



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

**Processo n°** 10903.720005/2012-84  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1302-001.386 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 06 de maio de 2014  
**Matéria** IRPJ e CSLL  
**Recorrente** ESPAÇO AUTOMÓVEIS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Exercício: 2008, 2009, 2010

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. GLOSA. LANÇAMENTO PROCEDENTE.

Correta a glosa de despesas de amortização de ágio, na situação em que referido ágio decorre de reorganizações societárias levadas a efeito dentro de um mesmo grupo empresarial, sem qualquer propósito negocial ou efeito societário a não ser a redução da carga tributária, e sem que se tenha verificado qualquer pagamento ou outro sacrifício patrimonial capaz de validar a alegada mais-valia.

ÁGIO. COMPLEMENTARIDADE DAS LEGISLAÇÕES COMERCIAIS E FISCAIS. EFEITOS.

Os resultados tributáveis das pessoas jurídicas, apurados com base no Lucro Real, têm como ponto de partida o resultado líquido apurado na escrituração comercial, regida pela Lei nº 6.404/1976, conforme estabelecido pelo DL. 1.598/1977. O ágio é fato econômico, cujos efeitos fiscais foram regulados pela lei tributária com substrato nos princípios contábeis geralmente aceitos. Assim, os princípios contábeis geralmente aceitos e as normas emanadas dos órgãos fiscalizadores e reguladores, como Conselho Federal de Contabilidade e Comissão de Valores Mobiliários, têm pertinência e devem ser observadas na apuração dos resultados contábeis e fiscais.

MULTA QUALIFICADA. JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO. NECESSIDADE DA CARACTERIZAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

A evidência da intenção dolosa exigida na lei para a qualificação da penalidade aplicada deve ser inconteste e demonstrada de forma cabal. Assim, o lançamento da multa qualificada de 150% deve ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, exige-se que o contribuinte

tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502 de 1964.

**MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO.**

Ao optar pela apuração anual do IRPJ e da CSLL, o contribuinte deve se sujeitar às regras estabelecidas para essa forma alternativa de apuração, particularmente a obrigatoriedade dos recolhimentos por estimativa. No caso concreto, ao serem glosadas despesas tidas por indedutíveis, as bases de cálculo mensais foram recalculadas pelo Fisco, evidenciando-se a insuficiência de recolhimento das estimativas mensais. A sanção é aplicável pelo descumprimento do dever legal de antecipar o tributo.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Exercício: 2008, 2009, 2010

**MULTA QUALIFICADA. EFEITO CONFISCATÓRIO. INCONSTITUCIONALIDADE.**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Aplicação da Súmula CARF nº 2.

**DECADÊNCIA. IRPJ E CSLL. APURAÇÃO ANUAL.**

Para IRPJ e CSLL apurados e lançados com base nas regras do lucro real anual, o fato gerador tributário ocorre no último dia do período de apuração, coincidente com o último dia do ano-calendário. Diante disso, no caso concreto, se torna irrelevante a discussão sobre a aplicação do art. 150, § 4º, ou do art. 173, inciso I, ambos do CTN, para a contagem do prazo decadencial visto que, em ambas as hipóteses, a conclusão é pela inocorrência da decadência.

**DECADÊNCIA. MULTAS EXIGIDAS ISOLADAMENTE.**

Em se tratando de multas exigidas isoladamente, a contagem do prazo decadencial obedece às disposições do art. 173, inciso I, do CTN. Não se tratando de tributo, não se há de cogitar da aplicação do art. 150, § 4º, do mesmo diploma legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado: a) por unanimidade, manter os créditos tributários de IRPJ e CSLL. O Conselheiro Alberto Pinto acompanhou o Relator, neste ponto, pelas conclusões; b) pelo voto de qualidade: b.1) reduzir o percentual de multa de ofício ao percentual de 75%, vencidos os Conselheiros Waldir Rocha, Guilherme Pollastri e Eduardo Andrade, que mantinham a qualificação da multa de ofício. Designado o Conselheiro Hélio Araújo para redigir o voto vencedor relativo a este ponto; e b.2) manter a multa isolada por falta de recolhimento dos tributos sobre a base estimada, vencidos os Conselheiros Gilberto Batista, Guilherme Pollastri e Hélio Araújo.

(assinado digitalmente)

**Alberto Pinto Souza Junior - Presidente**

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Relator

(assinado digitalmente)

Hélio Eduardo de Paiva Araújo - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, Gilberto Baptista, Guilherme Pollastri Gomes da Silva, Eduardo de Andrade, Hélio Eduardo de Paiva Araújo e Alberto Pinto Souza Junior.

## Relatório

ESPAÇO AUTOMÓVEIS LTDA., já qualificada nestes autos, inconformada com o Acórdão nº 06-39.688, de 07/03/2013, da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba/PR, recorre voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do sucinto e objetivo relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito.

Este processo trata dos autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 724-741) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 742-756), por meio dos quais se exige da autuada o crédito tributário total de R\$ 10.776.692,89, incluindo juros moratórios calculados até o mês de dezembro de 2012, conforme Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo acostado às fls. 704.

A infração se encontra descrita nos autos de infração nos seguintes termos:

“AMORTIZAÇÃO

VALORES NÃO AMORTIZÁVEIS

*Glosa das despesas de amortizações de ágio em investimentos apropriados nos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009, em razão das mesmas configurarem como despesas não necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte pagadora. Tais despesas de amortização, caracterizadas como ágio interno, são indedutíveis, uma vez que não são necessárias, eis que não foram pagas e nem podem ser consideradas incorridas. Estes fatos estão demonstrados no Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal, termo este, parte integrante do presente Auto de Infração.” (Grifei).*

Além dos valores relativos aos tributos respectivos, também foram lançadas multas e juros exigidos isoladamente em decorrência da falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre a base de cálculo estimada.

Os enquadramentos legais do lançamento se encontram consignados no campo próprio de cada auto de infração.

A autuada foi cientificada do lançamento em 07/12/2012, conforme Aviso de Recebimento estampado às fls. 762, e apresentou tempestivamente, em 07/01/2013, as impugnações de fls. 765-824 (IRPJ) e fls. 903-962 (CSLL), veiculando, nos mesmos termos, as alegações adiante sintetizadas:

- demonstra a tempestividade da apresentação da peça impugnatória;
- suscita a decadência de parte do lançamento. Argumenta que, como não há conduta fraudulenta no caso em tela a ensejar a aplicação do art. 173 do CTN, deve ser aplicado o disposto no art. 150, § 4º do CTN. Com base nessa premissa, afirma estarem decaídos os valores decorrentes dos fatos geradores ocorridos até 07 de dezembro de 2007 e que, mesmo não sendo acolhido tal argumento, há que se considerar que a decadência não pode ser afastada em relação à multa isolada. Argumenta que, sendo a apuração dessa multa realizada mensalmente, não resta dúvida de que afetadas estão pela decadência as competências anteriores a dezembro de 2007;
- discorre sobre as razões empresariais que ensejaram a apuração do ágio e sua amortização, sobre o fundamento legal do ágio utilizado. Finaliza argumentando que a fiscalização não desqualifica e nem diz inválida a operação societária e o seu substrato econômico, mas interpreta a lei de uma forma distorcida, dizendo que determinado efeito da operação (dedutibilidade) não pode ser aproveitado pelo contribuinte;
- discorre sobre o direito que ampara a amortização de ágio que realizou
- discorre sobre a figura do ágio interno e a alegação de contabilização do ‘ágio em si mesma’;
- contesta a alegada ausência de substância econômica e da não ocorrência de transferência de numerários/recursos (pagamento)
- discorre sobre a alegada necessidade de independência entre as partes;
- enfatiza a existência de laudo sobre expectativa de rentabilidade futura pela incorporada;
- discorre sobre a glosa das despesas com a amortização do ágio sobre investimento;
- contestando a multa exigida isoladamente, sustenta ser incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo com base em estimativa e da multa de ofício exigida no lançamento para constituição do crédito relativo ao montante principal do imposto, porquanto ambas teriam como base o mesmo valor apurado em procedimento fiscal. Em reforço ao que alega, traz à colação vários julgados do CARF;
- discorre sobre a inaplicabilidade da multa qualificada, argumentando não ter havido 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. Acrescenta que o art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, exige que o intuito de fraude seja evidente e que o ato não suscite dúvidas

quanto à sua má-fé, com o claro propósito de violar a lei, sendo o ônus da prova da autoridade fiscal. Afirma que o entendimento atual do CARF é que a ocorrência de fraude se verifica em procedimentos que envolvam adulteração de documentos, contabilidade paralela, conta bancária fictícia, falsidade ideológica, etc., o que não existe nestes autos, além de que todos os atos societários foram registrados nos órgãos competentes, além da sua escrituração contábil e fiscal;

- argumenta que, mesmo sendo considerada irregular pela fiscalização, todo o procedimento foi realizado às claras, partindo de uma interpretação literal e formal das normas que regem a matéria;
- também aponta a existência de casos semelhantes em que a fiscalização não aplicou multa majorada e diz não ser aceitável tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Aponta como exemplo o caso Gerdau – acórdão nº 110100.708. Argumenta que, havendo decisões favoráveis à tese ora defendida, proferidas pelo CARF, não há como sustentar que a contabilização do ágio que realizou configura conduta passível de aplicação de multa majorada;
- argumenta que a multa aplicada, no percentual de 150%, materializa ofensa ao princípio constitucional do não-confisco. Traz à colação várias decisões judiciais;
- discorre sobre a impossibilidade de exigir juros sobre a multa de ofício;

A 1ª Turma da DRJ em Curitiba/PR analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 06-39.688, de 07/03/2013 (fls. 1060/1097), considerou procedente o lançamento com a seguinte ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ*

*Ano-calendário: 2007, 2008, 2009*

*ÁGIO CONSTITUÍDO SOBRE AS QUOTAS DA PRÓPRIA EMPRESA, DECORRENTE DE TRANSAÇÃO DOS SÓCIOS COM ELES MESMOS.*

*Não é concebível, econômica e contabilmente, o reconhecimento de acréscimo de riqueza (ágio) em decorrência de uma transação dos sócios com eles próprios. Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável, do ponto de vista econômico, tais transações não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes para merecer registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade. Deve ser glosada eventual despesa lançada em função de ágio constituído nessas condições, dada a sua não oposição contra o Fisco, mormente se foi escriturada na própria sociedade sobre a qual o ágio foi constituído (ágio de si mesmo).*

*UNIVOCIDADE DO CONCEITO DE ÁGIO NA LEGISLAÇÃO CONTÁBIL (LEI Nº 6.404, DE 2976) E NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA (DL 1.598, DE 1977).*

*A contabilidade e a legislação tributária, em uníssono, conceituam o ágio como a diferença ou resto de uma singela operação aritmética cujos termos restantes são o Custo de Aquisição do Investimento - como minuendo - e Valor patrimonial do investimento - como subtraendo. Não existe, portanto, discrepância de conceito de ágio entre a legislação contábil e a legislação fiscal.*

*UNIVOCIDADE DO CONCEITO DE “CUSTO DE AQUISIÇÃO DO INVESTIMENTO” NA LEGISLAÇÃO CONTÁBIL (LEI Nº 6.404, DE 1976) E NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA (DL 1.598, DE 1977).*

*Conforme explicitado na Exposição de Motivos do DL nº 1.598, de 1977, este promoveu na legislação do IRPJ apenas as alterações consideradas necessárias para adaptá-la à Lei nº 6.404, de 1996, que introduziu diversas inovações em matéria de escrituração comercial, critérios de avaliação do patrimônio, etc. Assim, até seria possível, desde que constasse menção expressa, que, para os fins por ele perseguidos, tivesse atribuído ao vocábulo “custo” ou à locução “custo de aquisição” acepção diversa daquela adotada na norma contábil. Contudo, à míngua de qualquer ressalva no Decreto-lei, impõe-se o convencimento de que o vocábulo “custo” ou a locução “custo de aquisição” possuem na legislação tributária (DL 1.598, de 1977) o mesmo significado adotado na legislação contábil (Lei nº 6.404, de 1976).*

*IMPOSSIBILIDADE TÉCNICA DE EXISTÊNCIA DE ÁGIO INTERNO.*

*Por força da Resolução CFC nº 790/93, de observância obrigatória, os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, considerando-se como tais os resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes. Por essa razão, se a pessoa jurídica “A” detém ações/quotas da pessoa jurídica “B” a um determinado custo histórico, não pode a pessoa jurídica “C”, ao receber essas quotas/ações da pessoa jurídica “A” a título de integralização de seu próprio capital, registrar esse ativo por um novo valor muitas vezes superior ao valor do custo histórico, uma vez que o mesmo não pode ser considerado valor original de transação com o mundo exterior, resultante de consenso com agentes externos.*

*ÁGIO EM DESACORDO COM AS NORMAS CONTÁBEIS. IMPOSSIBILIDADE DE SUA ESCRITURAÇÃO E TRANSFERÊNCIA PARA OUTRA PESSOA JURÍDICA.*

*O único ágio suscetível de ser escriturado em uma pessoa jurídica e vertido para outra, na hipótese de cisão, é aquele apurado em absoluta conformidade com as normas contábeis vigentes neste País. Ainda que a pessoa jurídica entenda existir espécie distinta de ágio, cujo nascimento, conceituação, forma de cálculo e pressupostos estariam disciplinados pela legislação fiscal, o mesmo não seria suscetível de ser transferido da pessoa*

*jurídica cindida para a pessoa jurídica cindenda, uma vez que todos os valores vertidos devem figurar em Balanço Patrimonial elaborado de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, as quais não contemplam ou autorizam a escrituração/transferência de ágios da espécie.*

**ÁGIO INTERNO. DESNECESSIDADE DA DESPESA.**

*O ágio criado internamente, mediante a simples entrega de ações/quotas de determinada pessoa jurídica "B" para outra pessoa jurídica "C" por valor superior àquele que custara à pessoa "A", que entrega as ações/quotas, não constitui encargo necessário ou útil às atividades do contribuinte e à manutenção da respectiva fonte produtora de receitas, razão pela qual não preenche os requisitos básicos para sua dedutibilidade das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.*

*MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA ISOLADAMENTE O julgador administrativo carece de competência para afastar multa de ofício regularmente prevista em dispositivo legal vigente.*

**ÁGIO INTERNO. MULTA QUALIFICADA.**

*O conjunto de operações necessárias à constituição e transferência de ágio interno, por intentar conferir aparência de legalidade à redução de tributos devidos, evitando assim que a Autoridade Fiscal promova o lançamento respectivo, constitui ação dolosa determinante da imposição da multa de ofício qualificada.*

**DA ALEGADA EXIGÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.**

*Considerando que os juros lançados no auto de infração impugnado se encontram devidamente calculados no Demonstrativo de Multa e Juros de Mora que compõe os autos, onde não se encontra formalizada a pretensão de exigir juros sobre a multa de ofício lançada, fica prejudicada a alegação assentada em tal premissa. As DRJ carecem de competência para se pronunciar sobre exigência não formulada nos autos.*

**ALEGAÇÕES VOLTADAS CONTRA A CONSTITUCIONALIDADE DE DISPOSITIVOS LEGAIS.**

*A DRJ não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

**DECORRÊNCIA.**

*Aplica-se ao lançamento decorrente, alusivo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, no que couber, o que restar decidido com respeito ao lançamento matriz, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica IRPJ.*

Ciente da decisão de primeira instância em 05/04/2013, conforme Aviso de Recebimento à fl. 1107, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 26/04/2013 conforme carimbo de recepção à folha 1108.

No recurso interposto (fls. 1108/1164), a interessada repisa, com as mesmas palavras, os argumentos trazidos em sede de impugnação, à exceção daqueles contrários à incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício, matéria não recorrida.

É o Relatório.

### **Voto Vencido**

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Relator

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Em preliminares, a recorrente argúi a ocorrência de decadência parcial do lançamento, por entender aplicáveis as disposições do art. 150 do CTN.

Não lhe assiste razão.

Para o IRPJ e a CSLL, de se constatar que a apuração foi com base nas regras do lucro real anual, em que o fato gerador tributário ocorre no último dia do ano-calendário. Em assim sendo, no ano-calendário 2007, o fato gerador ocorreu em 31/12/2007. Dado que a ciência do lançamento ocorreu em 07/12/2012 (fl. 762), não se há de reconhecer a decadência, seja qual for a regra aplicável, a do art. 150, § 4º, do CTN (como quer a recorrente) ou a do art. 173, inciso I do mesmo código, como entenderam o Fisco e a decisão recorrida. Em qualquer hipótese, o lançamento foi feito dentro do prazo de cinco anos.

No que toca às multas exigidas isoladamente por falta de recolhimento de estimativas, por certo que não se trata de tributos sujeitos a lançamento por homologação, em relação aos quais se pudesse cogitar da aplicação das regras do art. 150, § 4º, do CTN. O lançamento de multas é sempre de ofício, e a decadência deve seguir o disposto no art. 173, inciso I, do CTN. Tendo a falta de recolhimento ocorrido ao longo do ano-calendário 2007, é certo que o Fisco poderia ter efetuado o lançamento das multas dentro do próprio ano. Assim, o “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” é o dia 01/01/2008, marco inicial para a contagem do prazo decadencial. Também aqui, o lançamento científico ao sujeito passivo em 07/12/2012 foi feito dentro do prazo legal de cinco anos.

Rejeito, com estes fundamentos, a preliminar de decadência parcial dos lançamentos.

No mérito, a lide gira em torno da glosa de despesas com a amortização de ágio, formado em operação que a doutrina e as discussões administrativas vieram a denominar de “*ágio interno*”, ou seja, aquele gerado por via de reorganizações societárias de caráter transitório dentro de um mesmo grupo econômico, sem o efetivo pagamento por uma nova riqueza ou mais-valia gerada, com o exclusivo objetivo de economia tributária. Para a perfeita compreensão da situação fática, considero conveniente transcrever, a seguir, o trecho do voto condutor do acórdão recorrido intitulado “*Considerações sobre a operação da qual resultou o ágio tratado nestes autos*” (fls. 1066/1070, grifos no original):

Passemos ao atento exame dos fatos, enfatizando que seus efeitos não repercutem apenas nesta impugnante, e sim, de modo uniforme, em três empresas distintas: 1) BARIGÜI VEÍCULOS LTDA (CNPJ nº 79.638.884/000196), 2) CENTER AUTOMÓVEIS LTDA (CNPJ Nº 03.402.181/000170) e 3) ESPAÇO AUTOMÓVEIS LTDA (CNPJ nº 05.796.221/000131). Para facilitar a compreensão, a partir de agora, em regra, essas três empresas serão referidas como “EMPRESA BARIGÜI”, “EMPRESA CENTER” e “EMPRESA ESPAÇO”.

Pois bem, até determinado momento anterior à deflagração do conjunto de fatos que a impugnante denomina de ‘reorganização societária’, essas três empresas pertenciam a: 1) Sr. Antônio Bordin Neto (CPF nº 780.956.70987); 2) Sr. Ivo Luiz Roveda (CPF nº 355.086.55972); e 3) à pessoa jurídica Bordin Administração e Incorporações Ltda, na seguinte proporção:

SÓCIO	EMPRESA BARIGÜI	EMPRESA CENTER	EMPRESA ESPAÇO
ANTONIO BORDIN	5%	20%	20%
IVO LUIZ ROVEDA	35%	40%	40%
BORDIM AD. INC.	60%	40%	40%
TOTAL	100%	100%	100%

Na sequência, cada uma das duas pessoas físicas constituiu uma empresa. Antonio Bordin Neto constituiu a empresa GRALHA AZUL PARTICIPAÇÕES LTDA (CNPJ nº 07.047.051/000118), de cujo capital detém 99,99% das quotas. Ivo Luiz Roveda constituiu a empresa PINE PARTICIPAÇÕES LTDA (CNPJ nº 07.047.014/000100), de cujo capital detém 99,99% das quotas. Não sendo viável a existência por tempo indeterminado de sociedade unipessoal, cada um deles detém o percentual de 0,01% do capital da empresa do outro, ou seja, Antonio Bordin Neto detém 0,01% na empresa PINE PARTICIPAÇÕES LTDA e, reciprocamente, Ivo Luiz Roveda detém 0,01% na empresa Gralha Azul Participações Ltda.

Abro um parêntese para enfatizar a inequívoca identificação de cada empresa com o proprietário de 99,99% de seu capital. Por tal razão e para melhor compreensão dos fatos, a partir deste momento passarão a ser referidas juntamente com seu proprietário, da seguinte forma “GRALHA AZUL/Antonio Bordin Neto” e “PINE PARTICIPAÇÕES/Ivo Luiz Roveda”.

Fechando o parêntese, esclareço que, já na constituição, transferiram para essas novas pessoas jurídicas suas participações societárias aludidas. Assim, o quadro de sócios das três empresas que na essência nada mudou passou a ser o seguinte:

SÓCIO	EMPRESA BARIGÜI	EMPRESA CENTER	EMPRESA ESPAÇO
<b>GRALHA AZUL/Antonio Bordin Neto</b>	5%	20%	20%
<b>PINE PART/Ivo Luiz Roveda</b>	35%	40%	40%
<b>BORDIM ADM. INC. LTDA</b>	60%	40%	40%

SÓCIO	EMPRESA BARIGÜI	EMPRESA CENTER	EMPRESA ESPAÇO
<b>TOTAL</b>	100%	100%	100%

Registre-se, portanto, que ao tempo da primeira das ocorrências que realmente interessam para os fins perseguidos nestes autos, as sociedades “EMPRESA BARIGÜI”, “EMPRESA CENTER” e “EMPRESA ESPAÇO” pertenciam apenas a essas três pessoas jurídicas: “GRALHA AZUL/Antonio Bordin Neto”, “PINE PARTICIPAÇÕES/Ivo Luiz Roveda” e “BORDIN ADMINISTRAÇÃO E INCORPORAÇÕES LTDA”. Não existiam outros sócios.

Naquele mesmo momento, as três pessoas referidas em primeiro lugar, a saber: 1) Antonio Bordin Neto (pessoa física); 2) Ivo Luiz Roveda (pessoa física) e 3) Bordin Administração e Incorporações Ltda, eram também os únicos sócios de uma outra pessoa jurídica: MARUMBI INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA (CNPJ nº 05.369.093/000140), a partir de agora eventualmente referida como “empresa veículo”.

Pois bem, por meio da quarta alteração do contrato social da empresa veículo, MARUMBI INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, de 30/09/2004 (fls. 115121), as mencionadas pessoas jurídicas “GRALHA AZUL/Antonio Bordin Neto” e “PINE PARTICIPAÇÕES/Ivo Luiz Roveda” ingressaram na empresa veículo, onde já se encontrava a empresa Bordin Administração e Incorporações Ltda, e as pessoas físicas de Antonio Bordin Neto e Ivo Luiz Roveda. Por força desse instrumento contratual, as proprietárias das empresas “BARIGÜI”, “CENTER” e “ESPAÇO”, transferiram suas participações societárias nestas empresas para a empresa veículo.

Por consequência, a partir desse momento, cada uma das empresas “BARIGÜI”, “CENTER” e “ESPAÇO”, passou a ter como sócia exclusiva a empresa veículo, MARUMBI INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA. No caso específico destes autos, que diz respeito à “EMPRESA ESPAÇO”, esse evento ficou registrado na Sétima Alteração Contratual (fls. 6265), cabendo chamar a atenção para a cláusula 8ª, assim vertida:

*“8) A sociedade recomporá a pluralidade de sócios no prazo legal de 180 dias (artigo 1033, IV, Lei 10.406/2002).”*

Para a formação do melhor juízo a respeito da controvérsia, mesmo incorrendo no risco de me tornar repetitivo, insisto ser imprescindível o minucioso exame desse ‘negócio jurídico’, que corresponde ao núcleo do planejamento tributário implementado.

O primeiro ponto a ser enfatizado é que se tratou de um ‘negócio’ que as partes fizeram exclusivamente consigo mesmas. Repito: em nenhum momento contou com a participação de alguém estranho. Visualizem-se adiante as pessoas que participaram desse ‘negócio’, comparando as pessoas que ‘alienaram’ as quotas das empresas “BARIGÜI”, “CENTER” e “ESPAÇO”, com a composição da empresa veículo, que as ‘adquiriu’:

ALIENANTES DAS QUOTAS (EMPRESA COM O RESPECTIVO PROPRIETÁRIO)	COMPOSIÇÃO DA EMPRESA VEÍCULO, MARUMBI, ADQUIRENTE DAS COTAS
---	--

<b>ALIENANTES DAS QUOTAS (EMPRESA COM O RESPECTIVO PROPRIETÁRIO)</b>	<b>COMPOSIÇÃO DA EMPRESA VEÍCULO, MARUMBI, ADQUIRENTE DAS COTAS</b>
GRALHA AZUL/Antonio Bordin Neto	ANTONIO BORDIN NETO (pessoa física) e GRALHA AZUL/Antonio Bordin Neto
PINE PARTICIPAÇÕES/Ivo Luiz Roveda	IVO LUIZ ROVEDA (pessoa física) e PINE PARTICIPAÇÕES/Ivo Luiz Roveda
BORDIN ADM. INCORPORAÇÕES LTDA	BORDIN ADM. INCORPORAÇÕES LTDA

Está evidente, portanto, que se tratou de mera movimentação intestina nos patrimônios dos titulares. As quotas que o senhor Antonio Bordin Neto possuía nas empresas “BARIGÜI”, “CENTER” e “ESPAÇO”, que já haviam sido transferidas para a sua empresa “GRALHA AZUL/Antonio Bordin Neto”, agora foram transferidas para a empresa veículo, MARUMBI, da qual já era sócio direto como pessoa física e passou a ser sócio indireto, pelo seu *alter ego*, a empresa “GRALHA AZUL/Antonio Bordin Neto”. Da mesma forma, as quotas que o senhor Ivo Luiz Roveda possuía nas empresas “BARIGÜI”, “CENTER” e “ESPAÇO”, que já haviam sido transferidas para a sua empresa “PINE PARTICIPAÇÕES/Ivo Luiz Roveda”, agora foram transferidas para a empresa veículo, da qual também já era sócio direto como pessoa física e passou a ser sócio indireto, pelo seu *alter ego*, a empresa “PINE PARTICIPAÇÕES/Ivo Luiz Roveda”. O mesmo ocorre com a empresa Bordin Administração e Incorporações Ltda. As quotas que possuía diretamente nas empresas “BARIGÜI”, “CENTER” e “ESPAÇO” também foram transferidas para a empresa veículo, da qual já participava.

Nenhuma alteração ocorreu, portanto, com relação à efetiva titularidade patrimonial das cotas.

O aspecto mais relevante desse ‘negócio jurídico’, sobre o qual se assenta todo o planejamento, é que as quotas das empresas “BARIGÜI”, “CENTER” e “ESPAÇO” foram transferidas por valor muito superior – no caso desta impugnante, 761,00% – àquele que constava nas contabilidades das ‘alienantes’, conforme se vê no quadro a seguir, que compara os valores:

INVESTIDA	NA ALIENANTE		NA ADQUIRENTE	
NOME	NOME	VALOR	VALOR	% VAR
<b>BARIGÜI</b>	BORDIM ADM. E INCORPO. LTDA	8.400.000,00	42.625.800,00	<b>407,45%</b>
<b>BARIGÜI</b>	“GRALHA AZUL/Antonio Bordin Neto”	700.000,00	3.552.150,00	<b>407,45%</b>
<b>BARIGÜI</b>	“PINE PARTICIP/Ivo Luiz Roveda”	4.567.023,00	24.865.050,00	<b>444,45%</b>
<b>CENTER</b>	BORDIM ADM. E INCORPO. LTDA	1.400.000,00	8.561.600,00	<b>511,54%</b>
<b>CENTER</b>	“GRALHA AZUL/Antonio Bordin Neto”	700.000,00	4.280.800,00	<b>511,54%</b>
<b>CENTER</b>	“PINE PARTICIP/Ivo Luiz Roveda”	1.400.000,00	8.561.600,00	<b>511,54%</b>
<b>ESPAÇO</b>	BORDIM ADM. E INCORPO. LTDA	880.000,00	7.576.800,00	<b>761,00%</b>
<b>ESPAÇO</b>	“GRALHA AZUL/Antonio Bordin Neto”	440.000,00	3.788.400,00	<b>761,00%</b>

<b>ESPAÇO</b>	<b>"PINE PARTICIP/Ivo Luiz Roveda"</b>	<b>880.000,00</b>	<b>7.576.800,00</b>	<b>761,00%</b>
	TOTAIS	19.367.023,00	111.389.000,00	<b>475,15%</b>

Para justificar essa assombrosa 'valorização' que as quotas sofreram no átimo de sua transferência para a sociedade veículo (MARUMBI INVESTIMENTOS e PARTICIPAÇÕES LTDA), foram apresentados "Relatórios de Avaliação Econômico-Financeira", elaborados por uma das maiores empresas do mundo na área de consultoria, a Delloitte Touche Tohmatsu. Referindo-se à totalidade das quotas desta impugnante, o relatório respectivo (fls. 406469), estima que seu valor justo de mercado é de R\$ 18.942.000,00 (fls. 409).

É essa, portanto, a gênese do 'ágio' que deu azo ao lançamento.

Reitero que esse ágio não decorreu de uma operação que implicasse a alienação das quotas a terceiros, e tampouco envolveu algum pagamento. Pelo contrário, o que aconteceu foi que as empresas "GRALHA AZUL/Antonio Bordin Neto" e "PINE PARTICIPAÇÕES/Ivo Luiz Roveda" ingressaram na sociedade veículo (Marumbi Investimentos e Participações Ltda), levando as quotas que possuíam, enquanto a empresa Bordin Administração e Incorporações Ltda que já participava da sociedade veículo também trouxe suas quotas, com a particularidade de que, nesse momento, atribuíram às quotas uma nova e mais significativa expressão monetária.

Que fique claro, portanto, que ninguém pagou – ou recebeu - mais de cento e onze milhões de reais pela totalidade das quotas das empresas "BARIGÜT", "CENTER" e "ESPAÇO". Tampouco houve alguma transação envolvendo agentes externos. Não é essa a origem do ágio. A origem do ágio é que as mesmas três pessoas, Bordin Administração e Incorporação Ltda, "GRALHA AZUL/Antonio Bordin Neto" e "PINE PARTICIPAÇÕES/Ivo Luiz Roveda", na dupla e simultânea condição de alienantes e adquirentes, negociando consigo mesmos, resolveram que as quotas das empresas deveriam ser aceitas na sociedade veículo por valor médio 475% superior àquele que apresentavam no momento anterior. Assim, no dia 30 de setembro de 2004, em um passe de mágica, por força exclusiva de seus próprios desígnios, sem despende ou receber um centavo sequer de fonte alheia, esses felizes negociantes viram sua riqueza comum crescer de R\$ 19.367.023,00 para R\$ 111.389.000,00.

A operação seguinte, também fundamental à implementação do planejamento fiscal, ocorreu no dia 27 de dezembro de 2004 e se encontra documentada, com relação às três empresas, na Sexta Alteração Contratual e Extinção por Cisão Total da empresa veículo, Marumbi Investimentos e Participações Ltda (fls. 126128); e com relação exclusiva à impugnante, na sua Oitava Alteração Contratual (fls. 6670).

Nesse novo 'negócio jurídico', ocorreu a extinção, por cisão total, da empresa veículo (Marumbi Investimentos e Participações). Seu patrimônio verteu seletivamente para cada uma das três empresas: "BARIGÜT", "CENTER" e "ESPAÇO", conforme descrito no Protocolo e Justificativa de Cisão Total, estampado às fls. 129134.

O ponto relevante a ser destacado é que, com exceção da "EMPRESA BARIGÜT", que também recebeu imóveis que se encontravam em nome da sociedade veículo, cada uma dessas três empresas recebeu da sociedade veículo apenas o patrimônio representado por ela própria, devidamente acrescido do 'ágio' surgido na operação anterior.

Por essa razão, a “EMPRESA ESPAÇO”, por exemplo, contabilizou em seu ativo a existência de um ágio de R\$ 16.742.000,00 (fls. 85).

Conforme se vê às fls. 64, o **capital integralizado** desta impugnante era de R\$ 2.200.000,00. Contudo, no dia 27/12/2004, sem que alguém tivesse adicionado um centavo sequer ao seu **capital integralizado**, este passou para R\$ 7.892.280,00, tudo por obra e graça da mesma alquimia que possibilitou o surgimento do ágio.

Para encerrar, registro que essas operações não surtiram qualquer efeito, nem mesmo entre as partes, uma vez que a distribuição do capital de cada uma das três empresas “BARIGÜI”, “CENTER” e “ESPAÇO” voltou a ter a mesma distribuição percentual anterior:

SÓCIO	EMPRESA BARIGÜI	EMPRESA CENTER	EMPRESA ESPAÇO
GRALHA AZUL/Antonio Bordin Neto	5%	20%	20%
PINE PART/Ivo Luiz Roveda	35%	40%	40%
BORDIM ADM. INC. LTDA	60%	40%	40%
<b>TOTAL</b>	100%	100%	100%

As razões recursais, idênticas àquelas trazidas em sede de impugnação, foram minuciosamente analisadas e refutadas pelo acórdão recorrido, em decisão à qual não cabe reparo.

Com efeito, conforme bem observado pelo acórdão recorrido, o tópico do recurso que deveria declinar as razões empresariais para a apuração do ágio e sua amortização não traz qualquer razão nesse sentido, limitando-se, tão somente, a mencionar o relatório de avaliação econômico-financeira elaborado por empresa de auditoria, o qual chegou ao “*justo valor de mercado*” de R\$ 18.942.000,00. No entanto, nada traz sobre qualquer razão empresarial que pudesse fundamentar as operações societárias levadas a efeito entre os próprios sócios, muito menos a apropriação contábil como ágio da diferença entre o referido “*justo valor de mercado*” e o capital social realizado no valor de R\$ 2.200.000,00, sem qualquer desembolso.

Na sequência, a recorrente discorre sobre o conceito de ágio e os diversos dispositivos legais que tratam da matéria, na busca de validar as operações societárias e o ágio por ela apropriado e amortizado.

No entanto, o cerne da questão não é a possibilidade, ou não de aproveitamento do ágio, autorizado pelos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, mas sim a própria formação dessa mais-valia, desvinculada de qualquer fundamento econômico e originada de atos meramente aparentes, sem substância ou existência real, ainda que formalmente regulares.

O acórdão recorrido bem demonstrou a unicidade das legislações tributária e societária no que toca às definições pertinentes ao ágio. O art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77 define o ágio (ou deságio) como a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor do patrimônio líquido na época da aquisição. A controvérsia surge quanto ao que seria o

custo de aquisição aqui referido, em especial quando se cuida de operações societárias realizadas internamente a um grupo econômico.

O Conselho Federal de Contabilidade, por meio da resolução 750/93<sup>1</sup>, que dispõe sobre os princípios fundamentais da contabilidade, ao tratar do registro dos componentes patrimoniais assim estabelecia no seu art 7º (grifos não constam do original):

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

*Parágrafo único – Do Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL resulta:*

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

*[...]*

Com base nesses princípios a Comissão de Valores Mobiliários, por meio do Ofício Circular CVM/SNC/SEP no 01/2007 condenou o reconhecimento do chamado ágio interno, ou seja, gerado dentro do mesmo grupo de empresas sob controle comum, *in verbis*:

*"20.1.7 "Ágio" gerado em operações internas*

*A CVM tem observado que determinadas operações de reestruturação societária de grupos econômicos (incorporação de empresas ou incorporação de ações) resultam na geração artificial de "ágio".*

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

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

*Em nosso entendimento ainda que essas operações atendam integralmente os requisitos societários do ponto de vista econômico-contábil é preciso esclarecer que o ágio surge única e exclusivamente, quando o **preço (custo) pago** pela aquisição ou subscrição de um investimento a ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial supera o valor patrimonial desse investimento. E mais preço ou custo de aquisição somente surge*

*quando há o dispêndio para se obter algo de terceiros. Assim não há do ponto de vista econômico geração de riqueza decorrente de transação consigo mesmo. Qualquer argumento que não se fundamente nessas assertivas econômicas configura sofisma formal e, portanto, inadmissível.*

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

A legislação tributária se integra e busca conceitos, portanto, na ciência contábil, pelo que não se pode aceitar que haja conceitos e efeitos distintos de ágio e de custo de aquisição para a contabilidade e para fins tributários. O custo de aquisição deve ser aquele resultante de efetivo desembolso (sacrifício patrimonial), em operação de mercado, em negócio realizado entre partes independentes. De forma alguma se há de admitir a equivalência entre custo de aquisição e “justo valor de mercado”, como pretende a recorrente.

No caso concreto, como visto, as operações societárias foram integralmente realizadas dentro do grupo econômico (mesmas pessoas físicas e jurídicas), em curto espaço de tempo, sem qualquer desembolso, sendo que, ao final das operações, tudo retornou ao *statu quo ante*, no que toca às participações societárias, mas com a apropriação e amortização de “ágio” e consequente redução do resultado tributável. As operações não revelaram qualquer propósito comercial ou necessidade societária, nem modificaram algum aspecto da organização empresarial do grupo econômico. Seu único efeito foi permitir a contabilização na Marumbi e transferência do “ágio” para a Espaço Automóveis, cuja amortização veio afinal a ser glosada pelo Fisco.

O “ágio” assim criado, registrado e amortizado é artificial, não corresponde a uma mais-valia surgida em operações de mercado entre partes livres e independentes e confirmada mediante seu pagamento. Trata-se, de fato, de uma reavaliação espontânea de participação societária, à qual não se pode atribuir o condão de reduzir o resultado tributável. Não se trata do ágio apurado nos termos do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/1977, que por sua vez deve ser reconhecido contabilmente conforme com as normas da escrituração comercial estabelecidas pela Lei nº 6.404, de 1976.

De se ressaltar que os mesmos fatos ocasionaram autuações nas outras duas empresas do grupo econômico, em anos anteriores. Trata-se do processo nº 10980.017128/2008-35 (Center Automóveis Ltda.) e do processo nº 10980.017339/2008-78

(Barigüi Veículos Ltda.). Em ambos os casos, as autuações foram mantidas em primeira e segunda instâncias, e os processos se encontram, na data deste julgamento, no setor de parcelamento de débitos da DRF de origem, segundo consulta ao sistema e-processo. Eis as ementas dos acórdãos proferidos por este CARF:

- Acórdão nº 1103-00.501, de 30/06/2011, da 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF. Relator Cons. José Sérgio Gomes. Processo nº 10980.017128/2008-35. Interessada Center Automóveis Ltda.

*CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS. SERVIÇOS. COMPROVAÇÃO DOS VALORES.*

*Despesas operacionais são aquelas necessárias a atividade operacional da empresa e, no caso de prestação de serviços, devem ser comprovadas mediante documentos que permitam identificar os prestadores, sem o que procede a glosa fiscal.*

*CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS. OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS. ENCARGO DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO GERADO COM UTILIZAÇÃO DE SOCIEDADE VEÍCULO. ÁGIO DE SI MESMO. ABUSO DE DIREITO.*

*O ágio gerado em operações societárias, para ser eficaz perante o Fisco, deve decorrer de atos econômicos efetivamente existentes. A geração de ágio de forma interna, ou seja, dentro do mesmo grupo econômico, sem a alteração do controle das sociedades envolvidas, sem qualquer desembolso e com a utilização de empresa inativa ou de curta duração (sociedade veículo) constitui prova da artificialidade do ágio e torna inválida sua amortização. A utilização dos formalismos inerentes ao registro público de comércio engendrando afeição a legitimidade destes atos caracteriza abuso de direito.*

- Acórdão nº 1101-00.404, de 26/01/2011, da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF. Relatora Cons. Edeli Pereira Bessa. Processo nº 10980.017339/2008-78 Interessada Barigüi Veículos Ltda.

*AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO GERADO INTERNAMENTE. INDEDUTIBILIDADE. Somente em aquisição onerosa de investimentos por terceiros forma-se ágio passível de amortização. Não se caracteriza como tal a valorização reconhecida internamente, ainda que fundada em laudo de rentabilidade futura e associada ao reconhecimento de ganho de capital por parte dos sócios. ALEGAÇÃO DE ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. EFEITOS DO DIFERIMENTO DA TRIBUTAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL AUFERIDO PELOS SÓCIOS. A reavaliação do investimento pelos sócios não gera ágio passível de amortização redutora das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, de forma que a possibilidade de tributação futura daquele ganho esperado não se presta a dispensar os tributos que deixaram de ser recolhidos em razão do registro de despesa indedutível.*

Com estes fundamentos, mantenho as glosas e nego provimento ao recurso, sob este aspecto.

Reclama a recorrente contra a multa de 150% aplicada às exigências de IRPJ e CSLL, mas também aqui não lhe assiste razão. A multa foi qualificada com base no art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/1996:

*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)*

[...]

*§ 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)*

Por sua vez, confira-se o teor do art. 71 da Lei nº 4.502/1964:

*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;*

[...]

Entendo, da mesma forma que a decisão recorrida, que a situação sob análise se amolda com perfeição ao texto legal. As operações societárias efetuadas, muito embora formalmente regulares, se revelaram artificiais e completamente desprovidas de qualquer propósito societário ou negocial. Trata-se de atos claramente intencionais, cujo único efeito foi o de proporcionar uma redução igualmente artificial das bases tributáveis, ocultando da Autoridade Fazendária a ocorrência do fato gerador. Ao contrário do que alega a recorrente, não é apenas nas situações que envolvam a adulteração de documentos comprobatórios que é cabível a multa qualificada, mas sempre que, como no caso concreto, os atos praticados intencionalmente pelo contribuinte tiverem como finalidade a ocultação do tributo devido.

Correta, pois, a qualificação da multa.

Quanto à alegada ofensa ao princípio constitucional do não-confisco (inciso IV do art. 150 da Constituição Federal), deve ser trazida à colação a súmula nº 2 deste CARF, pelo que desnecessário se faz qualquer outro comentário:

***Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.***

Finalmente, cumpre apreciar os argumentos contrários à exigência de multas isoladas, diante da falta/insuficiência de recolhimento das estimativas mensais.

Embora a matéria seja polêmica, comportando interpretações divergentes, entendo que a obrigação de recolher as estimativas não se confunde com a apuração do tributo ao final do período de apuração. É o que se extrai dos dispositivos legais aplicáveis, abaixo transcritos:

**Lei nº 8.981/1995:**

*Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.*

*§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:*

*a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;*

*b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.*

*§ 2º O Poder Executivo poderá baixar instruções para a aplicação do disposto no parágrafo anterior.*

*§ 2º Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)*

*§ 3º O pagamento mensal, relativo ao mês de janeiro do ano-calendário, poderá ser efetuado com base em balanço ou balancete mensal, desde que neste fique demonstrado que o imposto devido no período é inferior ao calculado com base no disposto nos arts. 28 e 29. (Incluído pela Lei nº 9.065, de 1995)*

*§ 4º O Poder Executivo poderá baixar instruções para a aplicação do disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 9.065, de 1995)*

**Lei nº 9.430/1996:**

*Art.1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.*

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*[...]*

*Art.28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.*

A regra é a da apuração trimestral do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Se o contribuinte opta pela apuração anual, deve se submeter às regras estabelecidas para essa forma alternativa de apuração, particularmente à obrigatoriedade dos recolhimentos por estimativa. Para que possa suspender ou reduzir esses recolhimentos, a lei impõe a elaboração de balanços ou balancetes de suspensão ou redução do imposto.

Aos contribuintes que, tendo optado pela apuração anual e pela suspensão/redução do imposto com base em balancetes, deixam de efetuar o recolhimento ou o

fazem a menor, a sanção é aquela estabelecida pelo inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007:

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

[...]

*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)*

[...]

No caso em tela, a fiscalização constatou que a contribuinte efetuou recolhimentos mensais por estimativas, apurando o valor mensal a recolher com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução. Ao serem glosadas as despesas com a amortização de ágio, anteriormente discutidas neste voto, as bases de cálculo mensais foram recalculadas, surgindo a insuficiência de recolhimento de estimativas mensais. Correta, pois, a sanção pelo descumprimento do dever legal de antecipar o tributo, nos montantes determinados em lei, independentemente do tributo apurado ao final do período de apuração, também exigido com os consectários legais.

Em conclusão, por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha

## **Voto Vencedor**

Hélio Eduardo de Paiva Araújo, Relator Designado

Apesar de excelente, e como sempre irrepreensível, a fundamentação trazida pelo Ilustre Relator, Conselheiro Waldir Veiga Rocha, ousou deste discordar quanto à conclusão acerca da correta aplicação da multa qualificada de 150% pelo autoridade lançadora do crédito tributário.

É que entendo, valendo-me das sábias palavras do também Ilustre Conselheiro Nelson Mallmann, Acórdão nº 2202-002.187, que a multa qualificada só pode ser aplicada pela fiscalização quando comprovada a fraude, sendo que esta só se caracterizaria através de uma conduta dolosa, uma manobra engendrada com o fito de prejudicar terceiro (no caso, o Fisco Federal).

“Não existe nos autos qualquer evidência de fraude, apenas não houve o pagamento do imposto proporcional às despesas de amortização do ágio interno, despesas estas que não foram reconhecidas pela fiscalização com sendo dedutíveis para fins do IRPJ e da CSLL o que gerou o lançamento, com a conseqüente constituição do crédito tributário objeto desta lide.

Não tenho dúvidas, que uma vez comprovada a ocorrência de dolo, conluio ou simulação, o legislador tributário entende presente o intuito de fraude, ou seja, presente um artifício malicioso que a pessoa emprega com a intenção de enganar outra pessoa ou lesar os cofres públicos, na obtenção de benefícios ou vantagens que não lhe são devidos.

O dolo implica conteúdo criminoso, ou seja, a intenção criminosa de fazer o mal, de prejudicar, de obter o fim por meios escusos. Para caracterizar dolo, o ato deve conter quatro requisitos essenciais: (a) o ânimo de prejudicar ou fraudar; (b) que a manobra ou artifício tenha sido a causa da feitura do ato ou do consentimento da parte prejudicada (c) uma relação de causa e efeito entre o artifício empregado e o benefício por ele conseguido; e (d) a participação intencional de uma das partes no dolo.

Como se vê, exige-se, portanto, que haja o propósito deliberado de modificar a característica essencial do fato gerador do imposto, quer pela alteração do valor da matéria tributável, quer pela exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, com a finalidade de se reduzir o imposto devido ou de se evitar seu pagamento para que se caracterize a sonegação, a fraude fiscal.

O intuito de fraudar referido não é todo e qualquer intuito, tão somente por ser intuito, e mesmo intuito de fraudar, mas há que ser intuito de fraudar que seja evidente.

Muitas vezes a partir das mesmas premissas teóricas e de circunstâncias fáticas muito assemelhadas tem-se alcançado resultados completamente díspares — ou se considera legítima a atuação do contribuinte por caracterizar elisão fiscal, mantendo-se o tratamento fiscal menos oneroso, ou se considera sua conduta como ilícita, desconsiderando-se seus efeitos e lançando-se a diferença de imposto com a multa qualificada por evidente intuito de fraude.

Tal discrepância se explica, em parte, pelo fato de que a qualificação dos atos como fraudulento (e portanto ilícitos) se faz a partir das circunstâncias de cada caso em concreto, não sendo possível, nessa matéria, considerações apriorísticas sobre outro tipo de negócio jurídico ou estrutura sem que sejam levadas em conta, na situação concreta, a efetiva realização do ato, suas causas e motivações.

O que é preocupante, entretanto, é que por conta de um debate por demais centrado em dicotomias de base constitucional (por exemplo se nosso ordenamento admite uma norma "anti-elisão" ou se tal norma seria ofensiva ao princípio da estrita legalidade), não tem havido progresso significativo no sentido da sistematização dos requisitos substanciais (e não meramente formais) necessários à caracterização da elisão e da evasão (notadamente da simulação) no caso concreto.

Nesse sentido, é mister que este Conselho, como órgão de julgamento dotado de quadros técnicos e de alguma forma orientador da conduta da administração e dos contribuintes, se esforce no sentido de procurar estabelecer parâmetros para a apreciação das questões relativas à elisão fiscal e ao assim chamado planejamento tributário, de modo a

reduzir a níveis toleráveis o grau de subjetivismo que por certo sempre existirá no enfrentamento do tema.

Feitas essas considerações, entendo que a atividade exercida pelo contribuinte no sentido de buscar o menor ônus tributário possível em sua vida e seus negócios é legítima e não conduz à uma conduta dolosa, para fins de qualificação da multa, sempre e quando estiverem preenchidos os seguintes requisitos:

- a) Anterioridade ao fato gerador: Os atos sejam praticados antes da materialização da hipótese de incidência prevista hipoteticamente em lei;
- b) Licidade dos atos praticados. Os atos praticados sejam lícitos e possíveis e não vedados pelo ordenamento; e,
- c) Não caracterização de simulação. Os atos praticados sejam reais e não sejam simulados.

Como assevera com o tradicional brilhantismo Ricardo Mariz de Oliveira (in "Reflexos do Novo Código Civil no Direito Tributário", Quartier Latin, p. 200), o terceiro requisito (não caracterização de simulação) é propositalmente redundante, já que está contido no segundo (licitude dos atos).

De fato, a caracterização de simulação implica a ilicitude dos atos praticados, o que resulta no não preenchimento do segundo requisito. A ênfase à simulação, segregando-a em requisito apartado, decorre da circunstância de que experiência indica que na grande maioria dos casos é a sua verificação que conduz à evasão fiscal e à descaracterização dos efeitos fiscais mais vantajosos visados pelo contribuinte.

Ora, apenas as operações do contribuinte que mascarem determinada transação econômica e jurídica, ocultando, por formas artificiosas, a realidade, configuram operações simuladas.

Para que haja simulação é necessário, portanto: (i) conluio entre as partes; (ii) divergência entre a real vontade das partes e o negócio por elas declarado; e (iii) intenção de lograr o Fisco. Tais características, porém, não se apresentam na situação em discussão.

Dito isso, é de se analisar a qualificação da multa de ofício. Observa-se que os autos noticiam a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada de 150%, sob o argumento de que o conjunto de operações necessárias à constituição e transferência de ágio interno, por intentar conferir aparência de legalidade à redução de tributos devidos, evitando assim que a Autoridade Fiscal promova o lançamento respectivo, constitui ação dolosa determinante da imposição da multa de ofício qualificada.

Como visto, resta claro nos autos de que a autoridade fiscal lançadora entendeu que ao perpetrar um conjunto de operações necessários para a constituição e transferência de ágio interno, o contribuinte agiu com dolo, tentando impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

Não há dúvidas, que a constituição e transferência do ágio interno levou a fiscalização a aplicar a multa qualificada de 150%, ao fundamento de que, com essa atitude, o

contribuinte tentou se aproveitar de ágio interno, deduzindo as despesas com a amortização do mesmo, desta forma reduzindo o IRPJ e a CSLL devidos, situação fática que, a princípio, se subsume perfeitamente ao tipo previsto no art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502, de 1964. Assim, resta nítido pela análise dos autos de que a autoridade fiscal lançadora resolveu qualificar a multa de ofício diante do fato de entender que ficou caracterizada a conduta dolosa do contribuinte em ver o seu imposto e contribuição social a pagar reduzidos, através da criação de ágio interno de forma fraudulenta, o qual tinha o condão de gerar despesas de amortização dedutíveis.

Desta conduta conclui-se, que a autoridade fiscal lançadora entendeu ser perfeitamente normal aplicar a multa de lançamento de ofício qualificada. Ou seja, a fiscalização amparou o lançamento sob o argumento de que nesse caso é possível inferir que o contribuinte criou e transferiu deliberadamente o ágio, através de operação que não tinha substância econômica, formando a convicção de que a multa de ofício qualificada é aplicável já que está comprovado nos autos a intenção dolosa e fraudulenta na conduta adotada pelo contribuinte, com o propósito específico de se aproveitar de um benefício instituído por lei, qual seja, a dedução do ágio oriundo de expectativa de rentabilidade futura.

Ora, com a devida vênia, a constituição de ágio interno, caracteriza, quando for o caso, a possibilidade de glosa das despesas de amortização relacionado com o referido ágio interno, com os conseqüentes acréscimos legais, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996, pelas razões abaixo expostas.

Da análise, dos autos do processo, é cristalino a conclusão de que a multa qualificada foi aplicada em decorrência de que a autoridade fiscal lançadora entendeu que estaria caracterizado o evidente intuito de fraude, já que o contribuinte teria se utilizado de meios escusos para criar e transferir o ágio interno. Ou seja, entendeu a autoridade fiscal lançadora que o contribuinte criou ágio interno de forma deliberada, com intuito claro de reduzir o seu imposto de renda.

Ora, o máximo que poderia ter acontecido, nesta situação, é o fato da autoridade fiscal lançadora glosar a despesa com a amortização do referido ágio interno e constituir o lançamento do crédito tributário sobre IRPJ e CSLL, o que a meu ver caracteriza irregularidade simples, penalizada pela aplicação da multa de lançamento de ofício normal de 75%, já que a irregularidade apontada jamais seria motivo para qualificação da multa, uma vez que ausente conduta material bastante para a sua caracterização.

Verifica-se, que os elementos de prova que serviram para subsidiar o procedimento fiscal em curso, foram obtidos pela autoridade fiscal através das informações fornecidas pelo próprio contribuinte e, que por sua vez, não logrou, a princípio, naquele momento, êxito em fornecer provas demonstrando que as despesas de amortização preenchiam os requisitos de dedutibilidade estabelecidos na legislação de regência do IRPJ e da CSLL. Ou seja, o suplicante não conseguiu provar, naquele momento, que o ágio interno era legítimo e, portanto, as despesas com sua amortização eram, não só permitidas, como necessárias à sua atividade, razão pela qual a autoridade fiscal, por dever de ofício, teve que glosá-las e tributá-las através do lançamento realizado.

Ora, a multa de lançamento de ofício qualificada, decorrente do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, aplicada, muitas vezes, de forma generalizada pelas autoridades lançadoras, deve obedecer toda cautela possível e ser aplicada, não somente, nos casos em que

ficar nitidamente caracterizado o evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada do então Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, bem como da Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Sem dúvida, que se trata de questão delicada, pois para que a multa de lançamento de ofício se transforme de 75% em 150% é imprescindível que se configure o evidente intuito de fraude. Este mandamento se encontra no inciso II do artigo 957 do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999. Ou seja, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no dispositivo legal referendado, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude. Para tanto, se faz necessário sempre ter em mente o princípio de direito de que a “fraude não se presume”, devem existir, sempre, dentro do processo, provas materiais sobre o evidente intuito de fraude.

Como se vê o art. 957, II, do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999, que representa a matriz da multa qualificada, reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, que prevêm o intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente, ocultá-la.

Com a devida vênia, dos que pensam em contrário, a constituição de transferência de ágio interno; que gerou declaração inexata de despesas, não tem, a princípio, a característica essencial de evidente intuito de fraude.

Quando a autoridade lançadora age deste modo, aplica, no meu modo de entender, incorretamente a multa de ofício qualificada, pois, tais infrações não possuem o essencial, qual seja o evidente intuito de fraudar. A prova, neste aspecto, deve ser material; evidente como diz a lei. Matéria de prova apresentada pelo contribuinte, dedução indevida de despesas, que, diga-se de passagem este entedia válida e que, até o presente momento não há sequer regras claras e constantes sobre o tema, inclusive por parte deste Colegiado, jamais serão motivos para qualificar a multa de ofício.

Com efeito, a qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma infração fiscal por glosa de despesa para fins do IRPJ e da CSLL, às infrações mais graves, em que seu responsável surrupia dados necessários ao conhecimento da fraude. A qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma prática identificada de glosa de despesa, aos fatos delituosos mais ofensivos à ordem legal, nos quais o agente sabe estar praticando o delito e o deseja, a exemplo: da adulteração de comprovantes, da nota fiscal inidônea, movimentação de conta bancária em nome fictício, movimentação bancária em nome de terceiro (“laranja”), movimentação bancária em nome de pessoas já falecidas, da falsificação documental, do documento a título gracioso, da falsidade ideológica, da nota fiscal calçada, das notas fiscais de empresas inexistentes (notas frias), das notas fiscais paralelas, do subfaturamento na exportação (evasão de divisas), do superfaturamento na importação (evasão de divisas), etc.

Já ficou decidido por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que a multa qualificada somente será passível de aplicação quando se revelar o evidente intuito de fraudar o fisco, devendo ainda, neste caso, ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos, conforme se constata nos julgados abaixo:

***Acórdão nº 9202002.421 – 2ª Turma, de 07 de novembro de 2012:***

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

Autenticado digitalmente em 23/07/2014 por HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO, Assinado digitalmente em 2

3/07/2014 por HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO, Assinado digitalmente em 28/07/2014 por WALDIR VEIGA RO

CHA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR

Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI OMISSÃO DE RENDIMENTOS. CONDUTA REITERADA. E MONTANTE OMITIDO. MULTA QUALIFICADA. IMPOSSIBILIDADE.*

*A omissão de rendimentos, independentemente do montante omitido, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei n.º. 9.430, de 1996.*

*Precedentes da 2ª Turma da CSRF.*

**Acórdão nº 920202.078 – 2ª Turma, 22 de março de 2012**

*IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. CONDUTA REITERADA. E MONTANTE OMITIDO. MULTA QUALIFICADA. IMPOSSIBILIDADE.*

*A apuração de depósitos bancários em contas de titularidade do contribuinte cuja origem não foi justificada, independentemente de ter reiterado a conduta em dois anos consecutivos no caso 2000 e 2001 e do montante movimentado, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei n.º. 9.430, de 1996.*

*Precedentes da 2ª Turma da CSRF.*

**Acórdão nº 920201.874 – 2ª Turma, de 29 de novembro de 2011**

*IRPF PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM ORIGEM COMPROVADA MULTA QUALIFICADA.*

*Para que possa ser aplicada a penalidade qualificada prevista, à época do lançamento em apreço, no artigo 44, inciso II, da Lei n.º 9.430/96, a autoridade lançadora deve coligir aos autos elementos comprobatórios de que a conduta do sujeito passivo está inserida nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio, tal qual descrito nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64. O evidente intuito de fraude não se presume e deve ser demonstrado pela fiscalização. No caso, o dolo que autorizaria a qualificação da multa não restou comprovado, conforme bem evidenciado pelo acórdão recorrido. Apenas a presumida omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, ainda que por três exercícios, sem nenhum outro elemento adicional, não caracteriza o dolo. Ademais, diante das circunstâncias duvidosas, tem aplicação ao feito a regra do artigo 112, incisos II e IV, do CTN.*

**Acórdão nº 10247.066, de 12 de setembro de 2005:**

*MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA Para a aplicação da multa qualificada de 150%, é indispensável a plena caracterização e comprovação da prática de uma conduta fraudulenta por parte do contribuinte, ou seja, é absolutamente necessário restar demonstrada a materialidade dessa conduta, ou que fique*

*configurado o dolo específico do agente evidenciando não somente a intenção mas também o seu objetivo.*

**Acórdão nº 10423.042, de 05 de março de 2008:**

*MULTA DE OFICIO QUALIFICADA A multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, é aplicável nos casos em que fique caracterizado o evidente intuito de fraude, conforme definido pelos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964. A simples realização de contrato entre a empresa, da qual o contribuinte era sócio, e terceiro para a prestação de serviços de natureza pessoal, pelo sócio, ainda que com o propósito de se beneficiar de tributação mais favorecida, não caracteriza o evidente intuito de fraude.*

**Acórdão nº 10423.725, de 05 de fevereiro de 2009:**

*MULTA QUALIFICADA Somente é justificável a exigência da multa qualificada prevista no artigo art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. O evidente intuito de fraude deverá ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos. Nos termos do enunciado nº 14 da Súmula deste Primeiro Conselho, não há que se falar em qualificação da multa de ofício nas hipóteses de mera omissão de rendimentos, sem a devida comprovação do intuito de fraude.*

**Acórdão nº 10616.920, de 29 de maio de 2008:**

*MULTA QUALIFICADA EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO – MERA OMISSÃO DE RENDIMENTOS Somente é justificável a exigência da multa qualificada prevista no artigo art. 44, II, da Lei n 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. O evidente intuito de fraude deverá ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos. Nos termos do enunciado nº 14 da Súmula deste Primeiro Conselho, não há que se falar em qualificação da multa de ofício nas hipóteses de mera omissão de rendimentos, sem a devida comprovação do intuito de fraude.*

**Acórdão nº 10617.192, de 16 de dezembro de 2008:**

*IRPF MULTA DE OFICIO QUALIFICADA Para a imposição da multa qualificada, no percentual de 150%, necessária a comprovação do evidente intuito de fraude por parte do contribuinte (Súmula 1º CC nº 14). Compete ao fisco apresentar os fundamentos concretos que revelem a presença da conduta dolosa. Sem essa fundamentação é de se aplicar a multa de ofício ordinária de 75%.*

**Acórdão nº 10194.189, de 13 de maio de 2003:**

*MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA QUALIFICADA. A apresentação da declaração inexata, por si só, não comporta a imputação de evidente intuito de fraude, sonegação ou conluio para fins de aplicação da multa qualificada.*

**Acórdão n.º 10418.640, de 19 de março de 2002:**

*MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA FRAUDE JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de*

*lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964. A falta de inclusão, como rendimentos tributáveis, na Declaração de Imposto de Renda, de valores que transitaram a crédito em conta corrente bancária pertencente ao contribuinte, caracteriza falta simples de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n 1.041, de 1994.*

É um princípio geral de direito, universalmente conhecido, de que as multas e os agravamentos de penas pecuniárias ou pessoais, devem estar perfeitamente comprovadas. Trata-se de aplicar uma sanção e, neste caso, o direito o faz com cautela, para evitar abusos e arbitrariedades. O evidente intuito de fraude não pode ser presumido.

Como também é pacífico, que a circunstancia do contribuinte quando omitir em documento, publico ou particular, declaração que nele deveria constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que deveria ser escrita, como fim de prejudicar a verdade sobre o fato juridicamente relevante, constitui hipótese de falsidade ideológica.

Para um melhor deslinde da questão, impõe-se invocar o conceito de fraude fiscal, que se encontra na lei. Em primeiro lugar, recorde-se o que determina o Regulamento do

Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 1999, nestes termos:

*Art. 957 – Serão aplicadas as seguintes multas sobre a totalidade ou diferença do imposto devido, nos casos de lançamento de ofício (Lei n.º 8.218/91, art. 4º)*

(...)

*II – de trezentos por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”*

A Lei n.º 4.502, de 1964, estabelece o seguinte:

*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, na sua natureza ou circunstâncias materiais;*

*II – das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal, na sua natureza ou circunstância materiais.*

*Art. 72 Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido ou 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 artigos 71 e 72.*

O art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, estabelece o seguinte:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho 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 15 de junho de 2007)*

*II de 50% (cinquenta por cento), exigida apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

*a) na forma do art. 8º da Lei 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 15 de junho 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 15 de junho 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 15 de junho 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 15 de junho de 2007)*

*I prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea “a” pela Lei nº 11.488, de 15 de junho 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 15 de junho 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 15 de junho 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.*

*§ 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 11 de junho de 2010) (Vide Lei nº 12.249/2010, art. 139, inc I, d)*

*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 11 de junho de 2010) (Vide Lei nº 12.249/2010, art. 139, inc I, d).*

Como se vê, a fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de se subtrair no todo ou em parte a uma obrigação tributária. Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública, onde se utilizando subterfúgios se esconde à ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

Nos casos de realização das hipóteses de fato de conluio, fraude e sonegação, uma vez comprovadas estas e por decorrência da natureza característica desses tipos, o legislador tributário entendeu presente o “intuito de fraude”.

Como se vê, exige-se, portanto, que haja o propósito deliberado de modificar a característica essencial do fato gerador do imposto, quer pela alteração do valor da matéria tributável, quer pela exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, com a finalidade de se reduzir o imposto devido ou evitar ou diferir seu pagamento. Inaplicável nos casos de presunção simples de omissão de rendimentos / receitas ou mesmo quando se tratar de omissão de rendimentos / receitas de fato ou glosa de despesas.

No caso de realização da hipótese de fraude, o legislador tributário entendeu presente, *ipso facto*, o “intuito de fraude”. E nem poderia ser diferente, já que por mais

abrangente que seja a descrição da hipótese de incidência das figuras tipicamente penais, o elemento de culpabilidade, dolo, sendo-lhes inerente, desautoriza a consideração automática do intuito de fraudar.

Quando a lei se reporta à evidente intuito de fraude é óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento, pois ninguém conseguirá penetrar no pensamento de seu semelhante. A palavra intuito, pelo contrário, supõe a intenção manifestada exteriormente, já que pelas ações se pode chegar ao pensamento de alguém. Há certas ações que, por si só, já denotam ter o seu autor pretendido proceder, desta ou daquela forma, para alcançar, tal ou qual, finalidade. Intuito é, pois, sinônimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja, aquilo que se tem em vista ao agir.

O evidente intuito de fraude floresce nos casos típicos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária em nome fictício, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc., como já dito anteriormente, e conforme se observa na jurisprudência deste Colegiado (Acórdão n.º 10419.386, de 11 de junho de 2003; Acórdão n.º 10419.534, de 10 de setembro de 2003; Acórdão n.º 10193.919, de 22 de agosto de 2002; Acórdão n.º 10418.698, de 17 de abril de 2002; Acórdão CSRF/0104.917, 13 de abril de 2004; Acórdão n.º 10312.178, de 17 de março de 1993; Acórdão n.º 10192.613, de 16 de fevereiro de 2000)

É de se ressaltar, que não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, já que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Assim, entendo que, no caso dos autos, não se percebe, por parte do contribuinte, a prática de ato doloso para a configuração do ilícito fiscal. A informação de que o suplicante atuou no sentido de criar e transferir ágio interno, para mim caracteriza motivo de lançamento de multa simples sem qualificação.

Desta forma, só posso concluir pela inaplicabilidade da multa de lançamento de ofício qualificada, devendo a mesma ser reduzida para aplicação de multa de ofício normal de 75%. Ou seja, o colegiado, ao analisar o mérito, deve partir do princípio que a multa a ser aplicada é a multa de ofício normal de 75%.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário quanto a não aplicação da multa qualificada, devendo ser aplicada ao caso a multa de ofício normal de 75%.

(assinado digitalmente)

Helio Eduardo de Paiva Araújo, Relator Designado

Processo nº 10903.720005/2012-84  
Acórdão n.º **1302-001.386**

**S1-C3T2**  
Fl. 1.196

---

CÓPIA