a respectiva participação indicada, sem qualquer prazo definido no contrato.

(iv) 29/12/2004: A EMS Investimentos, em Assembléia Geral Extraordinária aprova a incorporação da totalidade das ações da Recorrente (EMS S/A.), originalmente de propriedade da EMS Participações (controladora integral), para convertê-la em subsidiária integral, bem como aprova o laudo de avaliação das ações da recorrente (R\$926.642.200,00).

Como decorrência, o patrimônio da EMS Investimentos foi aumentado em R\$ 926.642.200,00, sendo R\$ 140.000.000,00 o aumento de capital e R\$ 786.642.000,00 o valor da Reserva de Capital – Ágio na emissão de ações.

(v) 25/07/2005: Realizada Reunião de Diretoria da Recorrente, na qual foi apreciada a “Proposta de Justificativa de incorporação da EMS Investimentos”, em decorrência de *“um amplo processo de reestruturação societária, que tem como empresa mais importante a própria EMS, Objetiva-se com essa operação: (i) a maximização de sinergias operacionais;*

(ii) redução de custos administrativos na incorporada; (iii) maior transparência ao mercado, mediante a implantação de uma estrutura societária e de capital mais eficiente.”

(vi) 25/07/2005: Realizada AGE que aprova a proposta de incorporação, sendo a EMS Investimentos incorporada pela recorrente, que passou a registrar no seu ativo permanente o ágio apurado.

(vii) 23/07/2007; Celebrado contrato de permuta de ações entre EMS Participações e Germed pelo qual são permutadas 200.000 ações nominativas, sem valor nominal, da EMS S/A. (a Recorrente) por uma quota da Germed, após ambas as empresas terem sido regularmente avaliadas por empresas especializadas, de acordo com os laudos a valor de mercado (fls. 114 a 117 dos autos).

Quanto ao mérito, inicia por delimitar a aplicação da Ciência Contábil pelo Direito. Diz que o objeto específico da Ciência Contábil é a descrição do patrimônio de uma entidade e sua mutação no tempo, e que o Direito juridiciza os conceitos estabelecidos por essa ciência para criação de normas jurídicas que regulamentam os interesses dos diversos usuários. Discorre sobre a divisão do Direito Contábil nos sub-ramos Direito Contábil Societário e Direito Contábil Fiscal.

Faz referência ao art. 177 da Lei nº 6.404/76, para indicar que a proximidade do Direito Contábil Societário com a Ciência Contábil, os quais não se confundem.

Destaca que, embora o Decreto-lei nº 1.598/77 tenha purificado a contabilidade societária dos efeitos da contabilidade fiscal, com a criação do LALUR, a legislação tributária continuou influenciando a elaboração das demonstrações contábeis no Brasil.

Aduz que, embora haja muitos pontos de intersecção entre Ciência Contábil, Direito Contábil Societário e Direito Contábil Fiscal, como reconheceu a Turma Julgadora, isso não permite concluir que todas as regras são coincidentes, diferentemente do afirmado pela decisão recorrida.

Alega que, tendo restado demonstrada, nos termos dos pareceres em questão, a legalidade do ágio gerado na operação de incorporação de ações da Recorrente pela EMS Investimentos, face à ausência de norma proibitiva, deve ser reformada a decisão recorrida.

No segundo tópico de suas razões de mérito, discorre sobre a natureza jurídica do ágio para o Direito Contábil Societário, sobre as diversas formas de aquisição e sobre a desnecessidade do pagamento para a aquisição de bens.

Argumenta (i) que o ágio resulta do desmembramento, do custo de aquisição do investimento, do seu o valor avaliado pela equivalência patrimonial, (ii) que a aquisição de uma participação societária pode se dar sem a existência de pagamento, conforme a operação escolhida, (iii) que o Grupo EMS considerou adequado o negócio jurídico de incorporação de ações, o qual se assemelha a um aumento de capital com bens, apesar de resguardar algumas diferenças em relação a este instituto, (iv) que na incorporação de ações não há pagamento, pois entrega-se ações da incorporada e tem-se como contraprestação recebimento de ações da incorporadora, (v) que a própria CVM, no Ofício Circular nº 01/2007, reconhece a legalidade do ágio interno para o direito societário.

Labora em demonstrar que a Decisão se equivocou ao afirmar que: (i) o custo de aquisição das ações incorporadas não poderia ser o correspondente ao capital

aumentado da EMS Investimentos e entregue aos titulares das ações incorporadas, uma vez que não foi validado por uma operação de mercado e (ii) o pagamento é condição para o reconhecimento do ágio.

Critica a Decisão quando se reporta ao art. 299 do RIR/99 para dizer que as despesas com a amortização do ágio são indedutíveis porque não foram pagas nem incorridas, argumentando que a norma que permite a dedução, art. 386, inciso III, § 2º do RR/99, é norma especial, que se sobrepõe à norma geral.

Finalmente, invoca a isonomia com o tratamento fiscal do deságio gerado em operações societárias dentro do mesmo grupo. Faz referência ao inciso IV do art. 386 do RIR/99, e diz que a Receita Federal já manifestou entendimento de que esse deságio deveria ser tributado, tendo sido objeto do Acórdão 10807.684.

Argumenta que esse aspecto é comentado pelos Professores Eliseu Martins e Nelson Carvalho, nos seus pareceres dados para o presente processo.

Discorre sobre a existência do propósito negocial, nas operações realizadas, para demonstrar que o real objetivo teria sido a simplificação da estrutura societária, valoração das ações e ingresso/consolidação no mercado europeu.

Contesta a aplicação da multa qualificada, afirmando que seria necessário que a autoridade fiscal comprovasse, por provas diretas, e não presuntivas, que houve o intuito doloso de retardar ou impedir o surgimento da obrigação tributária, o que não teria ocorrido.

Destaca que as operações realizadas são lícitas e foram realizadas com evidente propósito negocial, que foram devidamente registradas contabilmente, auditadas e amplamente divulgadas em suas demonstrações financeiras, bem como levadas ao conhecimento dos órgãos competentes, a Jucesp e a Receita Federal, e foram analisadas por juristas de renome, que emitiram pareceres favoráveis sobre a legalidade da dedutibilidade da despesa com amortização do ágio (escritório Araujo Fontes, Advocacia e Consultora Empresarial, fl. 1119).

Diz que o procedimento adotado decorreu de interpretação da lei, e não de ato ilícito, e menciona o Acórdão CSRF nº 0202896.

Contesta a adição da amortização para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, por falta de previsão legal.

Quanto à segunda infração apontada (omissão de receitas relacionada com o “prêmio por preferência bancária” recebido do Banco Santander), repete as explicações dadas na impugnação, acerca do registro contábil do valor recebido como receita diferida, e, *ad argumentandum*, da caracterização de mera postergação. Nesse caso, invoca julgado da antiga Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, para postular a impossibilidade de aplicação da multa por lançamento de ofício.

Na sequência, defende a impossibilidade de cobrança da multa isolada em razão da suposta falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, invocando jurisprudência reiterada do Conselho.

Prosseguindo, requer a improcedência da glosa das compensações de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL dos anos calendário de 2009 e 2010, pela inexistência de saldo, em razão da conversão, em positivos, dos resultados fiscais negativos do ano-calendário de 2008. Diz que, provado que as operações societárias tiveram propósito negocial e que o prêmio recebido não deveria ser registrado em conta de resultado no momento da celebração do contrato de exclusividade, impõe-se reverter a computação das supostas infrações no Sapli.

Finalmente, contesta a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, alegando, em síntese, que esta não se enquadra no conceito de débito, conforme disposto no art. 61 da Lei n 8.981/95.

A PGFN apresentou contrarrazões ao Recurso Voluntário e razões ao recurso de ofício, às fls. 6082/6141, cujos argumentos, sinteticamente são:

Do Acórdão de Recurso Voluntário e de Ofício:

O processo chegou ao CARF e em 09/10/2013, pelo teor do Acórdão 1301-001.299, o Colegiado decidiu da seguinte forma:

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para cancelar a exigência a título de omissão de receitas do ano calendário de 2010 (R\$ 569.215,45). Por maioria de votos, cancelar a multa isolada. Vencidos os Conselheiros Wilson Fernandes Guimarães e Paulo Jakson da Silva Lucas. Pelo voto de qualidade cancelar a glosa de ágio. Vencidos os Conselheiros Wilson Fernandes Guimarães, Paulo Jakson da Silva Lucas e Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior.

Do Acórdão de Recurso Especial

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, alegando a existência de divergências jurisprudenciais, a saber: **(1)** impossibilidade de dedução, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, de despesas com amortização de ágio criado internamente; **(2)** qualificação da multa de ofício para 150% e; **(3)** incidência da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas.

Vale observar que não foi interposto recurso quanto ao tema da omissão de receitas.

O recurso especial foi admitido por despacho (efls. 1.749 e seg.).

O contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso especial (efls. 1.885 e seg.), pugnando pelo não conhecimento do recurso especial e, no mérito, sustentando a legitimidade do ágio amortizado, bem como, caso restabelecida a glosa, a impossibilidade de qualificação da multa em 150% e a exigência cumulada da multa isolada de estimativas com a multa de ofício.

O contribuinte também interpôs recurso especial (efls. 1.838 e seg.), o qual, contudo, não foi admitido por despacho (efls. 2.054 e seg.; efls. 2.059 e seg.).

Foram juntados aos autos pareceres jurídicos, emitidos por variados juristas, anteriores e posteriores às operações, que corroborariam à validade dos atos praticados pelo contribuinte.

Assim, foi proferido Acórdão de Recurso Especial 9101-003.077, cuja decisão foi a seguinte:

Acordam os membros do colegiado, quanto (i) à amortização fiscal das despesas de ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura, por voto de qualidade, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator), Leonardo de Andrade Couto (Suplente Convocado), Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo

Guerra, que não conheceram do recurso, quanto à esta matéria. No mérito, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator), Cristiane Silva Costa, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento; quanto (ii) à qualificação de multa de ofício, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial, com retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação dessas e das demais questões constantes do recurso voluntário, que restaram prejudicadas pela decisão recorrida e quanto (iii) à exigência de multa isolada, por unanimidade de votos, acordam em não conhecer do Recurso Especial quanto aos anos calendários de 2005 a 2006 e, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, quanto aos anos calendários de 2007 a 2010, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator) e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que não conheceram do recurso, quanto à esta matéria. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator), Cristiane Silva Costa e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que lhe negaram provimento. Votaram pelas conclusões, quanto à amortização fiscal das despesas de ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura, os conselheiros Cristiane Silva Costa e Gerson Macedo Guerra. Votou pelas conclusões, quanto à qualificação de multa de ofício, o conselheiro Rafael Vidal de Araújo. Designado para redigir o voto vencedor no conhecimento e no mérito, quanto à amortização fiscal das despesas de ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura e quanto à exigência de multa isolada, o conselheiro Rafael Vidal de Araújo.

Este acórdão restabeleceu a glosa relacionada à amortização de ágio, então canceladas, de tal forma que foi decidido pela devolução dos autos para que esta Turma analisasse as seguintes matérias que foram abordadas no Recurso Voluntário, mas não analisadas diante do seu provimento:

- (i) inexistência de fraude/inaplicabilidade da multa agravada;**
- (ii) inexistência de previsão legal para a adição de despesas coma amortização de ágio considerada indedutível à base de cálculo da CSLL;**
- (iii) ilegalidade de cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.**

Houve a interposição de embargos de declaração do contribuinte, que conforme despacho de fls. 2374 e ss foram rejeitados.

Assim, recebi os autos por sorteio em 22/01/2019.

É o relatório.

Voto

Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Relatora

Bem, conforme relatado, estes autos retornam a esta Turma, após decisão da Câmara Superior, Acórdão 9101-003.077, que se reformou o Acórdão De Recurso de Ofício e Voluntário 1301-000.399.

De acordo com a última decisão, restabeleceu-se, por voto de qualidade, que o procedimento adotado pela recorrente EMS S.A. de deduzir, ao longo dos anos-calendários de 2005 a 2010, do lucro real e da Contribuição Social despesas relacionadas à amortização de ágio não era correto.

Segue excertos da decisão:

No caso analisado nos presentes autos, é incontroverso que o ágio cujas despesas de amortização a contribuinte EMS S.A. pretende dedutíveis teve origem no momento em que a totalidade de suas ações foi incorporada pela EMS INVESTIMENTOS, empresa submetida ao controle dos mesmos sócios indiretos da contribuinte. O valor pelo qual as ações foram recebidas contemplou uma parte relacionada ao valor original do investimento (R\$145.281.215,03) e o ágio quantificado com base em laudo que avaliou o valor de mercado da participação societária incorporada com fundamento na expectativa de sua rentabilidade futura (R\$ 781.360.784,97).

Alguns meses depois, a EMS INVESTIMENTOS foi incorporada pela contribuinte, em um processo de incorporação reversa, o que fez com que o ágio antes contabilizado na primeira empresa ingressasse no patrimônio da segunda. De posse de tal ágio, a contribuinte EMS S.A. passou a deduzir de seu lucro líquido, entre os anos de 2005 e 2010, as despesas decorrentes da sua amortização, sob o argumento de que sua situação amoldava-se à previsão legal abrigada nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e nos arts. 385 e 386 do RIR/1999.

Ocorre que o entendimento defendido pela contribuinte não tem amparo nos mencionados dispositivos legais ou em quaisquer outros.

Interpretando-se o conteúdo do art. 386 do RIR/1999 sob a perspectiva da hipótese de incidência tributária, verifica-se que não restaram observados, no caso concreto, os aspectos pessoal e material necessários à subsunção da situação fática à previsão normativa.

A configuração do aspecto pessoal da hipótese de incidência do art. 386 do RIR/1999 requer, como foi visto, que a pessoa jurídica que vier a absorver o patrimônio da outra em que detenha participação societária (ou a ser absorvida por ela, no caso da incorporação "às avessas") tenha acreditado na "mais valia", feito estudos de rentabilidade futura e efetivamente desembolsado os recursos para a aquisição do investimento.

Assim, entendeu-se que tais amortizações de ágio foram criadas em operações internas e atípicas e integrantes de um planejamento tributário criado artificialmente, de tal forma que foi restabelecida a glosa.

Resta agora analisar a questão da multa qualificada, aplicada em 150%.

Segundo o TVF, fls. 777 e ss, estariam presentes os elementos caracterizadores da fraude e do dolo.

110. Não cabe à companhia invocar desconhecimento ou prática de erro escusável: nem quando foi criado o ágio, nem quando ele começou ser amortizado, nem em qualquer outro momento anterior ou posterior, o ágio interno foi aceito pela Contabilidade ou pelas regras tributárias.

111. Vale lembrar que o custo histórico como base de valor já há muito está consagrado pela Contabilidade e, por extensão, pela legislação do imposto de renda, que apura o lucro real com observância dos preceitos das leis comerciais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, §1º).

112. A contribuinte estava perfeitamente consciente da falta de propósito negocial do ágio gerado internamente e registrado apesar da **ausência de custo**, pois não houve qualquer saída de caixa (pagamento) nessa operação da qual se originou o ágio.

113. Há uma dedução nova de despesas de amortização sem que tenha havido sequer um correspondente desembolso por um novo ativo ou um novo investimento. Conforme já dito, o surgimento do intangível decorreu da incorporação de pessoas jurídicas por avaliação econômica, com base em potencial lucratividade futura, portanto uma operação “não caixa” entre empresas do mesmo grupo, o que torna inadmissível o reconhecimento contábil desse ágio.

A DRJ, de igual forma, manteve a qualificação da multa.

Os atos praticados pelo Grupo EMS, como o reconhecimento contábil de um custo de aquisição inflado indevidamente, a falta de propósito negocial na incorporação de ações, a dedução indevida de despesas de amortização do ágio para fins fiscais não podem ser aceitos porque estão contaminados por uma primeira constatação, qual seja, a formação ilegítima de um valor a título de “ágio”.

Pode-se observar, portanto, que o fundamento basilar da autuação é a constatação de que o ágio gerado é ilegítimo e ilegal. De fato, caso a EMS Investimentos S/A tivesse incorporado as ações da EMS S/A por seu valor patrimonial, provavelmente esta infração não subsistiria. Todavia, não foi isso o que sucedeu, não existindo dúvida de que houve a ocorrência desse ilícito tributário.

Já a caracterização da circunstância qualificadora do ilícito passa pela demonstração da seguinte conduta dolosa: a de que a fiscalizada tinha conhecimento de que o ágio formado e registrado em sua escrituração contábil era ilegítimo e que assim procedeu com a finalidade de escapar indevidamente da tributação. Caso evidenciado essa situação, restará demonstrado que a contribuinte reduziu, fraudulentamente, a base de cálculo dos tributos, incorrendo na hipótese dolosa prevista no art. 72 da Lei nº 4.502/1964. Ao contrário, isto é, se não restar demonstrado que a fiscalizada

tinha consciência da ilicitude das circunstâncias da geração do ágio, por força da do art. 136 da Lei nº 5.172/1966, remanescerá apenas sua responsabilidade objetiva pela infração, sendo devidos os tributos, juros de mora e a multa de ofício, mas sem o agravamento decorrente da circunstância qualificadora “fraude”.

Os autuantes apontam a ausência de um elemento essencial à operação que qualifica a conduta da autuada, qual seja, o propósito negocial subjacente à constituição da EMS Investimentos S/A.

Ora, esse Colegiado já votou algumas vezes acerca da multa qualificada nos casos de ágio, envolvendo o chamado "ágio interno", como classificado este caso, embora entenda que seja mais um caso de utilização de empresa veículo, à qual entendo que seja possível.

Não haveria que se falar em ação dolosa. Os atos foram praticados a partir de 2005. Período esse em que as decisões, inclusive, eram muito mais favoráveis aos contribuintes, como ocorreu no caso em destaque.

Assim, não há que se falar em ação dolosa do contribuinte em se criar uma situação tributariamente mais vantajosa.

Há que se levar em conta que o recorrente ao proceder na dedução da amortização do ágio atendeu aos requisitos exigidos legalmente, fiscalmente e societariamente. Suas demonstrações financeiras foram publicadas, assim como seus documentos, levados à registro junto à JUCESP, CVM, BACEN e a própria Receita Federal.

Dessa forma, trago à colação excertos do acórdão 1301-002.670, do ilustre Conselheiro Roberto Silva Junior, em que se tratou da multa qualificada em fatos semelhantes:

Se é verdade que nos dias atuais a controvérsia envolvendo a figura do *ágio interno* caminha para a pacificação, pelo menos no âmbito da CSRF; é também verdade que, no tempo dos fatos colhidos no lançamento, havia aberto dissenso doutrinário e jurisprudencial acerca da legitimidade e da validade do ágio resultante dessas operações de reestruturação societária, inclusive as que envolviam empresas do mesmo grupo econômico.

Decisões emanadas do CARF davam pela legitimidade do *ágio interno*. Ora, se essa figura, aos olhos de alguns conselheiros e de alguns juristas, parecia compatível com o direito, é impossível afirmar que agiu de má-fé o contribuinte que se comportou segundo esse entendimento, ainda que o tempo viesse a mostrar a falta de juridicidade dessa posição.

Por essas razões, não se afigura correto exacerbar a multa, supondo ter havido dolo e intuito de fraude, quando o assunto ainda suscitava discussão. O contribuinte, diante da controvérsia e da existência de dois caminhos, optou pelo que lhe parecia mais conveniente.

Em suma, a falta de clareza e a controvérsia doutrinária e jurisprudencial sobre a matéria, afastam a possibilidade de aplicação de multa qualificada. A presunção deve ser a de que o contribuinte agiu de boa-fé.

Dito isto, não vejo fraude, dolo ou simulação nas ações praticadas pelo contribuinte que o levassem à ciência de alguma ilicitude praticada, de tal forma que reduzo a multa ao patamar de 75%.

Inexistência de previsão legal para a adição de despesas como amortização de ágio considerada indedutível à base de cálculo da CSLL;

Com relação a este tópico levantado pela recorrente em sede recursal, entendo que o mesmo se encontra precluso, nos termos do art. 16, III do Decreto 70.235/72.

Na impugnação não houve este tópico da forma como colocada em sede recursal. Foi apenas tratado um tópico dos lançamentos decorrentes:

7. DOS LANÇAMENTOS DECORRENTES

Os lançamentos constantes do TVF relativos ao reconhecimento mensal da receita diferida do contrato com o Banco Santander (R\$113.843,09), nos meses de 12/2007 a 05/2010, geraram cálculo de IRPJ, além das contribuições ao Programa de Integração Social – PIS, a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSSL, a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

Todos estes lançamentos decorrem dos mesmos elementos de provas constantes do lançamento do imposto de renda pessoa jurídica, razão pela qual a Impugnante reitera os argumentos já apresentados, tendo em vista a estreita correlação de causa e efeito existente entre o procedimento fiscal principal e decorrente.

E assim foi julgado pela DRJ:

Da tributação reflexa

Os lançamentos da CSLL, do PIS e da Cofins decorrem dos mesmos elementos de provas constantes do lançamento do imposto de renda pessoa jurídica, conforme tem ciência a Impugnante, razão pela qual seguirão o mesmo resultado do julgamento do procedimento principal.

Assim, diante das novas alegações trazidas em sede recursal, e que não foi objeto de impugnação, e, conseqüentemente sem manifestação da DRJ/SP1, nos termos do inciso III do art. 16 do Decreto 70.235/72, verifica-se a ocorrência da preclusão, não devendo tais alegações quanto a este item serem conhecidos.

Impossibilidade de cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.

Há requerimento por parte da recorrente de se afastar a incidência dos juros sobre a multa de ofício, entretanto, diante da edição da recente Súmula deste CARF - 108, a aplico.

Processo nº 10830.726414/2018-81
Acórdão n.º **1301-003.877**

S1-C3T1
Fl. 2.578

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

CONCLUSÃO

Diante de todo o acima exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para reduzir a multa qualificada para o patamar de 75%.

(assinado digitalmente)
Amélia Wakako Morishita Yamamoto

Declaração de Voto

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto.

Primeiramente, gostaria de aduzir minha concordância às razões postas pela I. Conselheira Amélia Yamamoto, e pontuar que optei por apresentar a presente declaração de voto apenas para complementar com razões adicionais e que em nada se incompatibilizam com aquelas postas acima.

Pois bem, inicio a análise da questão posta pela legislação de regência, marcadamente o art. 44, I, §1º da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

§ 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.

Como condição qualificadora da multa, mencionou os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64:

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.

Pela descrição fática constante do TVF, a conduta imputada ao contribuinte foi a de "modificar característica essencial do fato gerador, a sua base de cálculo, (...), de modo a reduzir o montante do imposto devido", correspondente à fraude do art. 72 da Lei nº 4.502/64, bem como o *conluio* (art. 73), pela participação de diversas pessoas jurídicas.

De início, vislumbramos um claro problema terminológico que deságua em uma impropriedade técnica: a *fraude* qualificadora da multa do art. 44, I da Lei nº 9.430/96 é sempre uma conduta referente ao *fato gerador* do tributo que não foi declarado ou deixou de ser pago - as condutas podem ser impedi-lo ou retardá-lo, ou excluir/modificar uma de suas características essenciais, e a finalidade é a redução do seu montante ou o diferimento do pagamento.

O fato gerador a que se refere o art. 72 não é a descrição hipotética e abstrata que somente a lei pode construir e que se põe como condição da incidência tributária (denominada usualmente na doutrina como Hipótese de Incidência), mas sim aquele fato gerador a que se refere o art. 114 do Código Tributário Nacional ("*Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.*").

Na acatada lição de Geraldo Ataliba, o fato gerador (imponível) é o fato concreto, localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente e que, por corresponder rigorosamente à descrição prévia, hipoteticamente formulada pela hipótese de incidência legal, dá nascimento à obrigação tributária (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, 6ªed. São paulo: Malheiros, 2009, p.68).

Em se tratando do Imposto de Renda, o CTN exerceu a sua função de estabelecimento de normas gerais, impondo-se hierarquicamente como Lei Complementar nos termos do art. 34, §5º das ADCT da CF/88, dispondo sobre a hipótese de incidência em seu art. 43, que assim prescreveu as condições de fato para a incidência do referido imposto:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Portanto, de forma singela, a incidência do IRPJ se dará em razão da *aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza* - fórmula singela, mas de reconhecida complexidade na doutrina e jurisprudência. Não cabe a nós, aqui, desvelá-la, mas simplesmente pôr em evidência o seu conteúdo, para fins de delimitação do alcance das qualificadoras da multa.

Nesse sentido, recorrendo-me novamente às lições de Ataliba, a configuração do fato (**aspecto material**), sua conexão com alguém (**aspecto pessoal**), sua localização

(**aspecto espacial**) e sua consumação num momento fático determinado (**aspecto temporal**), reunidos unitariamente determinam o efeito jurídico desejado pela lei: a criação da obrigação jurídica concreta (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, 6ªed. São paulo: Malheiros, 2009, p.69). De uma forma mais analítica e estruturada, Paulo de Barros Carvalho pontuou que a regra matriz de incidência dos tributos é dividida entre uma hipótese, composta por critérios materiais, espaciais e temporais, e uma consequência, composta pelos critérios pessoal, base de cálculo e alíquota (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência*, 8ªed. São Paulo: Saraiva, 2010, p.133).

Não se trata de uma questão fradesca ou meramente acadêmica, sobretudo em razão da estruturação científica do CTN, mas sim nuclear para o deslinde do alcance do art. 72 da Lei nº 4.502/64.

Como se vê, a *base de cálculo*, a despeito de ser uma perspectiva dimensível do aspecto material, não compõe a hipótese de incidência do tributo - descrição hipotética do fato gerador -, mas sim a estrutura abstrata da obrigação que surgirá com o nascimento da exação. A distinção entre a hipótese de incidência e a base de cálculo é reconhecida na própria legislação, como se vê no art. 44 do CTN, que contrasta com o art. 43, já citado:

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Da mesma forma, o art. 97 do CTN:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

Por fim, assumindo o risco da redundância, o contraste se põe de forma ainda mais evidente no art. 219 do RIR/99, evidenciando se tratarem de coisas distintas:

Art.219.A base de cálculo do imposto, determinada segundo a lei vigente na data de ocorrência do fato gerador, é o lucro real (Subtítulo III), presumido (Subtítulo IV)ou arbitrado (Subtítulo V), correspondente ao período de apuração (Lei nº 5.172, de 1966, arts. 44, 104 e 144, Lei nº 8.981, de 1995, art. 26, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).

Diante disso, resta absolutamente claro que o art. 72 da Lei nº 4.502/64, ao descrever a *fraude* como uma série de condutas relativas ao *fato gerador* do tributo, acaba por excluir do seu escopo as condutas relativas aos demais aspectos do tributo - a exemplo da *base de cálculo*, *alíquota* ou *sujeição passiva*, que dizem respeito à prescrição da obrigação tributária, e não à caracterização da ocorrência fática.

Essa questão se torna mais relevante ainda, em se constate a lavratura de *representação fiscal pra fins penais* em razão da ocorrência da fraude do art. 72 da Lei nº 4.502/64. Há uma açodada relação biunívoca necessária entre multa qualificada e crime contra

a ordem tributária (Lei nº 8.137/90), pela utilização das expressões "sonegação" e "fraude" em ambos os regramentos.

Essa relação semântica, entretanto, não existe. Em rigor, o Direito Tributário brasileiro possui dois sentidos diferentes para "sonegação" e "fraude" fiscais - um constante na lei nº 4.502/64 e outro na lei nº 8.137/90, sendo este último mais amplo do que o primeiro. Analisando apenas o caso da fraude fiscal, vejamos os dois dispositivos:

Lei nº 4.502/64

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.

Lei nº 8.137/90

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

De fato, ambas as condutas visam penalizar condutas que visem a redução, total ou parcial, do tributo devido - todavia, a fraude fiscal da Lei 4.502 pressupõe condutas relativas apenas ao fato gerador, enquanto a fraude fiscal da Lei 8.137 abrange condutas fraudulentas relativas a qualquer aspecto da regra tributária. Há um claro escopo mais restrito daquele, em relação a esta.

Sequer se poderia afirmar que se trata de uma questão interpretativa, haja vista o **reenvio** expresso determinado pelo legislador. Explico.

Ao legislador, o legislador deve observar regras básicas de redação, com vistas a garantir que a mensagem seja o mínimo possível dissonante da intenção do emissor. Para isso, o art. 11 da Lei Complementar nº 95/98 trouxe diversas determinações:

Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

I - para a obtenção de clareza:

a) usar as palavras e as expressões em seu sentido comum, salvo quando a norma versar sobre assunto técnico, hipótese em que se empregará a nomenclatura própria da área em que se esteja legislando;

b) usar frases curtas e concisas;

c) construir as orações na ordem direta, evitando preciosismo, neologismo e adjetivações dispensáveis;

d) buscar a uniformidade do tempo verbal em todo o texto das normas legais, dando preferência ao tempo presente ou ao futuro simples do presente;

e) usar os recursos de pontuação de forma judiciosa, evitando os abusos de caráter estilístico;

II - para a obtenção de precisão:

a) articular a linguagem, técnica ou comum, de modo a ensejar perfeita compreensão do objetivo da lei e a permitir que seu texto evidencie com clareza o conteúdo e o alcance que o legislador pretende dar à norma;

b) expressar a idéia, quando repetida no texto, por meio das mesmas palavras, evitando o emprego de sinonímia com propósito meramente estilístico;

c) evitar o emprego de expressão ou palavra que confira duplo sentido ao texto;

d) escolher termos que tenham o mesmo sentido e significado na maior parte do território nacional, evitando o uso de expressões locais ou regionais;

e) usar apenas siglas consagradas pelo uso, observado o princípio de que a primeira referência no texto seja acompanhada de explicitação de seu significado;

f) grafar por extenso quaisquer referências a números e percentuais, exceto data, número de lei e nos casos em que houver prejuízo para a compreensão do texto; (Redação dada pela Lei Complementar nº 107, de 26.4.2001)

g) indicar, expressamente o dispositivo objeto de remissão, em vez de usar as expressões ‘anterior’, ‘seguinte’ ou equivalentes; (Incluída pela Lei Complementar nº 107, de 26.4.2001)

III - para a obtenção de ordem lógica:

a) reunir sob as categorias de agregação - subseção, seção, capítulo, título e livro - apenas as disposições relacionadas com o objeto da lei;

b) restringir o conteúdo de cada artigo da lei a um único assunto ou princípio;

c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;

d) promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos, alíneas e itens.

Para o presente caso, calham especificamente as disposições dos incisos I, "a" e II, "g", que tratam do uso das palavras no texto, determinando que sejam usadas em sentido comum, salvo hipótese de terminologia técnica, ao mesmo tempo que exige que os casos em que se utilize da técnica de remissão, se determine expressamente o dispositivo ao qual se remete.

O uso comum não inspira maiores investigações aqui, visto que depende do contexto em que se insere o texto, bem como os sentidos consensados socialmente. Por outro lado, ao utilizar conceitos técnicos, o legislador se põe diante de três alternativas, bem explicitadas por Heleno Tórres, ao tratar da relação entre o Direito Privado e o Direito Civil:

As relações entre normas de direito civil e normas tributárias supõem destas últimas um mecanismo seletivo de propriedades para determinar os específicos efeitos dos atos jurídicos de direito privado no âmbito tributário. E, assim, poderemos ter: i) criação de algum tipo próprio, alheio a quaisquer outros do direito privado; ii) um reenvio direto àquelas matérias, quando as normas tributárias nada prescrevem de inovador; ou ainda iii) uma transformação dos conceitos sem que estes percam suas identidades nas relações regidas exclusivamente pelo direito privado (TORRES, Heleno Taveira. *Autonomia privada, simulação e elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p.131).

No mesmo sentido, Fernando Daniel Fonseca (Cf. *Normas Tributárias e a Convergência das Regras Contábeis aos Padrões Internacionais*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014, p.84-85) aduz que três possibilidades se descortinam:

a) Construção de conceitos autônomos - atribuição de sentido específico para o termo, no ramo tributário;

b) Incorporação de conceitos - assunção de um conceito preexistente;

c) Reenvio - a lei tributária faz remissão ao conceito que se refere.

Historicamente sempre existiu um conceito de **fraude** no âmbito do Direito Civil, como vício do negócio jurídico. Entretanto, na seara tributária, o legislador achou por bem **criar um conceito de fraude fiscal**, positivado no art. 72 da Lei nº 4.502/64, utilizado também no Código Tributário Nacional, mas também **utilizou-se de um conceito penal, mais amplo, de fraude** ao elaborar a Lei nº 8.137/90 - portanto, construiu um conceito autônomo na Lei nº 4.502/64, e incorporou um conceito existente na Lei nº 8.137/90.

Ao elaborar a Lei nº 9.430/96, o legislador nem criou um novo conceito, nem se utilizou de forma tácita de um conceito preexistente, mas sim fez um **reenvio** para o conceito de fraude da Lei nº 4.502/64.

É dizer, os conceitos de ambas as leis eram preexistentes à Lei nº 9.430/96, mas o legislador fez uma escolha expressa de reenvio, para o conceito mais restrito de fraude fiscal. Da mesma forma que, quando quis tratar da representação fiscal para fins penais, fez remissão expressa aos conceitos hauridos da Lei nº 8.137/90, em seu art. 83, *verbis*:

*Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária **previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do*

Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

Portanto, não há como escapar da escolha expressa feita pelo legislador, nesse caso, por um conceito mais restrito de fraude fiscal para fins de multa qualificada.

Sob uma perspectiva estritamente jurídica, pode-se dizer não apenas que esses homônimos escondem uma **assimetria conceitual**, mas também que **o legislador fez uma escolha expressa** em qual seria aplicado para fins de qualificação de multa, e qual seria aplicado para fins de imputação de crime contra a ordem tributária - o que quer dizer, por exemplo, ser possível a representação fiscal para fins penais, sem que haja a qualificação da multa aplicada.

Essa constatação não é novidade, entretanto, sendo sido a razão determinante do afastamento da qualificação da multa no **Acórdão CARF nº 3402-002.256**, de relatoria do Conselheiro Antonio Carlos Atulim, ao analisar caso em que o contribuinte inserira informações falsas nas declarações de compensação, para utilizar créditos que não dispunha de fato. Aduziu o relator em seu voto:

Explicando melhor: a definição de sonegação e de fraude previstas nas leis penais é mais abrangente do que a definição que visa à qualificação da penalidade administrativa. Existem situações concretas que podem ser enquadradas como crime de sonegação fiscal ou crime contra a ordem tributária, mas que não se encaixam perfeitamente na descrição contida na Lei nº 4.502/64. Isso significa que o fato da penalidade administrativa não ter sido qualificada, não impede o oferecimento da denúncia pelo Ministério Público, se este entender que a conduta do contribuinte se enquadra no que dispõe a lei penal.

Os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 estabelecem as circunstâncias qualificativas da multa de ofício, definindo o que se considera sonegação, fraude e conluio para o fim de exasperar a sanção administrativa ao descumprimento da obrigação tributária principal. Esses artigos não definem crimes, mas sim hipóteses de exasperação da multa administrativa.

E não se diga, como forma de contornar o presente argumento, que a determinação da base de cálculo faz parte da constatação também do fato gerador, ou que são atividades unitárias, pois tal assunção vai na contramão do disposto no art. 142 do CTN, que aduz:

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a **verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação** correspondente, **determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido**, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

É dizer, tratam-se de duas atividades distintas - em razão da própria diferença entre o fato gerador e a base de cálculo -, a verificação da ocorrência do fato gerador (etapa na qual a fiscalização pode verificar a ocorrência de fraude fiscal) e, sucessivamente, a determinação da matéria tributável e cálculo do tributo, pela aplicação da alíquota correspondente.

Desse modo, estando devidamente consolidada na legislação a distinção entre fato gerador e base de cálculo, resta claro que as condutas que afetem este último estão fora do alcance do conceito de fraude fiscal abrangido pelo art. 72 da Lei nº 4.502/64, visto que sua literalidade exige que se afete dolosamente a ocorrência do fato gerador ou suas características fundamentais.

Retornando ao caso concreto, o próprio fiscal reconheceu que o planejamento tributário realizado pelo contribuinte afetou o montante do tributo devido através da sua base de cálculo que, como demonstrado exaustivamente, nada tem de "característica essencial" do fato gerador.

De fato, a dedução das despesas de ágio na apuração do Lucro Real faz parte da *determinação da matéria tributável* (leia-se base de cálculo), e não da realização do fato gerador (que nos termos do art. 43 do CTN, é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos) - isso fica absolutamente claro da leitura do art. 247 do RIR/99 c/c com o art. 219 do mesmo diploma:

Art.247.Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto

Trata-se, portanto, de apuração da matéria tributável. É plenamente possível que o fato gerador ocorra, mas que no momento da apuração se verifique uma base de cálculo negativa - o que novamente reitera a distinção pertinente para fins de qualificação da multa de ofício.

É preciso que reste claro: o fato gerador do IRPJ não é auferimento de Lucro Real, mas sim a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, sendo a materialidade tributável calculada à partir da apuração do Lucro Real do exercício, aplicando-se sobre ele a alíquota cabível.

Desse modo, pela circunstância da dedução das despesas de ágio afetar a apuração da base de cálculo, entendo que ainda que acatando a premissa de ilicitude dessa conduta do contribuinte, consolidada pelo julgamento da CSRF, se verifica que ela não atende à condição do art. 72 da Lei nº 4.502/64, devendo ser afastada a qualificadora.

Desse modo, voto por afastar a qualificadora da multa.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Carlos Augusto Daniel Neto