



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10920.720688/2010-08
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-003.538 – 1ª Turma
Sessão de 04 de abril de 2018
Matéria IRPJ - MULTA QUALIFICADA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado RAIZEN MIME COMBUSTÍVEIS S.A.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

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

CONHECIMENTO. PREQUESTIONAMENTO. RECURSO ESPECIAL. PROCURADORIA.

Não há norma expressa, no RICARF, que imponha a exigência de prequestionamento à Procuradoria. A despeito disso, deve haver preenchimento dos demais requisitos legais e regimentais.

DEMONSTRAÇÃO ANALÍTICA DA DIVERGÊNCIA. RECURSO ESPECIAL.

Tendo o recorrente demonstrado analiticamente a divergência, conheço do recurso especial.

SIMILITUDE FÁTICA. CONHECIMENTO DE RECURSO ESPECIAL.

Havendo similitude fática entre acórdão recorrido e um dos acórdãos paradigmas, é conhecido o recurso especial.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO APLICADA. INEXISTÊNCIA DE ÁGIO. SIMULAÇÃO.

Qualifica-se a multa de ofício aplicada quando o pretenso “ágio interno” trata-se de uma mera grandeza criada artificialmente, a que se pretendeu dar a aparência de ágio, que, na realidade, nunca existiu.

MULTA QUALIFICADA. INEXISTÊNCIA DE ÁGIO.

Presente o dolo em operações de reestruturação societárias criadas com o objetivo único de possibilitar a amortização de ágio fictício, mediante a utilização artificial de empresa cuja utilização visa especificamente a construção falaciosa de despesa tributária, cabe a qualificação da multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora), Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Votaram pelas conclusões, quanto ao conhecimento, os conselheiros André Mendes de Moura, Rafael Vidal de Araújo, Flávio Franco Corrêa e Adriana Gomes Rêgo. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro André Mendes de Moura.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Relatora

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luis Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de processo originado por Autos de Infração de IRPJ e CSLL, quanto a todos os trimestres de 2005 a 2009, sendo aplicada multa de 150% quanto às amortizações indevidas do ágio e compensação de prejuízos fiscais e bases negativas, com imposição de multa de 75% quanto à mera falta de pagamento de tributo. Consta do Relatório Fiscal sobre o tema ainda em discussão no processo (multa qualificada):

2.7. DAS PENALIDADES (...)

Para as sanções administrativas, as infrações relativas à dedutibilidade indevida das amortizações procedidas pelo sujeito passivo, assim como, à compensação indevida de prejuízos fiscais / bases de cálculo negativa foram compreendidas como geradoras da modalidade qualificada de multa por lançamento

de ofício (percentual de 150% para as multas proporcionais), prevista no §. 1º. Do art. 44 da Lei n. 9.430/96 com redação dada pelo art. 14, da Lei n. 11.488/07, transcrito abaixo.(...)

A adoção do percentual qualificado se justifica pela constatação de que as infrações foram cometidas com base em artifícios fraudulentos. A aquisição de empresa veículo e sua extinção no mesmo dia após a subscrição e integralização de capital demonstram muito claramente a intenção de utilizá-la com abuso de personalidade jurídica. Comprovam a intenção do contribuinte em suprimir os tributos devidos, os procedimentos adotados, que na cronologia dos fatos, demonstram que o planejamento visou única e exclusivamente o aproveitamento do ágio gerado na incorporação reversa, com vistas a reduzir o tributo devido, senão vejamos (...)

Outro elemento característico do abuso da personalidade jurídica da APJ Investimentos Ltda. na perpetração da infração está presente no fato de que, na contabilidade dessa empresa veículo, após a sua aquisição, consta lançamentos relativos à transferência de titularidade, subscrição e integralização de capital e, posteriormente, os lançamentos de extinção dessa sociedade. São provas disso o Livro Diário apresentados às fls. 436/440.

Por fim, também ressaltar que é elementar, em situações como as sob relato, que a infração à legislação tributária seja acompanhada de transgressão das normas contábeis. Foi demonstrado anteriormente que nos procedimentos contábeis do sujeito passivo, para levar a efeito o objetivo pretendido de reduzir as bases de cálculo dos tributos, infringiu o disposto no inciso V do art. 179 da Lei n. 6.404/76.

O contribuinte apresentou Impugnação Administrativa (fls. 596), decidindo a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis pela manutenção do lançamento (fls. 956):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

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

Fatos Passados. Repercussão em Exercícios Futuros. Fiscalização. Possibilidade. Escrituração. Documentos. Guarda. Prazo.

O contribuinte está sujeito à fiscalização de fatos ocorridos em períodos passados, ainda que não seja mais possível efetuar exigência tributária, em face da decadência, quando eles repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, devendo conservar os documentos de sua escrituração, até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

Decadência. Amortização de Ágio. Fatos Geradores Distintos.

O reconhecimento do ágio não representa manifestação de fato imponível tributário, pelo que o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário decorrente da redução indevida do resultado do exercício inicia-se a cada amortização anual, e não com o seu registro original.

Ágio de Si Mesmo. Custo. Fundamentos Contábeis. Inconsistência.

O ágio somente é admitido pela teoria contábil quando surgido em transações envolvendo partes independentes, condição necessária à formação de um preço justo para os ativos envolvidos. Nos casos em que seu aparecimento acontece no bojo de transações entre entidades sob o mesmo controle, o ágio não tem consistência econômica ou contábil, configurando geração artificial de resultado cujo registro contábil é inadmissível.

Ágio. Reorganização Societária. Formalidade. Falta de Propósito Negocial. Ineficácia.

A formalização de reorganização societária em que não exista motivação outra que não a criação artificial de condições para auferimento de vantagens tributárias é inoponível à Fazenda Pública. Negada eficácia fiscal ao arranjo societário sem propósito negocial, restam não atendidas as condições para a amortização do ágio como despesa dedutível, impondo-se a glosa e a recomposição das apuração dos tributos devidos.

Ágio de Si Mesmo. Uso de Empresa Veículo. Amortização. Impossibilidade.

Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade negocial ou societária, especialmente quando a incorporada teve o seu capital integralizado com o investimento originário de aquisição de participação societária da incorporadora (com criação de ágio) e, ato contínuo, ocorreu o evento da incorporação. Nesse caso, resta caracterizada a utilização da incorporada como mera “empresa veículo” para transferência do ágio à incorporadora, com a subsequente amortização de ágio de si mesma.

Ativo Diferido. Despesa. Ágio. Inexistente.

No ativo diferido são contabilizadas despesas incorridas que contribuirão para a formação de resultados de exercícios futuros. Despesas, pela legislação tributária, são dispêndios necessários às atividades e à manutenção da empresa. São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. Estas despesas devem ser usuais ou normais nos tipos de transações, operações ou atividades da empresa.

A posterior transferência desse valor denominado de ágio para conta de resultado configura uma despesa indedutível, por faltar-lhe os pressupostos de ágio e despesa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

Ágio. Atos Societários sem propósito negocial. Artifícios Fraudulentos. Multa Qualificada.

Prozada a existência de constituição de empresa veículo e transferência do ágio para a própria empresa antes adquirida, por meio de atos societários sem propósito negocial, a despesa com a amortização do ágio é indedutível, mantendo-se a multa qualificada, em vista da conduta dolosa do sujeito passivo buscando impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade Fiscal, da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, conforme disposto nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, configurando o evidente intuito de fraude à lei tributária.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/12/2009

Matéria Tributável Inexistente. IRPJ Declarado.

O IRPJ apurado em DIPJ e informado em DCTF guardam a devida correlação, de forma que inexiste eventual diferença a recolher, a título de IRPJ apurado pelo contribuinte e não recolhido.

Matéria Não Impugnada. Imposto Declarado. IRPJ. 30/06/2009.

Considera-se como não impugnado o imposto de renda exigível de ofício que não foi explicitamente contestado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

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

Lançamento Reflexo.

Inexistindo fatos novos a serem apreciados, estende-se ao lançamento reflexo os efeitos da decisão prolatada no lançamento matriz.

CSLL Declarada. Exigível de Ofício. 30.06.2009, 31.12.2009

Permanece correta a tributação da diferença entre a CSLL declarada e aquela informada na DCTF, se não há provas de erro na apuração feita pela Contribuinte, assim como eventual apresentação de declaração retificadora (DCTF) após iniciada a ação fiscal não inibe a exigência da multa de ofício.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em síntese, a DRJ afastou a exigência de IRPJ quanto ao 4º. Trimestre de 2009 (R\$ 6.000,00) diante de equívoco da autoridade fiscal autuante.

O contribuinte apresentou recurso voluntário, ao qual foi dado parcial provimento pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção deste Conselho **para reduzir a multa ao percentual de 75%**, além de ter sido acolhida a decadência em relação aos 3 primeiros trimestres de 2005, conforme acórdão do qual se extrai a ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TERMO INICIAL.

Em relação à decadência, a contagem do prazo deve ter como base a data a partir da qual o Fisco poderia efetuar o lançamento, ou seja, a data do fato gerador da obrigação. Sob essa ótica, para efeito de tributação da amortização indevida do ágio, a simples apuração desse ágio não dá azo a qualquer infração a qual só poderia, eventualmente, caracterizar-se quando da amortização. Isso porque o valor amortizado é despesa que reduz o resultado tributável gerando, quando indevida, a infração passível de lançamento.

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EMPRESAS DE MESMO GRUPO ECONÔMICO. INDEDUTIBILIDADE.

Incabível a formalização do ágio como decorrência de operação societária realizada entre empresas de mesmo grupo econômico, pela inexistência da contrapartida do terceiro que gere o efetivo dispêndio.

ÁGIO INTERNO. MULTA QUALIFICADA. DESCABIMENTO.

Descabe a imputação da multa qualificada quando não demonstrada cabalmente a ocorrência da fraude.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA.

Cabe a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício com base na taxa SELIC, nos termos do nos termos do art. 61, caput e § 3º, da Lei nº 9.430/96.

Os autos foram remetidos à Procuradoria em 01/04/2013, que interpôs recurso especial em 30/04/2013 (fls. 1600/1632 e 1154/1192). O recurso especial está fundado em divergência na interpretação da lei tributária a respeito dos seguintes temas:

(i) decadência, tratando da aplicação do artigo 173, do CTN, tendo sido indicados os acórdãos paradigmas **201-81358** (processo administrativo 13629.000600/2002-11), no qual se decidiu: “Inexistindo pagamentos antecipados, o prazo de decadência da Cofins é de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter

sido efetuado” e **9202-002.012** (processo administrativo 10167.001742/2007-98);

(ii) multa qualificada, constando como paradigmas os acórdãos **101-96724** (processo administrativo 18471.000947/2006-33) e **1202-000.753** (processo administrativo 11065.002149/2009-31);

(iii) decadência por decorrência da manutenção da multa qualificada, tendo sido apresentado o acórdão paradigma **2401-00249** (processo administrativo nº 10380.002496/2008-48), do qual se extrai: “No caso de lançamento por homologação, restando caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, deixa de ser aplicado o § 4º do art. 150, para a aplicação da regra geral contida no art. 173, inciso I do CTN” e **206-01535** (processo administrativo 16095.000353/2007-12), *verbis*: “No caso de lançamento por homologação, restando caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, deixa de ser aplicado o § 4º do art. 150, para a aplicação da regra geral contida no art. 173, inciso I do CTN”.

O recurso especial foi parcialmente admitido pelo Presidente da 4ª Câmara da Primeira Seção do CARF (fls. 1.308), destacando-se trecho da decisão a seguir:

Em relação à existência ou não de pagamentos para efeito de contagem do prazo decadencial entendo que a divergência não foi demonstrada. O ônus, imputado ao sujeito passivo de demonstrar a existência de pagamentos, conforme decidido pelos acórdãos paradigmas, não pode ser aplicado ao presente caso onde a Fiscalização não apenas deixou de cobrar o valor do tributo declarado mas, principalmente, considerou-os como recolhidos quando da formalização do auto de infração.

No demonstrativo de apuração do IRPJ para o ano-calendário de 2005 (fls. 441/444) a autoridade lançadora deduziu, do imposto apurado no procedimento de ofício, o valor declarado pelo sujeito passivo, ou seja, considerou-os como pagos. O mesmo ocorreu em relação à CSLL.

No que se refere à multa qualificada, os acórdãos indicados como paradigmas manifestaram entendimento de que a artificialidade do ágio criado entre empresas do mesmo grupo justificaria a imputação da exasperadora. O acórdão recorrido analisando situação idêntica posicionou-se pelo não cabimento da multa qualificada. Nesse caso, caracterizada a divergência.

Em resumo do exposto, entendo que a divergência jurisprudencial foi parcialmente comprovada, motivo pelo qual proponho que seja dado seguimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em relação à imputação da multa qualificada.

Em cumprimento ao disposto no art. 18, III, do Anexo II da Portaria MF nº 343/2015, que aprovou o atual Regimento

Interno do CARF, e com base nas razões supra expostas, que aprovo e adoto como fundamentos deste despacho, DOU SEGUIMENTO PARCIAL ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, nos seguintes termos:

- *NEGO SEGUIMENTO, em relação à contagem do prazo decadencial; e:*
- *DOU SEGUIMENTO, em relação à imputação da multa qualificada.*

O Presidente da CSRF manteve a decisão o Presidente de Câmara ao reexaminar a admissibilidade do recurso especial, conforme decisão às fls. 1312:

O Presidente da Câmara deu seguimento parcial ao recurso especial por entender que, em relação à contagem do prazo decadencial com base na inexistência de pagamento antecipado do tributo não foram atendidos os pressupostos necessários para sua admissibilidade à Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF.

Com base no art. 71 do RICARF, recepciono o recurso especial para reexame e passo a examiná-lo, juntamente com o despacho que lhe negou seguimento.

Analizando-se os arestos confrontados verifica-se que, de fato, não há como admitir o recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em relação à matéria supra mencionada pois no acórdão recorrido a Fiscalização deduziu os valores declarados quando da apuração do imposto a pagar, o que implica em considerá-los quitados, enquanto nos paradigmas não há qualquer indicativo nesse sentido, o que implicou em atribuir ao sujeito passivo o ônus de demonstrar a realização de pagamento

Diante do exposto decido por manter, na íntegra, o despacho do Presidente da Câmara, que deu seguimento parcial ao recurso interposto pela Fazenda Nacional

A Procuradoria reiterou requerimento para análise da decadência caso restabelecida a multa qualificada, mencionando tratar-se de matéria de ordem pública (fls. 1315).

Consta, ainda, petição do contribuinte informando que teria aderido ao parcelamento da Lei 12.996/04, como requerendo a consolidação “dos valores referentes aos períodos do 4º. Trimestre de 2008 ao 4º. trimestre de 2009, relativos ao IRPJ e CSLL oriundos do auto de infração de n. 10920.720.688/2010-08, já considerando a redução da multa obtida através da decisão proferida pelo CARF” (fls. 1.325).

Ademais, consta despacho da unidade de origem, pelo “deferimento da revisão de ofício, para inclusão destes débitos no parcelamento da lei nº 12.996/2014”. (fls. 1404). Os débitos incluídos no parcelamento foram, assim, transferidos para os processos administrativos nº 10920-720.126/2017-22 e 13973-720.031/2017-81 (fls. 1410/1413).

O contribuinte foi intimado em 07/02/2017, apresentando contrarrazões ao recurso especial em 21/02/2017. Alega, em síntese, que:

- (i) não deveria ser conhecido o recurso especial por falta de prequestionamento;
- (ii) ausência de demonstração analítica da divergência e de similitude fática;
- (iii) no mérito sustenta que a qualificação da multa não se sustenta.

O contribuinte ainda sustenta que seria definitiva a decisão administrativa que reconheceu a decadência. Por estes fundamentos, pede não seja conhecido o recurso ou, sucessivamente, seja-lhe negado provimento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

O recurso especial é tempestivo, razão pela qual passo à análise dos demais requisitos questionados pelo contribuinte, quais sejam: falta de prequestionamento, ausência de demonstração analítica da divergência e de similitude fática.

Pquestionamento

O RICARF (Portaria nº 343/2015) não é expresso para a exigência de prequestionamento quanto à Procuradoria da Fazenda Nacional, a despeito da expressa exigência quanto aos contribuintes, *verbis*:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF. (...)

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

A despeito da omissão do RICARF em referir tal exigência quanto à Procuradoria, não cabe recurso especial para inovação do quanto decidido ao longo do processo. A restrição pode ser tecnicamente denominada prequestionamento – como o RICARF procede quanto ao contribuinte – mas pode também ser vislumbrada com relação à **demonstração analítica da divergência na interpretação da lei tributária**.

A esse respeito, prescreve o artigo 67, §8º, do RICARF (Portaria MF 343/2015):

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

(...)

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

Com efeito, a efetiva demonstração da divergência só é possível em razões do recurso especial, como exige o RICARF (Portaria MF 343/2015), se houver pronunciamento da Turma prolatora do acórdão recorrido a respeito do tema objeto do recurso especial.

Diante do RICARF, portanto, rejeito o pedido para não conhecimento do recurso por falta de prequestionamento, mas analisarei a divergência na interpretação da lei tributária em seguida.

Demonstração Analítica da Divergência e Similitude Fática

O contribuinte pleiteia seja negado seguimento ao recurso especial da Procuradoria pois não haveria demonstração analítica da divergência, como exige o artigo 67, §8º, do RICARF (Portaria MF 343/2015).

Primeiramente, observo que o recurso especial foi interposto quando vigente o Regimento Interno anterior (Portaria MF 256/2009), que previa:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF. (...)

§ 6º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

A exigência, aliás, decorre da interpretação do Decreto nº 70235/1972, que estabelece como condição do recurso especial a existência de interpretação divergente entre Colegiados do CARF:

Art. 37. O julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno.

§ 2º Caberá recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, no prazo de 15 (quinze) dias da ciência do acórdão ao interessado:

II – de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, turma de Câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Assim, por força do Decreto nº 70.235/1972 e do anterior RICARF, exige-se a demonstração da divergência pelo Recorrente.

No caso dos autos, a Procuradoria trata da divergência na interpretação da lei tributária às fls. 10 a 18 do seu recurso especial, tratando de confrontar o que entende distinto na entre as conclusões dos acórdãos paradigmas com o acórdão recorrido. Passo assim a enfrentar a similitude fática e demonstração da divergência quanto a cada um dos paradigmas, lembrando que a Procuradoria identificou dois acórdãos: **101-96724** e **1202-00.753**.

Primeiro Paradigma: 101-96724

Transcreve-se a ementa do **primeiro acórdão paradigma (101-96724)** quanto à multa qualificada:

MULTA QUALIFICADA A simulação justifica a aplicação da multa qualificada.

Além disso, lembro trecho do relatório do **primeiro acórdão paradigma (101-96724)**:

A fiscalização glosou despesas com amortização de ágio, cuja contrapartida foi a reserva de ágio formada em 06/08/1998, por ocasião da incorporação, pela LIBRA TERMINAL 35 S/A, da empresa ZBT TERMINAIS SANTOS S/A.

Entendeu a fiscalização que a constituição da empresa ZBT TERMINAIS SANTOS S/A. e sua incorporação pela LIBRA TERMINAL 35 S/A foram meras simulações com o objetivo de criar despesas de amortização de ágio para deduzir da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social. (...)

Em relação à glosa da amortização do ágio foi aplicada a multa de 150%.

Embora o **primeiro acórdão paradigma (101-96724)** tenha em sua ementa a menção multa qualificada, além do resultado pela negativa de provimento ao recurso voluntário, não consta em razões do voto condutor qualquer justificativa para a manutenção da multa qualificada. Acrescento, como acima referido, que sequer do relatório deste acórdão paradigma é possível extrair qual o exato fundamento da multa qualificada.

Diante disso, entendo que o **primeiro acórdão paradigma (101-96724)** não guarda similitude fática suficiente para justificar o conhecimento do recurso especial, como também este precedente não é suficiente à demonstração da divergência, diante da ausência de fundamentação neste para justificar a manutenção da multa qualificada.

Segundo Paradigma: 1202-00753

Passo à análise do **segundo acórdão paradigma (nº 1202-00.753)**, lembrando a sua ementa:

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. OPERAÇÃO INTERNA. SIMULAÇÃO. GLOSA. A criação de ágio por meio de reorganização societária entre empresas do mesmo grupo econômico, pautada em fortes indícios, além de prova direta da ocorrência de simulação revela-se artificial e não gera direito à dedução das respectivas despesas de amortização.

O relatório deste segundo paradigma (**1202-00753**) revela o contexto fático julgado pela Turma:

De acordo com o Relatório do Trabalho Fiscal (fls. 590 a 624), a autuação decorreu da desconsideração de diversas operações societárias simuladas que permitiram a amortização do ágio com o objetivo de redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, tendo sido aplicada a multa de ofício qualificada (150%), nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502/64 e exigida a multa isolada (50%) decorrente da falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL, uma vez que o contribuinte optou pela apuração anual do IRPJ e da CSLL nos anos-calendário 2006, 2007 e 2008.

O inteiro teor do acórdão paradigma **1202-00.753** confirma a situação bastante similar à tratada nos presentes autos:

Logo, a necessidade de uma aquisição onerosa de terceiros para formação do ágio deve ser considerada no exame das operações de reorganização societária, para fins de incidência tributária, já que tais operações podem ser utilizadas como instrumento de planejamento tributário, desde que demonstrem os fundamentos econômicos da operação (benefícios operacionais), o que não ocorre quando se adquire de partes interligadas.

Por lhe faltar fundamentação econômica, a reestruturação entre empresas do mesmo grupo econômico, engendrada com o objetivo de reduzir a tributação, não pode ser oponível ao Fisco, como é o caso dos autos.

(...)

Diante de todo o exposto em relação à infração, resta evidenciado que os negócios jurídicos foram praticados de forma simulada, nos termos do § 1º do art. 167 do Código Civil.

Verificou-se que, a partir do engendramento de operações societárias complexas e simuladas, incluindo a participação de interposta pessoa (JOFECRED), pretendeu a recorrente, intencionalmente, subtrair-se à tributação, o que tornou tais operações ilegais, uma vez que o ordenamento jurídico brasileiro não permite a evasão tributária por meio de simulação.

Cabe referir que situação bem semelhante à presente foi analisada no Acórdão nº 101-96.724, julgado na sessão de 28/05/2008, de relatoria da ilustre ex-Conselheira Sandra Maria Faroni, restando decidido o seguinte:

Assim, tendo sido constatada situação que se enquadra como fraudulenta, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.602/64, perfeitamente cabível a multa qualificada de 150% prevista no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96.

Lembro que o caso dos autos foi relatado pelo acórdão recorrido como operação societária entre empresas do mesmo grupo econômico e, por esta razão, não seria dedutível o ágio. Nesse sentido, é a ementa do acórdão recorrido:

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EMPRESAS DE MESMO GRUPO ECONÔMICO. INDEDUTIBILIDADE. Incabível a formalização do ágio como decorrência de operação societária realizada entre empresas de mesmo grupo econômico, pela inexistência da contrapartida do terceiro que gere o efetivo dispêndio.

ÁGIO INTERNO.MULTA QUALIFICADA. DESCABIMENTO. Descabe a imputação da multa qualificada quando não demonstrada cabalmente a ocorrência da fraude.

Diante deste quadro, entendo pela existência de similitude fática entre as situações tratadas pelo acórdão recorrido e segundo paradigma (1202-00.753).

Pondero que a Turma Ordinária, conforme voto condutor, afastou a exigência de multa qualificada porque “*não demonstrada cabalmente a ocorrência de fraude*” (trecho do acórdão recorrido). Extraí-se do voto do ex-Conselheiro Relator:

Por outro lado, todas as operações societárias sob exame cumpriram os requisitos formais de registro, seja contábil ou nos órgãos competentes, não havendo nenhum questionamento no que tange à existência das empresas envolvidas. Assim, se as operações foram realizadas exatamente nos moldes informados pelo sujeito passivo, ou seja, não foram simuladas, a fraude suscitada pela autoridade lançadora não está demonstrada.

A análise da efetiva demonstração cabal da ocorrência de fraude, nos termos do **acórdão recorrido**, depende da análise de mérito do recurso, mas não prejudica seu conhecimento.

Por estas razões, concluo pelo conhecimento do recurso especial da Procuradoria quanto ao **segundo paradigma (1202-00.753)**.

Passo a análise do mérito, cujo único tema é qualificação da multa de ofício.

Relembro que a fiscalização entendeu pela qualificação da multa pelos fundamentos extraídos do Relatório de Atividade Fiscal que acompanha o auto de infração (fls. 583):

2.7. DAS PENALIDADES (...)

Para as sanções administrativas, as infrações relativas à dedutibilidade indevida das amortizações procedidas pelo sujeito passivo, assim como, à compensação indevida de prejuízos fiscais / bases de cálculo negativa foram compreendidas como geradoras da modalidade qualificada de multa por lançamento de ofício (percentual de 150% para as multas proporcionais), prevista no §. 1º. Do art. 44 da Lei n. 9.430/96 com redação dada pelo art. 14, da Lei n. 11.488/07, transcrito abaixo.(...)

A adoção do percentual qualificado se justifica pela constatação de que as infrações foram cometidas com base em artifícios fraudulentos. A aquisição de empresa veículo e sua extinção no mesmo dia após a subscrição e integralização de capital demonstram muito claramente a intenção de utilizá-la com abuso de personalidade jurídica. Comprovam a intenção do contribuinte em suprimir os tributos devidos, os procedimentos adotados, que na cronologia dos fatos, demonstram que o planejamento visou única e exclusivamente o aproveitamento do ágio gerado na incorporação reversa, com vistas a reduzir o tributo devido, senão vejamos (...)

Outro elemento característico do abuso da personalidade jurídica da APJ Investimentos Ltda. na perpetração da infração está presente no fato de que, na contabilidade dessa empresa veículo, após a sua aquisição, consta lançamentos relativos à transferência de titularidade, subscrição e integralização de capital e, posteriormente, os lançamentos de extinção dessa sociedade. São provas disso o Livro Diário apresentados às fls. 436/440.

Por fim, também ressaltar que é elementar, em situações como as sob relato, que a infração à legislação tributária seja acompanhada de transgressão das normas contábeis. Foi demonstrado anteriormente que nos procedimentos contábeis do sujeito passivo, para levar a efeito o objetivo pretendido de reduzir as bases de cálculo dos tributos, infringiu o disposto no inciso V do art. 179 da Lei n. 6.404/76.

Lembro que os Auto de Infração identificam como fundamento para a imposição de multa qualificada o disposto no artigo 44, II, da Lei nº 9430/1996, como também no §1º do mesmo dispositivo, posteriormente às alterações pela Lei nº 11.488/2007 (fls. 538 e 554).

O artigo 44, II, da Lei nº 9.430/1996, tinha a seguinte redação ao tempo dos fatos em discussão (anos-calendário de 2005 a 2009):

Art. 44. (...)

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

Com a edição da Lei nº 11.488/2007, fruto da conversão da Medida Provisória nº 351/2007, a multa qualificada passou a ser tratada pelo §1º, do artigo 44, nos seguintes termos:

Art. 44 (...)

§ 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)

Os Autos de Infração, em que pese mencionem o artigo 44, II e §1º - acima reproduzidos -, não identificam se a hipótese é de sonegação, fraude ou conluio, para ajustar a conduta infracional aos artigos 71, 72, ou 73, da Lei nº 4.506/1964.

Com efeito, a conduta infracional deve ser devidamente descrita no lançamento tributário para demonstrar a subsunção dos fatos à hipótese legal, em respeito ao artigo 142, do Código Tributário Nacional:

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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. (grifo nosso)

A falta de precisão quanto à conduta, para tipificá-la em qualquer das hipóteses dos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/1964, acarreta a improcedência do lançamento da multa qualificada.

Esclareço que proferi votos manifestando-me sobre a necessária identificação da conduta infracional para aplicação da penalidade, como nos acórdãos **9101-002.826** (processo nº 10120.008793/2002-72) e **9101-003.365** (processo nº 16561720172/2012-20).

Acrescento às razões de decidir o arrazoado lapidar do ex-Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, Relator do acórdão recorrido:

No que se refere à qualificação da multa de ofício, entendo que a análise das operações deve ocorrer separadamente do ágio por elas gerado e indevidamente deduzido.

Explico melhor:

No entendimento deste Relator, é incontestável o fato de que operações societárias realizadas entre empresas do mesmo grupo não podem gerar ágio amortizável. Sob esse prisma, como já exposto neste voto, concordo com a decisão recorrida pela indedutibilidade do ágio em questão.

Por outro lado, todas as operações societárias sob exame cumpriram os requisitos formais de registro, seja contábil ou nos órgãos competentes, não havendo nenhum questionamento no que tange à existência das empresas envolvidas. Assim, se as operações foram realizadas exatamente nos moldes informados pelo sujeito passivo, ou seja, não foram simuladas, a fraude suscitada pela autoridade lançadora não está demonstrada.

Nesses termos, voto por reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%. Com a desqualificação da multa, ratifica-se a contagem do prazo decadencial pela regra do § 4º, do art. 150, do CTN.

Também adotando as razões do acórdão recorrido, voto por **negar provimento ao recurso especial da Procuradoria.**

Conclusão

Por tais razões, voto por **conhecer do recurso especial da Procuradoria.** No mérito, voto por **negar-lhe provimento**, confirmando o acórdão recorrido.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

Voto Vencedor

Conselheiro André Mendes de Moura, Redator designado

Não obstante o substancial voto da I. Relatora, peço vênias para discordar no mérito.

As operações sob análise envolvem as empresas MIME INVESTIMENTOS, MIME DISTRIBUIDORA E APJ.

A MIME INVESTIMENTOS foi constituída mediante integralização de capital das ações da MIME DISTRIBUIDORA.

Em brevíssimo lapso temporal, cinco dias, foi efetuada a aquisição da APJ, as ações da MIME DISTRIBUIDORA foram integralizadas para aumento do capital social da APJ, e as ações de MIME DISTRIBUIDORA foram reavaliadas gerando a criação de um ágio. Na sequência, a MIME DISTRIBUIDORA incorporou a APJ, e, por entender que estaria consumada a hipótese de incidência prevista nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, passou a aproveitar a despesa de amortização de ágio.

As operações ocorridas dentro do grupo econômico retratam a criação de um ágio sem substância, fictício.

O Termo de Verificação Fiscal (TVF) apresentou com detalhamento as operações:

a) A empresa objeto da presente autuação teve seu início de atividade em 14/04/97 (contrato social à fls. 12/15). Nas seis alterações realizadas até 26/03/2004 (fls. 29/30) foi verificado que os objetos das alterações estavam relacionados a alterações de seu capital social, exceto quanto a mudança do quadro societário realizada em 05/05/99.

b) A partir de 17/11/2004, com a 7ª alteração contratual (fls. 32/36), deu-se o início do planejamento tributário com a mudança no quadro social da empresa, quando a empresa Mime Investimentos Ltda, passou a ser a controladora. Na alteração do contrato social desta data consta: "Mime Investimentos Ltda ... em fase de constituição na Junta Comercial do Estado de Santa Catarina" (fls. 33) (grifos nossos). O que se quer destacar com esta citação é que, conforme demonstrado no Quadro 2, a empresa controladora, cujo capital social era formado basicamente por ações da própria Mime Distribuidora, apesar do contrato social estar datado de 17/11/2004 (fls. 96/103), teve o registro solicitado na JUSESC em 15/12/2004 e o registro deferido somente em 31/01/2005 (fls.103);

c) Em 16/12/2004 a Mime Distribuidora Ltda., recebeu um laudo de avaliação, no qual se fazia uma estimativa da empresa pelo seu valor econômico, com base em projeção do fluxo de caixa, ela seria apreciada em R\$ 16.296.910,00 (fls. 118/161), cujo registro na JUSESC ocorreu em 31/01/2005 (fls. 160)

d) A empresa "ZIG ZAG Confeccões Ltda.", descrita no Quadro 1, cujo ramo de autuação originalmente era a prestação de serviços de facções de artigos do vestuário em geral e confeccões de artigos do vestuário em geral (fl. 64) foi adquirida pela Mime Investimentos Ltda., em 24/12/2004 (controladora do contribuinte "Mime Distribuidora"), renomeada APJ Investimentos Ltda., e redirecionada à atuar como 'holding' (fl. 70/72). O pedido dessas alterações junto a JUSESC é datado de 24/01/2005 conforme pode ser lido no protocolo 05/19151-9 (fls. 172)

e) Nesta mesma data de 24/12/2004, a então controladora Mime Investimentos Ltda., transferiu a empresa recém adquirida (APJ Investimento) sua participação na Distribuidora Mime. Portanto, transferiu a APJ o controle direto sobre a Mime Distribuidora mantendo, contudo, sobre a Mime Distribuidora o controle indireto (realizado por meio do controle direto sobre a APJ). Estas informações podem ser obtidas na leitura da 8ª Alteração Contratual da Mime Distribuidora, registrada em 31/01/2005 (fls. 39).

f) Ainda em 24/12/2004 foi realizada uma avaliação da empresa "APJ Investimento", a qual concluía que o valor de mercado desta empresa seria de R\$ 16.296.915,00. Há de se observar os dizeres deste laudo de avaliação (fls. 80/83) a seguir transcrito

no qual os peritos contratos afirmam da incorporação da empresa APJ pela Mime Distribuidora.

OBJETIVO DA AVALIAÇÃO

Determinação do valor do patrimônio líquido da empresa APJ INVESTIMENTOS LTDA, já qualificada, a ser incorporado pela sociedade MIME DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA.

g) Na data de 29/12/2004 é celebrado o protocolo e justificativa de incorporação de sociedade da APJ Investimentos, pela Sociedade MIME Distribuidora de Petróleo LTDA, pedido solicitado a JUSESC em 28/01/2005, conforme protocolo 05/19530-1 (fl. 173), no qual é afirmado: As administrações das empresas, INCORPORADA e EINCORPORADORA, após avaliarem cuidadosamente os objetivos das sociedades e seus ativos, concluíram ser de interesse dos sócios e das empresas, todas pertencentes ao mesmo grupo econômico e familiar, promover uma reorganização societária...."

h) Na 2ª alteração contratual (Distrato por Incorporação) da APJ Investimentos e sua conseqüente extinção datado de 29/12/2004, pedido junto a JUSESC em 28/01/2005, conforme protocolo 05/19528-0 (fl. 162), constando "Os sócios declaram que receberam seus haveres, apurados conforme balanço de encerramento em 24/12/2004, dando plena e geral quitação entre si e perante a sociedade até a presente data";

As conclusões da autoridade fiscal são precisas:

Na análise efetuada dos procedimentos da empresa conclui-se que o contribuinte de forma clara e ostensiva elaborou e criou a situação fática apresentada, única e exclusivamente com o objetivo de gerar uma situação em que se torna-se "justificável" a contabilização de ágio gerado na incorporação da empresa controladora, para num momento seguinte beneficiar-se das despesas geradas pela amortização do ágio construído para reduzir as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e, conseqüentemente, reduzir ou suprimir o tributo devido.

Isto está comprovado pelo curto período de vida da empresa, apenas um dia, (alíneas 'd' e 'f' acima) suficiente para formalmente gerar as condições pretendidas pelo sujeito passivo. É de se salientar que todas alterações societárias, justificativas e laudos relativos às operações em debate informados no Relatório, foram apresentados à JUSESC para registro nas datas de 24 a 28/01/2005.

Outro elemento característico do uso abusivo da personalidade jurídica da APJ Investimentos Ltda na perpetração da infração está presente no fato de que, na contabilidade dessa empresa veículo, após a sua aquisição, consta lançamentos relativos à transferência de titularidade, subscrição e integralização de capital e, posteriormente, os lançamentos de extinção dessa

sociedade. São provas disso os Livro Diário apresentados às fls 436/440.

Dois elementos são contundentes para demonstrar a artificialidade da operação. Primeiro, o brevíssimo lapso temporal das operações. A APJ foi adquirida em 24/12/2004, teve seu capital social aumentado com a integralização das ações da MIME DISTRIBUIDORA, que foram objeto de reavaliação consumando a criação de um ágio. Cinco dias depois a MIME DISTRIBUIDORA incorpora a APJ. Segundo, a utilização artificial da APJ, conforme descrito no TVF, cujos eventos contábeis, desde sua aquisição até sua incorporação, em cinco dias, restringiram-se *a transferência de titularidade, subscrição e integralização de capital e, posteriormente, os lançamentos de extinção dessa sociedade.*

Não resta dúvida de que a APJ demonstra um completo desvirtuamento do instituto de pessoa jurídica, criada apenas para fabricar uma despesa. Ora, empresas não se prestam a fabricar despesas, mas sim a fabricar produtos, gerar empregos, prestar serviços, mediante consecução de atividades reais.

O *plus* na conduta é evidente, ultrapassando o tipo objetivo da norma tributária. Não se trata de mero descumprimento da norma. Verifica-se a presença dos elementos cognitivo e volitivo, consumando-se o dolo, cuja definição é apresentada com clareza por CEZAR ROBERTO BITENCOURT¹:

O dolo, elemento essencial da ação final, compõe o tipo subjetivo. Pela sua definição, constata-se que o dolo é constituído por dois elementos: um cognitivo, que é o conhecimento do fato constitutivo da ação típica; e um volitivo, que é a vontade de realizá-la. O primeiro elemento, o conhecimento, é pressuposto do segundo, a vontade, que não pode existir sem aquele.

Sobre o elemento cognitivo, BITENCOURT² discorre com didática:

Para a configuração do dolo exige-se a consciência daquilo que esse pretende praticar. Essa consciência deve ser atual, isto é, deve estar presente no momento da ação, quando ela está sendo realizada

Sobre o elemento volitivo, são claros os ensinamentos³:

A vontade, incondicionada, deve abranger a ação ou omissão (conduta), o resultado e o nexo causal. A vontade pressupõe a previsão, isto é, a representação, na medida em que é impossível querer algo conscientemente senão aquilo que se previu ou representou na nossa mente, pelo menos, parcialmente.

O caso em debate trata de operações empreendidas no universo de um mesmo grupo econômico, com transferência de ações com sobrepreço para integralizar o capital social de uma empresa de papel, sem sacrifício de ativos, sem pagamento pelo sobrepreço, que foi

¹ BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de direito penal : parte geral, volume 1, 11ª ed. São Paulo : Saraiva, 2007, p. 267.

² BITENCOURT, 2007, p. 269.

³ BITENCOURT, 2007, p. 269.

Processo nº 10920.720688/2010-08
Acórdão n.º **9101-003.538**

CSRF-T1
Fl. 1.466

criado artificialmente e especificamente para consumir o aproveitamento de uma despesa fictícia. Presentes, sem sombra de dúvidas, os elementos volitivo e cognitivo.

Cabe, portanto, ser **restabelecida a qualificação da multa de ofício**.

Diante do exposto, voto no sentido de **dar provimento** ao recurso especial da PGFN.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura