



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

Processo nº 10970.720351/2011-88
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-003.396 – 1ª Turma
Sessão de 05 de fevereiro de 2018
Matéria ÁGIO. MULTA QUALIFICADA.
Recorrentes TEMPO SERVIÇOS LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

ÁGIO. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. INEFICÁCIA.

A reorganização societária na qual inexistir motivação outra que não a criação artificial de condições para obtenção de vantagens tributárias é inoponível à Fazenda Pública. Negada eficácia fiscal ao arranjo societário sem propósito comercial, restam não atendidos os requisitos para a amortização do ágio como despesa dedutível, impondo-se a glosa e a recomposição da apuração dos tributos devidos.

ÁGIO DE SI MESMO. INCONSISTÊNCIA.

Carece de consistência econômica ou contábil o ágio surgido no bojo de entidades sob o mesmo controle, o que obsta que se admitam suas consequências tributárias.

ÁGIO. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO.

Não há como aceitar a dedução da amortização do ágio artificialmente criado com a utilização de empresa veículo, formalmente constituída, não obstante despida de propósito comercial.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

MULTA QUALIFICADA. ATO SOCIETÁRIO SEM PROPÓSITO NEGOCIAL. ÁGIO DESPROVIDO DE SUBSTÂNCIA ECONÔMICA. PROCEDÊNCIA.

Se os fatos retratados nos autos deixam fora de dúvida a intenção do contribuinte de, por meio de ato societário desprovido de propósito comercial, gerar ágio artificial, despido de substância econômica e, com isso, reduzir a

base de incidência de tributos, descabe afastar a qualificação da multa aplicada pela Fiscalização.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

As multas proporcionais aplicadas em lançamento de ofício, por descumprimento a mandamento legal que estabelece a determinação do valor de tributo administrado pela Receita Federal do Brasil a ser recolhido no prazo legal, estão inseridas na compreensão do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo, portanto, suscetíveis à incidência de juros de mora à taxa SELIC.

ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ posteriores à Lei nº 11.488/2007, quando não justificados em balanço de suspensão ou redução, é cabível a cobrança da multa isolada, que pode e deve ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício aplicável aos casos de falta de pagamento do mesmo tributo, apurado de forma incorreta, ao final do período-base de incidência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Daniele Souto Rodrigues Amadio (relatora), Luís Flávio Neto, Jose Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado) e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Votaram pelas conclusões, quanto ao conhecimento, os conselheiros André Mendes de Moura, Flávio Franco Corrêa e Adriana Gomes Rêgo. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional quanto ao ano-calendário 2006 e conhecê-lo, por maioria de votos, quanto aos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009, vencidos os conselheiros Daniele Souto Rodrigues Amadio (relatora) e Luís Flávio Neto, que não conheceram. No mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, acordam em dar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Daniele Souto Rodrigues Amadio (relatora), Luís Flávio Neto e Jose Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Flávio Franco Corrêa. Declarou-se impedida de participar do julgamento a conselheira Cristiane Silva Costa, substituída pelo conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Presidente

(assinado digitalmente)

Daniele Souto Rodrigues Amadio - Relatora

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rêgo, André Mendes de Moura, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), Rafael Vidal de Araújo, Luis Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra.

Relatório

Tratam-se de **autos de infração** (E-fls. 03 ss.) lavrados para a exigência de (i) valor resultante da utilização de alíquota da CSLL diversa da aplicável às administradoras de cartões de crédito, (i) multa isolada pela ausência do recolhimento de estimativas, (iii) IRPJ e CSLL relativos aos anos calendário de 2006 a 2009, acrescidos de (iv) multa qualificada de 150%, em razão de glosa de amortização de ágio gerado internamente, com a utilização de empresa veículo e incorporação reversa, justificativa detalhada pelo **Termo de Verificação Fiscal** (E-fls. 55 ss.) e transcrita abaixo:

a) requisitos formais não foram cumpridos, tais como:

- os lançamentos dos ágios contabilizados pelo Banco Bradesco e pela Esmeralda Holdings não indicam seu fundamento econômico;
- o laudo de avaliação elaborado pela KPMG e datado de 29 de Setembro de 2006, apresentado para demonstrar o fundamento econômico dos ágios não presta para tal fim, conforme já explanado no item 5 retro;

b) não houve qualquer propósito negocial na incorporação da Esmeralda Holdings pela Tempo Serviços, que não fosse a redução da carga tributária do grupo econômico, mediante a utilização do benefício fiscal disposto no artigo 7º, inciso II, da Lei 9.532/97;

c) não houve alteração do controle acionário da Tempo Serviços após a incorporação societária: a empresa fiscalizada (incorporadora), que era controlada pelo Banco Bradesco antes da incorporação, continuou submetida ao mesmo controle acionário imediatamente após o evento;

d) para usufruir do benefício fiscal concedido pelos artigos 7º e 8º da Lei 9.532/97, fez-se uso de empresa veículo, cuja única finalidade foi reconhecer um ágio interno, para, em seguida, ser incorporada. Assim,

verificou-se o uso distorcido dos referidos comandos legais, que não contemplam uma terceira empresa no processo de reorganização societária, não admitindo, portanto, operações trianguladas com o uso de empresa veículo.

Para uma melhor compreensão desse apontamento, transcreve-se trecho mais extenso do referido TVF, ao qual se remete para uma leitura completa:

6.1. Operações estruturadas em sequência (“step transactions”)

Analisando os momentos anterior e posterior ao conjunto de operações estruturadas em sequência, uma vez que devemos analisar o filme (conjunto) ao invés de cada fotografia (etapa), verificamos que não houve efeito patrimonial da incorporação realizada: a empresa fiscalizada (incorporadora) continua submetida ao mesmo controle acionário, conforme abaixo demonstrado:

6.2. Operações invertidas

Em 29/09/2006 a empresa Esmeralda Holdings, detentora de 99,99% de participação no capital social da empresa fiscalizada (Tempo Serviços Ltda) é incorporada por esta, ou seja, a controlada incorpora a controladora.

6.3. Operações entre partes relacionadas

À época da incorporação, o Banco Bradesco detinha 100% do capital social da empresa incorporada (Esmeralda Holdings Ltda) e 99,99% do capital social da incorporadora (Tempo Serviços Ltda).

Portanto, a reorganização societária objeto de verificação fiscal ocorreu dentro de um mesmo grupo econômico, entre partes relacionadas, empresas sob controle comum.

6.4. Empresa veículo e de duração efêmera

A utilização de empresa veículo, de duração efêmera, é também de fácil constatação no presente caso: a empresa Esmeralda Holdings foi constituída em 18/03/2005, com capital social de R\$ 1.000,00, tendo por objeto social a administração, locação, compra e venda de bens próprios e participação em outras sociedades como cotista ou acionista.

Apresentou DIPJ do ano-calendário de 2005 como inativa.

Na DIPJ do ano-calendário de 2006, período 01/01/2006 a 29/09/2006 (data de sua incorporação pela Tempo Serviços Ltda), a Receita Bruta informada foi de R\$0,00 e a única despesa declarada refere-se à provisão de R\$ 845.554.577,00 (ágio do investimento na Tempo Serviços, recebido como integralização do aumento de seu capital pelo Banco Bradesco).

Ou seja, no seu curto período de existência, a empresa em questão não possuiu funcionários, não possuiu nenhum ativo imobilizado e não incorreu em despesas administrativas (aluguéis, telefone, energia, água, etc), servindo, única e exclusivamente, de canal de passagem de um ágio, sendo extinta imediatamente após tal passagem.

Ora, a criação de sociedade para posterior extinção por incorporação revela evidente falta de propósito negocial, ou seja, inexistência de fundamento econômico do evento societária. Não se concebe, nas operações normais dos agentes econômicos, que se crie uma empresa com o fim de extingui-la logo em seguida. As empresas são entidades criadas para a exploração de determinada atividade econômica e, como regra geral, têm como premissa a continuidade de suas operações.

6.5. Ágio interno

No presente caso, houve a formação de dois ágios distintos:

- o primeiro foi contabilizado em 30/06/2006 pelo Banco Bradesco, quando da aquisição das empresas do Grupo Amex no Brasil, sendo o referido ágio efetivamente pago e a negociação ocorrida entre partes independentes e não relacionadas;
- já em 14/09/2006 ocorreu a criação de um ágio interno na Esmeralda Holdings, quando o Banco Bradesco conferiu no capital de sua controlada, sua participação na Tempo Serviços Ltda, avaliada economicamente por laudo de avaliação com base em perspectiva de rentabilidade futura, segundo o método de fluxo de caixa futuro descontado. Note-se que a operação societária da qual resultou o referido ágio foi realizada intragrupo, entre partes relacionadas, ou seja, avaliadora e avaliada são o mesmo grupo econômico. A conta que recebeu a contrapartida do lançamento do ágio contabilizado na Esmeralda Holdings foi a conta de capital social, ou seja, não houve o efetivo pagamento do ágio na referida operação.

Em 29/09/2006 ocorre a incorporação reversa, onde a Tempo Serviços (controlada) incorpora sua controladora Esmeralda Holdings, absorvendo o ágio de suas próprias ações, vertido do acervo líquido da incorporada, que se extingue, passando a incorporadora a amortizar o referido ágio com base no inciso III do artigo 7º da Lei 9.532/97.

(...)

8. CONCLUSÃO

Intimada a ratificar o entendimento da sociedade e a vontade de seus administradores em relação ao processo de incorporação da empresa Esmeralda Holdings, bem como detalhar e comprovar os efetivos ganhos administrativos, econômicos, financeiros e tributários advindos desta reorganização societária (item 3 do Termo de Intimação Fiscal nº 003), a empresa fiscalizada assim respondeu:

“ as justificativas com relação a otimização de recursos disponíveis, racionalização de custos operacionais e administrativos, bem como de ganhos econômicos, financeiros e tributários dizem respeito aos seguintes aspectos:

- *elaboração, manutenção e supervisão dos registros contábeis;*
- *elaboração da escrituração mercantil;*
- *administração fiscal, acompanhamento e apuração dos tributos e cumprimento de obrigações acessórias;*
- *acompanhamento e manutenção dos registros societários da sociedade;*
- *publicações legais;*
- *gestão de compliance;*
- *otimização dos ativos tributários das empresas envolvidas.”*

Ou seja, não apresentou resultados quantitativos dos ganhos advindos da incorporação da empresa Esmeralda Holdings, repetindo as justificativas genéricas dispostas na cláusula I do Instrumento de Protocolo e Justificação da referida incorporação.

É óbvio que, sendo a empresa incorporada uma empresa inativa desde sua constituição, não havia, portanto, o que se otimizar ou racionalizar com a referida incorporação societária.

Sendo assim, não se vislumbra qualquer propósito comercial na referida reorganização societária que não seja criar artificialmente condição para amortizar o ágio efetivamente pago pelo Banco Bradesco em 30/06/2006, pela aquisição das empresas do Grupo Amex.

No presente caso, não há dúvida de que a operação de incorporação da Esmeralda Holdings pela Tempo Serviços foi resultado de uma “montagem” jurídica efetuada mediante a prática de operações estruturadas em seqüência e com a utilização de empresa veículo, visto que o objetivo almejado

(amortização do ágio efetivamente pago pelo Banco Bradesco pela aquisição das empresas brasileiras do grupo Amex) somente foi obtido com a realização das seguintes operações:

- contratação da empresa de auditoria KPMG para elaboração de laudo de avaliação com base em perspectiva de rentabilidade futura das empresas brasileiras do Grupo Amex adquiridas com ágio pelo Banco Bradesco;
- aquisição de participação societária em empresa inativa (Esmeralda Holdings), também controlada do Banco, e integralização de aumento capital na mesma com seu investimento na Tempo Serviços avaliado com base no referido laudo, criando, assim, um ágio interno;
- incorporação da empresa Esmeralda Holdings (investidora) pela empresa Tempo Serviços (investida), que recebe do acervo líquido da incorporada seu próprio ágio para futura amortização (incorporação reversa);
- extinção da empresa incorporada (Esmeralda Holdings), que atuou como empresa veículo, sendo sua única função a passagem do benefício de amortização do ágio efetivamente pago pelo Banco Bradesco para a Tempo Serviços Ltda.

Portanto, não é cabível a dedutibilidade da amortização do ágio na incorporadora TEMPO SERVIÇOS LTDA, uma vez que:

a) requisitos formais não foram cumpridos, tais como:

- os lançamentos dos ágios contabilizados pelo Banco Bradesco e pela Esmeralda Holdings não indicam seu fundamento econômico;

- o laudo de avaliação elaborado pela KPMG e datado de 29 de Setembro de 2006, apresentado para demonstrar o fundamento econômico dos ágios não presta para tal fim, conforme já explanado no item 5 retro;

b) não houve qualquer propósito negocial na incorporação da Esmeralda Holdings pela Tempo Serviços, que não fosse a redução da carga tributária do grupo econômico, mediante a utilização do benefício fiscal disposto no artigo 7º, inciso III da Lei 9.532/97;

c) não houve alteração no controle acionário da Tempo Serviços após a incorporação societária: a empresa fiscalizada (incorporadora), que era controlada pelo Banco Bradesco antes da incorporação, continuou submetida ao mesmo controle acionário imediatamente após o evento;

d) para usufruir do benefício fiscal concedido pelos artigos 7º e 8º da lei 9.532/97, fez-se uso de empresa veículo, cuja única finalidade foi reconhecer um ágio interno, para, em seguida, ser incorporada. Assim, verificou-se o uso distorcido dos referidos comandos legais, que não contemplam uma terceira empresa no processo de reorganização societária, não admitindo, portanto, operações trianguladas com o uso de empresa veículo.

Sendo assim, pelos motivos acima expostos, a amortização do Ágio pela Tempo Serviços Ltda não atende ao disposto nos artigos 20º, § 2º e 3º do Decreto-Lei nº 1.598/1977 e artigos 7º e 8º da Lei 9.532/1997 (artigos 385 e 386 do Decreto 3.000/99 – Regulamento do Imposto de Renda), motivo pelo qual devem ser glosadas as suas deduções do lucro real e da base de cálculo da CSLL efetuadas pelo contribuinte a partir de Outubro/2006.

Insurgindo-se, a contribuinte apresentou **impugnação** às E-fls. 1313 ss. sustentando, preliminarmente, (i) a natureza das operações efetivamente realizadas na aquisição das empresas do grupo AMEX no Brasil para expansão das atividades de cartão de crédito e (ii) a impossibilidade de aplicação da multa qualificada diante da inexistência de sonegação, fraude ou conluio.

No mérito, tratou dos seguintes pontos: (iii) legitimidade da aquisição do investimento com ágio pela Esmeralda Holdings e posterior aproveitamento da sua dedutibilidade fiscal pela autuada, (iv) natureza jurídico/contábil do ágio na aquisição de participações societárias, (v) licitude da aquisição de participação societária com ágio conferida em integralização de ações, (vi) tratamento tributário do ágio - dedução fiscal da amortização, (vii) comprovação da rentabilidade futura como fundamento econômico do ágio - estudo do contribuinte ratificado pelo relatório elaborado pela KPMG, (viii) necessidade de utilização da Esmeralda Holdings, (ix) teoria do propósito negocial e

aplicabilidade às operações praticadas - motivo, finalidade e congruência do negócio jurídico e coerência com o planejamento estratégico do empreendimento econômico, (x) inexistência de ágio interno - preço de aquisição definido entre partes independentes e não relacionadas, (xi) a validade do ágio interno para o direito, (xii) compensações indevidas de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL, (xiii) impossibilidade da cobrança da multa isolada em razão da falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa: encerramento do ano calendário e concomitância, (xiv) equívoco na apuração da base de cálculo para o lançamento da multa isolada da CSLL, (xv) ilegalidade da cobrança de alíquota majorada da CSLL – atividade exercida não se subsume à hipótese legal, (xvi) ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa.

Após a apresentação da impugnação, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora determinou a realização de **diligência** (E-fls. 1986 ss.) sob o seguinte aspecto: “*Considerando que na planilha de apuração da multa isolada CSLL (fl. 94) o valor do mês de janeiro/2007 relativo à linha BC da CSLL antes da compensação BC neg. é diferente do constante na DIPJ do exercício e também que o valor da linha ‘CSLL a pagar’ está incorreto, proponho o encaminhamento deste à SAFIS/DRF Uberlândia/MG para que a autoridade preparadora, procedendo as diligências que entender necessárias, proceda as correções necessárias na referida planilha, apurando por consequência o novo valor da multa por insuficiência de recolhimento da CSLL sobre base de cálculo estimada.*”

Com o retorno da diligência, trouxe-se a **informação fiscal** (E-fls. 1998 ss.) de que se procedeu à retificação da multa isolada da CSLL no mês de janeiro de 2007.

Na sequência, a mencionada Delegacia da Receita Federal de Julgamento proferiu o **acórdão n. 09-39.730** (E-fls. 2026 ss.) mantendo o lançamento quanto à indedutibilidade do ágio, diferencial de alíquotas da CSLL e juros sobre multa, mas desconstituindo-se a qualificação da penalidade, pelas razões resumidas na seguinte ementa:

“ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO EFETIVAMENTE PAGO NA AQUISIÇÃO SOCIETÁRIA. PREMISSAS.

As premissas básicas para amortização de ágio, são: i) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio; ii) a realização das operações originais entre partes não ligadas; iii) seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura.

Não atendida qualquer das premissas a amortização do ágio não pode ser admitida.

CSLL. ALÍQUOTA MAJORADA.

A legislação de regência incluiu expressamente as administradoras de cartões de créditos entre as empresas sujeitas à alíquota de 15% para a CSLL.

MULTA QUALIFICADA.

Quando não caracterizado o evidente intuito de fraude não cabe a aplicação de

multa de ofício qualificada.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”

Em face da referida decisão, a contribuinte interpôs **recurso voluntário** (E-fls. 2067 ss.), basicamente na mesma linha de sua impugnação administrativa, e a Fazenda Nacional, por sua vez, apresentou **contrarrazões** (E-fls. 2341 ss.).

Também foram juntados aos autos **parecer** emitido pelo Ilustre Professor Eliseu Martins (E-fls. 2293 ss.), no sentido de que inexistiria previsão nas regras legais ou contábeis para que o laudo de avaliação fosse anterior à operação ou necessidade de registro notarial, bem como sua **complementação** (E-fls. 2414 ss), que trouxe a seguinte conclusão: “*é incabível colocar-se a figura da sociedade veículo nas operações realizadas como invalidadora dessas mesmas operações. E afirmamos que as operações foram realizadas dentro, estritamente dentro, das normas contábeis vigentes à época, tanto no que diz respeito da figura da incorporação reversa, quanto do ágio interno quanto da transferência do ágio. Nada, nada impedia tais operações e para algumas sequer havia outra alternativa.*”

Do julgamento do recurso pela Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção resultou o **acórdão n. 1301-000.960** (E-fls. 2460 ss.), em que se manteve a glosa da amortização do ágio, diante da ausência de propósito comercial para o uso de empresa veículo, a qualificação da multa, a exigência do diferencial de alíquotas da CSLL e os juros de mora sobre a multa de ofício, mas se afastou a multa isolada diante da impossibilidade de sua concomitância com a referida multa de ofício. Leia-se a sua ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. SIMULAÇÃO. MULTA QUALIFICADA.

A sucessão de eventos modificativos de controle societário em um mesmo grupo empresarial sem qualquer finalidade comercial que resulte em incorporação de pessoa jurídica em cuja contabilidade constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, com utilização de empresa veículo, unicamente para criar de modo artificial as condições para aproveitamento da amortização do ágio como dedução na apuração do lucro real, caracteriza simulação montada para o fim exclusivo de economia tributária, o que autoriza o lançamento de ofício com imposição de multa qualificada em razão do intuito de fraude demonstrado.

ADMINISTRADORA DE CARTÃO DE CRÉDITO. ALÍQUOTA DA CSLL.

As administradoras de cartões de crédito devem apurar a CSLL mediante a

aplicação da alíquota majorada de 15% por disposição legal expressa. A divisão de tarefas típicas da atividade entre duas pessoas jurídicas do mesmo grupo societário que venham a atuar de forma reciprocamente complementar não as exclui da condição de administradoras de cartões de crédito, submetendo-se ambas à alíquota majorada na apuração da CSLL devida.

PAGAMENTO MENSAL DE IRPJ E CSLL. MULTA ISOLADA.

A aplicação concomitante da multa isolada por falta de pagamentos mensais de IRPJ e CSLL e da multa de ofício pela falta de pagamentos dos mesmos tributos na apuração anual com base no lucro real não é admissível quando as multas incidem sobre uma mesma base impositiva.

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA.

A multa de lançamento de ofício sofre a incidência de juros de mora com base na taxa Selic a partir do seu vencimento.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A decisão relativa ao auto de infração matriz deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração conexo, decorrente ou reflexo, no que couber, uma vez que ambos os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado dar provimento parcial ao recurso de ofício para restabelecer a qualificação da multa de ofício (150%), pelo voto de qualidade, vencidos os Conselheiros Marcos Shigueo Takata, Fábio Nieves Barreira e Hugo Correia Sotero, e dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a exigência de multa de ofício isolada por falta de pagamentos mensais de IRPJ e CSLL, por maioria, vencidos os Conselheiros Eduardo Martins Neiva Monteiro e André Mendes de Moura. A parcela da exigência relativa à dedução do ágio foi mantida por maioria, vencidos os Conselheiros Marcos Shigueo Takata e Fábio Nieves Barreira; a parte correspondente à apuração da CSLL pela alíquota de 15% foi mantida por unanimidade e a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício foi mantida pelo voto de qualidade, vencidos os Conselheiros Marcos Shigueo Takata, Fábio Nieves Barreira e Hugo Correia Sotero. Os Conselheiros Eduardo Martins Neiva Monteiro e André Mendes de Moura consideraram imprópria a documentação comprobatória da formação do ágio apresentada pela contribuinte autuada.

*Aloysio José Percínio da Silva – Presidente e Relator
(assinatura digital)*

Participaram do julgamento os Conselheiros Eduardo Martins Neiva Monteiro, Marcos Shigueo Takata, André Mendes de Moura, Fábio Nieves Barreira, Hugo Correia Sotero e Aloysio José Percínio da Silva.”

Contra o referido acórdão, primeiramente, a Fazenda Nacional interpôs **recurso especial** (E-fls. 2486 ss.), pretendendo fosse restabelecida a multa isolada, diante da defendida possibilidade de sua cumulação com a multa de ofício, pelas diferentes razões que desenvolve, para o que apresentou os acórdãos n. 1202-000.964 e n. 1302-001.080 como paradigmas da divergência.

Em seguida, embora ainda não intimada, a contribuinte protocolizou **petição de desistência** (E-fls. 2518 ss.) com relação ao item 003 da autuação, que dizia respeito ao diferencial de alíquotas da CSLL, aderindo à anistia da Lei n. 12.996/2014.

O recurso foi recepcionado por **despacho de admissibilidade** (E-fls. 2558 ss.) e, sequencialmente, a contribuinte opôs **embargos de declaração** (E-fls. 2568 ss.) visando sanar as omissões enumeradas pelo **despacho** (E-fls. 2720) que não os admitiu:

“1 - Dos Fatos [...]

Contudo, com a devida vênia, verifica-se que o acórdão proferido contém omissões, contradições e obscuridades que precisam ser sanadas por esse E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, razão pela qual são opostos os presentes embargos de declaração. É o que se passará a demonstrar.

2. - Da Existência do Propósito Negocial e da Ausência de Sociedade Veículo

2.1 — Da Omissão Quanto à Análise do Propósito Negocial e Necessidade da Esmeralda Holdings

Pela leitura do acórdão embargado depreende-se que o entendimento manifestado por essa E. Terceira Turma Ordinária foi no sentido de que "a ausência de propósito negocial vem, via de regra, associada à utilização de empresa veículo, sem que seja possível caracterizar um fim econômico ou empresarial próprio diverso da economia tributária, utilizando simulação" (fls. 2.474 dos autos).

Ocorre, entretanto, que o acórdão recorrido foi omissivo no que se refere à análise dos argumentos de defesa, expostos no recurso voluntário, sobre (i) a existência de propósito negocial na operação em questão e (ii) a substância jurídica e econômica da Esmeralda Holdings, as quais comprovam que essa empresa não possuiu como finalidade ser apenas um "canal de passagem de ágio".

De fato, caso a Turma Julgadora tivesse analisado os tópicos "4" ao "5.2.", da peça recursal, teria constatado que o propósito negocial pretendido e alcançado pelo Grupo Bradesco foi a aquisição de uma operadora de cartão de crédito de grande porte e com elevada participação no mercado brasileiro. Tal aquisição tinha, portanto, por finalidade negocial expandir as atividades do Grupo Bradesco no ramo de cartões de crédito em um segmento de alta renda.

Além do evidente propósito negocial da operação, a leitura dos itens citados do recurso voluntário deixa claro que a Esmeralda Holdings jamais poderia ser equiparada à uma "sociedade veículo" sem propósito negocial.

Deveras, confira-se abaixo, de forma sucinta, os argumentos expostos no recurso voluntário que deixaram de ser analisado pelo acórdão embargado e que demonstram (i) o objetivo negocial pretendido pelo Grupo Bradesco e (ii) a importância da participação da Esmeralda Holdings na aquisição das empresas do Grupo Amex:

(i) A aquisição da Embargante foi de extrema importância ao Grupo Bradesco uma vez que a "bandeira Amex é vista como sinônimo de status" (...) "cai como uma luva nas estratégias de segmentação dos grandes bancos de varejo" (...) "que criam serviços exclusivos para correntistas de alta renda." - fls.56 recurso voluntário.

(ii) Os atos praticados pelo Grupo Bradesco demonstram claramente a congruência do motivo e da finalidade da operação realizada a qual não era predominantemente tributária. - fls. 55 do recurso voluntário.

(iii) A própria Delegacia de Julgamento admite que a aquisição das ações da sociedade Amex visou uma maior lucratividade para o Grupo Bradesco - fls. 55 do recurso voluntário.

(iv) A Esmeralda Holdings foi constituída mais de um ano antes da aquisição da Embargante e tinha como objetivo participar no processo de negociação e

aquisição de outras sociedades - fls. 50 do recurso voluntário.

(v) A Esmeralda Holdings era necessária para a manutenção dos patrimônios e demonstrações contábeis de forma segregada, para fins de controle das contingências nas empresas adquiridas pelo Grupo Bradesco - fls. 50 do recurso voluntário.

(vi) O Banco Bradesco S/A não poderia simplesmente incorporar a Embargante, pois as operações societárias tinham por objetivo a aquisição de um conglomerado de novas empresas, com gestão, administração e questões Fiscais próprias, as quais gerariam riscos desnecessários para o adquirente, decorrentes da dificuldade de se obter as certidões de regularidade fiscal, por exemplo - fls. 51/53 do recurso voluntário.

(vii) A existência da Embargante era fundamental para que fossem mantidos os benefícios fiscais concedidos a esta pelo Município de Uberlândia - fls. 50 do recurso voluntário.

(viii) Não existe a possibilidade legal de se aumentar o capital social de uma instituição financeira por meio da integralização de participação societária, descartando-se o argumento de que o Banco Bradesco S/A poderia ter integralizado as ações da Embargante em outra sociedade financeira pertencente ao Grupo - fls. 51 do recurso voluntário; e

(ix) A necessidade da Esmeralda Holdings para a operação societária foi admitida inclusive pela Turma Julgadora - fls. 49 do recurso voluntário.

A omissão quanto à análise do propósito negocial e econômico das operações se torna ainda mais manifesta por meio da seguinte passagem da decisão embargada: "o benefício tributário municipal (fls. 1.903) não justificam a amortização ilegal do ágio, por razões óbvias"(fls. 2476).

Nota-se que a Turma Julgadora não esclarece quais seriam essas "razões óbvias", mesmo diante dos argumentos apresentados pela Embargante às fls. 50 e 51 do Recurso Voluntário que, reitera-se, denotam a existência de um propósito negocial e a importância da Esmeralda Holdings.

Portanto, evidente a omissão no acórdão ora embargado que deixou de analisar o quanto exposto no recurso voluntário no sentido de que o propósito negocial do Grupo Bradesco foi a expansão de suas atividades no mercado de cartões de crédito de alta renda e a utilização da Esmeralda Holdings teve finalidade específica, não meramente tributária.

2.2 - Da Contradição Quanto à Análise Conjunta dos Fatos

Em razão da ausência de análise dos argumentos sustentados nos tópicos M" ao "5.2" do Recurso Voluntário pela Turma Julgadora, os quais demonstram o propósito negocial da operação e o fim econômico e empresarial da Esmeralda Holdings, como foi abordado anteriormente, verifica-se, também, que o voto vencedor é contraditório ao deixar de aplicar as suas próprias premissas estabelecidas para o "exame de casos de amortização de ágio".

Com efeito, não obstante o acerto da Turma Julgadora ao consignar que "(...) faz-se necessária a avaliação do conjunto de operações investigadas, não apenas de cada uma isoladamente (...)", no presente caso esse procedimento não ocorreu.

Ora, como demonstrado no recurso voluntário, a existência da Esmeralda Holdings foi fundamental para receber como integralização de capital as ações da Embargante, inicialmente adquiridas pelo Banco Bradesco S/A., sendo tal empresa imprescindível e absolutamente necessária para consecução do propósito negocial do Grupo Bradesco, na expansão dos negócios de cartão de crédito no Brasil. [...]

Deste modo, tivesse a Turma Julgadora analisado todo o contexto da operação

de aquisição das empresas do Grupo Amex - tal como mencionou ser necessário – teria concluído que a Esmeralda Holdings foi vital para o planejamento estratégico do Grupo Bradesco, uma vez que a atividade de administração de cartão de crédito passaria a não ser exercida.

Assim, nota-se, claramente, a contradição no voto vencedor ao deixar de analisar a integralidade da operação praticada pelo Grupo Bradesco, tal como afirmado ser necessário, situação que deve ser esclarecida por meio do acolhimento dos presentes embargos.

2.3 - Da Contradição Entre o Acórdão Embargado e o Artigo 981 do Código Civil - Da Existência de Propósito Específico [...]

Ocorre que, se existe a previsão expressa no Código Civil de que a atividade da sociedade empresarial pode se restringir à realização de apenas um negócio determinado e que o objetivo da Esmeralda Holdings foi viabilizar a aquisição das empresas do Grupo Amex, conclui-se que inexistente qualquer tipo de anormalidade na situação analisada, tendo a sociedade cumprido com o seu propósito negocial.

Ora, não é crível se imaginar que uma sociedade, constituída com o propósito de deter participação societária de um novo segmento, como ocorreu na aquisição dos cartões Amex, não teria cumprido com o seu objeto social. [...]

Dessa forma, verifica-se que a Esmeralda Holdings foi constituída com o objeto social de participação em outras sociedades e o exerceu legitimamente quando recebeu o investimento devido pelo Bradesco da Embargante. Além disso, o fato de ter sido constituída para a aquisição de uma única participação social e ter tido, supostamente, uma curta duração está em total conformidade com o parágrafo único do já mencionado artigo 981 do Código Civil.

Diante do acima exposto, a contradição entre os fundamentos do acórdão embargado e o artigo 981 do Código Civil é hialina, fazendo-se mister, também por este ângulo, a reforma da decisão embargada, reconhecendo-se a existência de propósito negocial das operações societárias realizadas, e, conseqüentemente, cancelando-se os autos de infração em questão.

3. - Da Obscuridade e da Omissão Quanto à Fundamentação do Voto

O voto vencedor incorre, ainda, em falta de clareza ao citar a ementa do acórdão nº 103-23.290/2007 como argumento para descaracterizar a legalidade da amortização do ágio aproveitado pela Embargante. [...]

Isso porque, no caso em análise não houve a utilização de "empresa veículo", "sem qualquer finalidade negocial ou societária", fatos que foram omitidos pela decisão embargada, conforme já foi tratado no item 2.1 destes embargos de declaração, não havendo, portanto, qualquer similitude fática que autorize a providência adotada pela Turma Julgadora de tentar aplicar aos autos a decisão proferida em outro processo.

Ainda, a mera menção ao julgado proferido em um processo administrativo movido contra um contribuinte diverso, não pode ser adotado como razão de decidir, já que, no que tange ao conjunto probatório e fático, cada processo possui as suas particularidades específicas. Evidente, portanto, além da obscuridade (falta de clareza), a omissão quanto à fundamentação do acórdão ora embargado.

Ademais, ainda que fosse possível a aplicação dos mesmos fundamentos adotados no acórdão nº 103-23.290/2007, como pretendeu o voto vencedor, o que se admite apenas a título argumentativo, deveria a Turma Julgadora, ao menos, esclarecer quais "semelhanças" aproximariam os casos, o que não foi feito, restando evidenciada a obscuridade do acórdão ora embargado.

Assim sendo, requer-se o acolhimento dos embargos em questão para que se

esclareça a obscuridade quanto à utilização de acórdão que não guarda similitude fática com o caso dos autos ou, ainda, se supra a omissão quanto à falta de fundamentação.

4. - Da Omissão Quanto aos Fundamentos do TVF e da Obscuridade Quanto ao Enquadramento dos Fatos no Conceito de Simulação

Conforme se verifica do trecho abaixo transcrito, o TVF apontou o seguinte fundamento para a aplicação da multa agravada (TVF, fls. 31 e 32):

"Multa de ofício aplicada: Presente o intuito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária, mediante o uso de empresa veículo e ausência de propósito negocial em atos de reorganização societária descritos neste termo de verificação fiscal, efetuamos o lançamento da presente infração com imposição de multa de ofício qualificada de 150%, conforme o disposto no art. 44, parágrafo 1º da Lei nº 9.430/96." - fls. 85/86 do TVF.

Contudo, o voto vencedor da decisão ora embargada não se manifestou sobre o fundamento do TVF acima transcrito. Ao contrário, conforme se verifica do trecho abaixo transcrito, o voto apresentou fundamento distinto daquele utilizado no TVF, incorrendo em inovação do critério jurídico do Lançamento:

"(...) deve ser restabelecida a imposição da multa qualificada em razão da simulação suficientemente caracterizada com a utilização de empresa veículo." (fl. 2476 dos autos)

Portanto, pela leitura comparativa entre o TVF e o acórdão embargado, nota-se que:

(i) o TVF em momento algum fundamentou a aplicação da multa agravada pela realização de atos simulados (inclusive, da leitura integral do TVF não há qualquer passagem que faça alusão à eventual prática de simulação, tanto que não foi objeto de impugnação/recurso pela Embargante); e

(ii) a conclusão do voto vencedor foi, de forma totalmente obscura e sem qualquer explicação, pela existência de simulação, como fator fundamental para o restabelecimento da multa agravada.

Ainda, não há qualquer menção ao termo "simulação", mesmo no tópico do TVF que trata sobre a suposta existência de "sociedade veículo", o que no entendimento do voto vencedor seria um elemento caracterizador de sua ocorrência. [...]

Portanto, conforme se verifica dos trechos acima transcritos, bem como pela análise integral do TVF, possível afirmar que a Autoridade Fiscal não mencionou, em momento algum, que as operações realizadas pela Embargante na aquisição do Grupo Amex, foram simuladas.

Ou seja, constata-se do exposto que o acórdão embargado foi omissivo quanto ao fundamento da demanda (exposto no TVF), bem como trouxe um novo argumento, de forma obscura, sem qualquer fundamentação, não contestado pela fiscalização (simulação das operações societárias), o que caracteriza, com a devida vênia, a indevida inovação do critério jurídico do lançamento, nos termos do artigo 146 do CTN.

Assim sendo, necessária a reforma da decisão ora embargada a fim de que seja o processo analisado e julgado nos limites dos argumentos expostos pelo Sr. Agente Fiscal, com a consequente supressão da omissão e obscuridade ora apontadas.

5. - Da Omissão Quanto ao Fundamento para o Restabelecimento da Multa Qualificada

Conforme se demonstrou no Recurso Voluntário, os autos de infração, objeto do presente processo, foram lavrados com a incidência da multa agravada no

percentual de 150%, prevista no §1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, em razão de o Sr. Agente Fiscal ter entendido que a reorganização societária realizada pelo Grupo Bradesco teria sido realizada mediante a utilização de empresa "veículo" e ausente o propósito comercial.

Contudo, a decisão embargada ao deixar de analisar o "filme" da operação realizada pela Recorrente (questão que não foi omitida pela DRJ, a qual acertadamente afastou a incidência da referida multa, reconhecendo a plena licitude da reorganização societária realizada), decidiu pelo restabelecimento, por voto de qualidade, da multa agravada.

Porém, não consta no voto vencedor qualquer fundamento para o provimento do recurso de ofício que acarretou no restabelecimento da multa no percentual de 150%, corretamente, exonerada pela DRJ.

Deveras, a única alusão para tal providência adotada pela Turma Julgadora está genericamente balizada em um acórdão, em que o Relator assevera que seria "semelhante" à matéria em exame. Porém, como já foi visto anteriormente, a decisão proferida no recurso nº 152980 (Processo nº 18471.001782/2005-36) não possui qualquer similitude fática com presente caso, não podendo ser utilizada como fundamento para o acórdão embargado.

Nesse sentido, a decisão embargada em momento algum comprovou a prática de qualquer conduta dolosa, limitando-se, apenas, a uma simples citação ao quanto decidido no acórdão nº 103-23.290/2007, que nem mesmo pertence ao mesmo contribuinte. [...]

Destaque-se, portanto, a ausência de fundamentação no acórdão embargado no que tange ao restabelecimento da multa agravada. Isto porque, apenas por meio de duas citações pretendeu-se imputar uma conduta dolosa à Embargante, mas sem nenhuma comprovação ou demonstração dos atos praticados, mencionando-se apenas a suposta existência de uma empresa veículo e ausência de propósito comercial (fatos não tipificados como crime no ordenamento jurídico brasileiro). [...]

Ou seja, não houve uma fundamentação clara e expressa quanto à conduta dolosa supostamente praticada pela Embargante e a tipificação dos fatos que seriam passíveis de enquadramento nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, para se abonar a exigência da multa no percentual de 150%.

Aliás, registre-se que nenhuma conduta dolosa foi praticada pela Embargante, tendo em vista o que restou comprovado nos autos:

(i) a Embargante prestou informações e forneceu documentos à Fiscalização, sem retardar, impedir, atrapalhar, nem confundir o trabalho fiscal;

(ii) todos os atos societários foram devidamente registrados e arquivados nas respectivas Juntas Comerciais e declarados ao Fisco Federal por meio das competentes obrigações acessórias e

(iii) ainda, toda a operação de aquisição foi devidamente aprovada pelo Banco Central do Brasil (correspondência datada de 29/06/2006 - doe. anexado com a impugnação) e pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica (doe. anexado com a impugnação).

Portanto, é manifestamente desarrazoada e indevida a exigência da multa agravada na forma pretendida pelo acórdão embargado, tendo em vista a sua omissão quando à comprovação da suposta conduta dolosa praticada pela Embargante e à tipificação de tal conduta nos já citados artigos da Lei nº 4.502/64.

Assim sendo, evidente a falta de motivação para o restabelecimento da multa agravada pela Turma Julgadora, razão pela qual a decisão embargada deverá ser reformada.

Além desses argumentos suficientes ao cancelamento da multa agravada, mencione-se que o seu restabelecimento se deu por voto de qualidade, o que denota a existência de dúvida quanto à ocorrência da infração.

Todavia, a exigência de valores a título de penalidades não se coaduna com a dúvida, conforme se afere do artigo 112 do Código Tributário Nacional, segundo o qual "A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: (...)" Deste modo, sendo inequívoca a presença da dúvida quanto à aplicação da multa agravada no caso em apreço, já que foi restabelecida apenas pelo "voto de qualidade", torna-se patente que a decisão embargada foi omissa quanto à aplicação dos termos do artigo 112 do CTN, o que também deve ser suprido por meio dos embargos em questão.

6. - Da Contradição entre a Conclusão do Acórdão e Cobrança realizada pela Autoridade Fiscal Por fim, deve ser destacada a contradição entre a conclusão do voto exarado pelo E. CARF, que determinou o restabelecimento da multa qualificada de 150% sobre o IRPJ e a CSLL relativos à glosa da amortização de ágio, e a intimação emitida pela Autoridade Fiscal, a qual aplicou a multa de ofício de 75%.

Com efeito, fica evidente a contradição, pois a Intimação nº 138/2015 não poderia estar em confronto com a multa definida pelo acórdão embargado, devendo ser suprimido esse erro formal.

7 - Do Pedido

Ante o exposto, a Embargante requer sejam conhecidos e providos os embargos opostos, para que sejam supridas as omissões verificadas, bem como eliminadas as contradições e obscuridades incorridas no voto vencedor. Como consequência, deverá ser reformado o acórdão ora embargado, com o julgamento e provimento do mérito do recurso voluntário interposto pela Embargante, determinando-se o cancelamento integral dos presentes lançamentos."

Passo seguinte, a contribuinte apresentou **contrarrrazões** (E-fls. 2627 ss.) apontando, de modo preliminar, a impossibilidade de conhecimento do recurso fazendário uma vez que violaria a Súmula CARF n. 105, independentemente de limitação temporal, bem como por se tratar de matéria já decidida pelo colegiado, defendendo quanto ao mérito a insustentabilidade da concomitância entre as multas de ofício e isolada.

A contribuinte também interpôs **recurso especial** (E-fls. 2740 ss.), suscitando divergência para enfrentar as seguintes matérias sintetizadas no quadro que apresentou, com os respectivos paradigmas:

Acórdão Paradigma³	Tópico Relacionado	Órgão Julgador	Legislação Interpretada de Forma Divergente
Acórdão nº 9101-002.029 (Doc. 02)	III.2 – Da Nulidade do Acórdão Recorrido	1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais	Artigo 59 do Decreto nº 70.235/72
Acórdão nº 03-03.267 (Doc. 03)	III.2 – Da Nulidade do Acórdão Recorrido	3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais	Artigo 59 do Decreto nº 70.235/72
Acórdão nº 9303-001.690 (Doc. 04)	III.3 - Da Indevida Alteração do Critério Jurídico no Acórdão Recorrido	3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais	Artigo 146 do CTN
Acórdão nº 2401-003.462 (Doc. 05)	III.3 - Da Indevida Alteração do Critério Jurídico no Acórdão Recorrido	1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção do CARF	Artigo 146 do CTN
Acórdão nº 1302-001.150 (Doc. 06)	III.4 – Da Impossibilidade de se Aplicar a Teoria do Propósito Negocial	2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção do CARF	Artigo 7º da Lei nº 9.532/97
Acórdão nº 1302-001.184 (Doc. 07)	III.4 – Da Impossibilidade de se Aplicar a Teoria do Propósito Negocial	2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção do CARF	Artigo 7º da Lei nº 9.532/97
Acórdão nº 1201-001.267 (Doc. 08)	III.5 – Da Validade do Propósito Negocial em Decorrente da Motivação Fiscal – Ad Argumentandum	1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Primeira Seção do CARF	Artigo 7º da Lei nº 9.532/97
Acórdão nº 1301-001.950 (Doc. 09)	III.5 – Da Validade do Propósito Negocial em Decorrente da Motivação Fiscal – Ad Argumentandum	1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção do CARF	Artigo 7º da Lei nº 9.532/97

Acórdão nº 1201-001.364 (Doc. 10)	III.6 – Da Existência de Propósito Negocial em Face da Demonstração de Motivo Extrafiscal – Ad Argumentandum	1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Primeira Seção do CARF	Artigo 7º da Lei nº 9.532/97 e Artigo
Acórdão nº 1102-001.018 (Doc. 11)	III.6 – Da Existência de Propósito Negocial em Face da Demonstração de Motivo Extrafiscal – Ad Argumentandum	2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção do CARF	Artigo 7º da Lei nº 9.532/97 e Artigo
Acórdão nº 1301-001.505 (Doc. 12)	III.7 – Da Validade das Supostas "Empresas Veículo"	1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção do CARF	Artigo 7º da Lei nº 9.532/97
Acórdão nº 1201-001.242 (Doc. 13)	III.7 – Da Validade das Supostas "Empresas Veículo"	1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Primeira Seção do CARF	Artigo 7º da Lei nº 9.532/97
Acórdão nº 1302-001.182 (Doc. 14)	III.8 – Da Legalidade da Operação nos Termos da Legislação/Opção Legal	2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção do CARF	Artigo 7º da Lei nº 9.532/97
Acórdão nº 1302-001.150 (vide Doc. 06)	III.8 – Da Legalidade da Operação nos Termos da Legislação/Opção Legal	2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção do CARF	Artigo 7º da Lei nº 9.532/97
Acórdão nº 1301-001.356 (Doc. 15)	III.9 – Da Legalidade da Operação Praticada – Impossibilidade de a Autoridade Julgadora Aventar o Instituto da Simulação sem o Expresso Enquadramento às Hipóteses do Art. 167 do Código Civil	1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção do CARF	Artigo 167 do Código Civil
Acórdão nº 1302-001.325 (Doc. 16)	III.10 – Da Inocorrência de Simulação na Operação Efetivamente Realizada – Licitude, Legalidade e Publicidade dos Atos Praticados	2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção do CARF	Artigo 167 do Código Civil

Acórdão nº 101-93.616 (Doc. 17)	III.10 – Da Inocorrência de Simulação na Operação Efetivamente Realizada – Licitude, Legalidade e Publicidade dos Atos Praticados	Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes	Artigo 167 do Código Civil
Acórdão nº 1102-000.933 (Doc. 18)	III.11 – A Simulação por Vício de Causa Não é Suficiente para a Qualificação da Multa – Ad Argumentandum	2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção do CARF	Artigo 44 da Lei nº 9.430/96
Acórdão nº 1102-001.239 (Doc. 19)	III.11 – A Simulação por Vício de Causa Não é Suficiente para a Qualificação da Multa – Ad Argumentandum	2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção do CARF	Artigo 44 da Lei nº 9.430/96
Acórdão nº 1101-001.097 (Doc. 20)	III.12 – Inaplicabilidade da Multa Qualificada em Razão de Erro na Interpretação da Lei – Ad Argumentandum	1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção do CARF	Artigo 44 da Lei nº 9.430/96
Acórdão nº 9101-00.722 (Doc. 21)	III.13 - Da Ilegalidade da Cobrança de Juros Sobre a Multa	1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais	Artigos 161 do CTN e 61 da Lei nº 9.430/96
Acórdão nº 02-03.133 (Doc. 22)	III.13 - Da Ilegalidade da Cobrança de Juros Sobre a Multa	2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais	Artigos 161 do CTN e 61 da Lei nº 9.430/96

No entanto, o **despacho de admissibilidade** (E-fls. 3499 ss.) recepcionou o recurso apenas com relação aos seguintes pontos: (i) dedutibilidade do ágio, (ii) multa qualificada e (iii) juros sobre multa de ofício, fazendo-se de início a seguinte ressalva a partir dos quadros colacionados acima: *“tem-se que os itens III.4 a III.10 visam a discutir apenas uma única matéria, qual seja o direito (ou não) à amortização do ágio nos termos do art. 7º da Lei nº 9.532/97; e os itens III.11 a III.12 visam a discutir apenas uma única matéria, qual seja a qualificação (ou não) da multa de ofício. Isto posto, passa-se à exposição e análise das divergências arguidas, naturalmente já suprimindo a parcela desnecessária do recurso especial (no que toca ao juízo prévio de sua admissibilidade)”*.

Contra o referido despacho, a contribuinte interpôs **agravo** (E-fls. 3554 ss.) objetivando que fosse dado seguimento ao recurso especial no que se referia à divergência entre o caso concreto e os paradigmas apresentados quanto às matérias (i) nulidade do acórdão recorrido e (ii) indevida alteração de critério jurídico no acórdão recorrido, o que foi rejeitado pela **decisão** às E-fls. 3576 ss.

Por fim, a Fazenda Nacional ofereceu **contrarrrazões** (E-fls. 3591 ss.), alegando, preliminarmente, em relação aos pontos admitidos do recurso especial da

contribuinte, que não teria sido realizado o devido cotejo analítico, com a demonstração da similitude fática entre os casos comparados, de modo que os paradigmas teriam sido usados apenas como exemplos para as teses sustentadas.

Passa-se, assim, à apreciação dos recursos.

Voto Vencido

Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio - Relatora

I. Recurso da contribuinte:

CONHECIMENTO

O conhecimento do Recurso Especial condiciona-se ao preenchimento de requisitos enumerados pelo artigo 67 do Regimento Interno deste Conselho, que exigem analiticamente a demonstração, no prazo regulamentar do recurso de 15 dias, de (1) existência de interpretação divergente dada à legislação tributária por diferentes câmaras, turma de câmaras, turma especial ou a própria CSRF; (2) legislação interpretada de forma divergente; (3) prequestionamento da matéria, com indicação precisa das peças processuais; (4) duas decisões divergentes por matéria, sendo considerados apenas os dois primeiros paradigmas no caso de apresentação de um número maior, descartando-se os demais; (5) pontos específicos dos paradigmas que divirjam daqueles presentes no acórdão recorrido; além da (6) juntada de cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas, da publicação em que tenha sido divulgado ou de publicação de até 2 ementas, impressas diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União quando retirados da internet, podendo tais ementas, alternativamente, serem reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade.

Observa-se que a norma ainda determina a imprestabilidade do acórdão utilizado como paradigma que, na data da admissibilidade do recurso especial, contrarie (1) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal (art. 103-A da Constituição Federal); (2) decisão judicial transitada em julgado (arts. 543-B e 543-C do Código de Processo Civil; e (3) Súmula ou Resolução do Pleno do CARF.

Voltando-se então ao caso sob exame, consideram-se preenchidos tais requisitos, permitindo o conhecimento do recurso, registrando-se com bastante tranquilidade a presença de cotejo analítico, fartamente realizado ao longo das razões desenvolvidas no recurso pela contribuinte, paralelamente à sua adequada instrução, diferentemente do que arguido pela Fazenda Nacional em suas contrarrazões.

Esclareça-se, outrossim, que muito embora o Termo de Verificação Fiscal tenha trazido diferentes razões para a autuação, leia-se: tempestividade do laudo, ágio interno, incorporação reversa e uso de empresa veículo, o acórdão recorrido se pronunciou especificamente sobre cada uma delas, rejeitando-as, com exceção da última.

É importante que se delimite, assim, inclusive dentro do objeto do recurso especial, que naturalmente partiu dos termos do acórdão recorrido e no âmbito de seu interesse de agir, e também no que se baseou o despacho de admissibilidade, que a matéria devolvida a julgamento restringe-se à consideração da dedutibilidade do ágio em função do uso de empresa veículo na operação. Afinal, está-se em questão os limites da devolutividade do recurso, diante da comparabilidade entre acórdãos recorrido e paradigmas, levando-se em conta o que restou incontroverso.

Com essas observações, **VOTA-SE POR CONHECER** o recurso especial da contribuinte.

MÉRITO

De acordo com a análise de conhecimento procedida, devolve-se ao julgamento desta instância três matérias, as quais se relembra para melhor demarcação do objeto a ser enfrentado nesta decisão: (i) dedutibilidade do ágio em função do uso de empresa veículo, (ii) multa qualificada, e (iii) incidência de juros sobre multa, acerca dos quais passa a se manifestar.

Objetivamente, como demonstrado na análise de conhecimento, conforme o acórdão recorrido, as parcelas correspondentes ao ágio foram consideradas indedutíveis diante do uso de empresa veículo, muito embora tenha se reconhecido expressamente que as operações foram realizadas entre partes independentes, com pagamento, comprovação documental suficiente do ágio e sem qualquer vício em função da realização de incorporação reversa, que seria autorizada pela legislação, tornando, assim, tais pontos incontroversos.

Desse modo, num primeiro momento, poder-se-ia afirmar que não se questiona o preenchimento dos requisitos dos artigos 7º. e 8º. da Lei n. 9.532/97 em si:

“Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977: (Vide Medida Provisória nº 135, de 30.10.2003)

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "a" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "c" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998) (...)

§ 1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão.

§ 2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar:

a) o ágio, em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;

b) o deságio, em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.

§ 3º O valor registrado na forma do inciso II do caput:

a) será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;

b) poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.

§ 4º Na hipótese da alínea "b" do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos e contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente.

§ 5º O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito."

"Art. 8º O disposto no artigo anterior aplica-se, inclusive, quando:

a) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido;

b) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária."

A questão que se coloca, precisamente, então, refere-se à possibilidade da referida dedução diante da validade do uso de empresa considerada veículo na operação. Com efeito, assim descreveu o acórdão recorrido:

“(…)

A descrição dos fatos dada pela fiscalização tratou de laudo de avaliação, ágio interno, propósito negocial, empresa veículo e incorporação reversa, todos integrantes da terminologia presente na jurisprudência administrativa e na doutrina a respeito do tema.

(…)

Na hipótese aventada não há razão para rejeição como comprovação do laudo feito posteriormente, desde que apresentados elementos complementares, como de fato aconteceu no caso sob exame, tendo-se em mente a inexistência de prazo fixado na legislação.

A ausência do resultado detalhado das operações brasileiras do Grupo Amex, sem indicação específica para a sociedade adquirida, atraiu a atenção da fiscalização.

No presente caso (e talvez não em outros), realizado entre partes independentes, com pagamentos não questionados e suficientemente documentados, essa generalização não deve ser tomada como obstáculo à comprovação da fundamentação do ágio pago. A sua valoração e alocação a cada uma das 13 sociedades adquiridas certamente observou critérios internos do adquirente, possivelmente envolvendo alguma subjetividade.

Entretanto, o que se impõe com mais relevante é o acordo entre partes não relacionadas, tudo indicando a fixação de preços reais em condições normais de mercado.

Enfim, o ágio existiu e foi efetivamente pago.

Com esse pensamento, afastam-se as razões de rejeição do laudo.

(…)

Entretanto, não se encontra presente no caso ora examinado a figura do ágio interno, em que pese a sua identificação no TVF sob o enfoque da autoridade fiscal.

O ágio na aquisição da American Express do Brasil Tempo Ltda pelo Bradesco surgiu da livre negociação entre partes independentes não relacionadas, tratando-se de matéria incontroversa nestes autos.

Na segunda operação de alteração de controle societário, o Bradesco adquiriu as 999 cotas do capital social da Esmeralda pertencentes à União Participações (controlada pelo Bradesco) pelo valor de R\$ 791,49 e, no mesmo instrumento de alteração do contrato social (fls. 629), promoveu aumento de capital na Esmeralda, integralizado com as cotas do capital social da Tempo Serviços de sua propriedade, avaliadas por R\$ 889.333.243,00 pelo critério do valor contábil.

Nessa última operação, indicada pela fiscalização como formadora de ágio interno, percebe-se que não houve geração do tal valor.

Identifica-se, na verdade, aquisição de controle societário pelo valor escritural, seguido, então, de aumento de capital, o que não se enquadra no conceito de ágio adotado neste voto, acima detalhado. O ágio contabilizado na Esmeralda, na segunda operação referida, já fora formado e contabilizado na primeira operação, na aquisição da Tempo (do Grupo Amex) pelo Bradesco, sendo vertido para o patrimônio da Esmeralda na integralização do aumento de

capital mediante a transferência das cotas da Tempo pertencentes ao Bradesco acompanhadas do ágio já contabilizado.

Afasta-se, portanto, a figura do ágio interno indicado pela fiscalização.

A chamada incorporação reversa ocorre nas situação em que a sociedade detentora da participação societária é incorporada pela investida, exatamente como aconteceu na incorporação da Esmeralda pela Tempo Serviços.

Esse tipo de evento não é impeditivo da amortização do ágio, sendo expressamente autorizado pelo art. 386, §6º, do RIR/1999, conforme visto acima.

Classifica-se como empresa veículo a pessoa jurídica criada no seio de um grupo empresarial sem qualquer propósito negocial ou objetivo de exploração de atividade econômica, servindo apenas para transferência de ágio de outra sociedade com o fim único de proporcionar artificialmente as condições para amortização do ágio transferido, conferindo aparência de legalidade à consequente redução da base de cálculo tributável segundo a permissão do art. 386 do RIR/1999.

A ausência de propósito negocial vem, via de regra, associado à utilização de empresa veículo, sem que seja possível caracterizar um fim econômico ou empresarial próprio diverso da economia tributária, utilizando simulação.

No exame de casos de amortização de ágio, faz-se necessária a avaliação do conjunto de operações investigadas, não apenas de cada uma isoladamente, de tal forma a identificar-se a situação das sociedades antes e depois da sucessão dos fatos, verificando-se se houve alguma alteração efetiva nos negócios, na organização do grupo societário, ou se tudo continuou como antes, criando-se tão-somente as condições para a redução da base de cálculo artificialmente.

Dito de outra forma, deve-se identificar se a sucessão de eventos foi real ou se foi simulada apenas com o fim de forjar as condições para economia tributária.

Aproveitando a lição de Alberto Xavier, seria encontrar a "fronteira que separa a mentira da verdade", tendo em vista que "os negócios simulados são falsos e mentirosos."

Sob o enfoque dado por James Marins, pode-se definir planejamento tributário como o estudo do conjunto de atividades econômico-financeiras atuais e futuras do contribuinte comparativamente às suas obrigações tributárias com o objetivo de organizar suas finanças, seus bens, negócios, rendas e demais atividades, de modo que "venha a sofrer o menor ônus tributário possível."

Ainda segundo o referido autor, elisão fiscal é sinônimo de planejamento tributário stricto sensu. Nessa linha, "a simulação é artifício de inveracidade, de subtração da verdade, a elisão não mascara a realidade, serve-se dela."

Em suma, os fatos devem ser investigados conjunta e diligentemente para identificação do limite entre planejamento tributário lícito (ou elisão) e simulação.

No caso concreto, a fiscalização indicou a Esmeralda Holdings Ltda como empresa veículo, constituída em 18/03/2005 com capital de R\$ 1.000,00 e objeto social "administração, locação, compra e venda de bens próprios e participação em outras sociedades como cotista ou acionista", permanecendo inativa até o evento de incorporação, sem registro de receita bruta e despesas administrativas na DIPJ e de empregados e ativo imobilizado, afirmações da autoridade fiscal não contestadas pela contribuinte.

As únicas operações realizadas durante a existência da Esmeralda foram a sua aquisição pelo Bradesco, o aumento de capital e a incorporação pela Tempo (autuada), todas, pode-se afirmar, a um só momento e voltadas para criar as condições para transferência e dedução do ágio da base de cálculo tributável.

Examinando-se o contexto de fato, bem se vê que nada mudou na distribuição de atividades do Grupo Bradesco antes e depois da incorporação da Esmeralda pela contribuinte autuada.

A Esmeralda serviu tão somente de "canal de passagem de ágio" na sucessão de eventos societários ocorridos, como bem dito pela autoridade fiscal, tratando-se de clássico caso de empresa veículo.

Constata-se, portanto, que o alegado "planejamento estratégico" foi montado visando apenas à economia tributária.

Outras alegações, a exemplo da vinculação institucional à Cidade de Uberlândia, no Estado de Minas Gerais, em razão de benefício tributário municipal (fls. 1.903), não justificam a amortização ilegal do ágio, por razões óbvias.

Já tive a oportunidade de examinar caso semelhante no julgamento do Recurso nº 152980 (Processo nº 18471.001782/200536), também na condição de relator, no qual adotei igual entendimento no voto condutor do Acórdão nº 10323.290/2007 quanto a esta matéria, aprovado por unanimidade pelos membros da 3ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes. A decisão restou assim resumida:

"INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE "EMPRESA VEÍCULO". 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 (ágio) e, ato contínuo, o evento da incorporação ocorreu no dia seguinte. Nestes casos, resta caracterizada a utilização da incorporada como mera 'empresa veículo' para transferência do ágio à incorporadora."

No julgamento acima referido, destaquei o cabimento de aplicação da multa majorada:

"Da descrição dos fatos e elementos de prova constantes dos autos bem se percebe a ausência de qualquer propósito negocial ou societário na incorporação realizada, restando caracterizada a utilização da incorporada como mera "empresa veículo" para transferência do ágio para a incorporadora, (...) o caso concreto deveria ser enquadrado como simulação, acompanhada da aplicação de multa qualificada. Entretanto, a autoridade fiscal impôs apenas a multa ordinária de 75%."

Assim, deve ser restabelecida a imposição da multa qualificada em razão da simulação suficientemente caracterizada com a utilização de empresa veículo." (grifou-se)

Por sua vez, a contribuinte sustenta a impossibilidade de se condicionar a dedutibilidade à existência de propósito negocial, que poderia ser legitimamente de economia tributária, adicionando assim outras razões extrafiscais a justificar a utilização da empresa veículo, as quais se enumera a seguir:

- (i) o Banco Bradesco não poderia incorporar a Recorrente, pois houve a aquisição de um conglomerado de novas empresas, com gestão,

administração e questões fiscais próprias, às quais gerariam riscos desnecessários para o referido banco;

(ii) a vendedora se comprometeu a arcar com eventuais contingências nas empresas adquiridas, motivo pelo qual era importante a manutenção dos patrimônios e demonstrações contábeis separados para fins de controle dessas contingências;

(iii) a recorrente era titular de um benefício fiscal concedido pelo Município de Uberlândia/MG por um prazo de dez anos, o qual seria perdido se ela fosse incorporada;

(iv) não havia como capitalizar o investimento na Recorrente em outra instituição financeira do Grupo, pois, nos termos dos artigos 26 e 28 da Lei n. 4595/64 e do artigo 2º da Circular n. 2.750/97 do BACEN, é vedado o aumento do capital social de uma instituição financeira por meio da integralização da participação societária.

Com a dialética estabelecida nos presentes autos, entende-se importante retornar ao Termo de Verificação Fiscal, o qual se transcreve em sua integralidade quanto a este ponto.

6.4. Empresa veículo e de duração efêmera

A utilização de empresa veículo, de duração efêmera, é também de fácil constatação no presente caso: a empresa Esmeralda Holdings foi constituída em 18/03/2005, com capital social de R\$ 1.000,00, tendo por objeto social a administração, locação, compra e venda de bens próprios e participação em outras sociedades como cotista ou acionista.

Apresentou DIPJ do ano-calendário de 2005 como inativa.

Na DIPJ do ano-calendário de 2006, período 01/01/2006 a 29/09/2006 (data de sua incorporação pela Tempo Serviços Ltda), a Receita Bruta informada foi de R\$0,00 e a única despesa declarada refere-se à provisão de R\$ 845.554.577,00 (ágio do investimento na Tempo Serviços, recebido como integralização do aumento de seu capital pelo Banco Bradesco).

Ou seja, no seu curto período de existência, a empresa em questão não possuiu funcionários, não possuiu nenhum ativo imobilizado e não incorreu em despesas administrativas (aluguéis, telefone, energia, água, etc), servindo, única e exclusivamente, de canal de passagem de um ágio, sendo extinta imediatamente após tal passagem.

Ora, a criação de sociedade para posterior extinção por incorporação revela evidente falta de propósito negocial, ou seja, inexistência de fundamento econômico do evento societária. Não se concebe, nas operações normais dos agentes econômicos, que se crie uma empresa com o fim de extingui-la logo em seguida. As empresas são entidades criadas para a exploração de determinada atividade econômica e, como regra geral, têm como premissa a continuidade de suas operações.

Lê-se, no referido termo, com a arguição de falta de movimentação financeira, ausência de funcionários, rápida duração da pessoa jurídica, dentre outros, o intuito de demonstração de que a Esmeralda Holdings foi criada e utilizada com o único objetivo de possibilitar a utilização do ágio.

Concorda-se com a constatação obtida pela autoridade fiscal quanto à operatividade da referida empresa, mas se observa que o verdadeiro motivo da autuação refere-se ao fato de ter-se utilizado uma empresa veículo sem objetivo negocial.

Não obstante a busca de demonstração de tal objetivo concretamente pela contribuinte, fato é que a lei tributária não traz vedação ao seu uso ou, de outro lado, requisição de propósito negocial – construção doutrinária com a importação de elementos estrangeiros e estranhos ao nosso ordenamento, no qual inclusive não se nota vedação para a busca de economia fiscal, certamente que se respeitando a causa do negócio jurídico para sua oponibilidade.

Requer-se, sim, a reunião no mesmo patrimônio da rentabilidade e as quotas de amortização do ágio, que assim segue o investimento. Dentro desse contexto, a operação poderia ter se dado sob diferentes formas societárias, cuja desconstituição deveria pautar-se na prova de invalidades.

Ademais, também não se veria problema no uso da empresa veículo como *holding* de investimento, uma vez que não apontadas invalidades efetivas, se fosse esse o caso, na linha do que desenvolvido por Marcos Takata no seguinte estudo:

“4.2. Ainda a empresa veículo

23. Vimos que nenhum problema há na transferência do ágio entre empresas do mesmo grupo (ou formalmente de novo ágio, sem transferência desse, mas que substancialmente se trata do mesmo ágio nascido na aquisição pela investidora original). Mas e se a transferência do investimento com o ágio ocorrer para uma empresa veículo há algum problema?

24. Não. É a própria lei tributária que “induz” a isso ao prever expressamente a possibilidade de amortização fiscal do ágio mesmo que a incorporação ou cisão sejam da investidora pela investida adquirida com ágio (art. 8º, “b”, da Lei nº 9.532/1997). Aliás, a lei tributária chega ao ponto de prever esse tratamento fiscal do ágio, até mesmo para investimentos não avaliados por equivalência patrimonial. Nesta hipótese (investimento avaliado pelo custo de aquisição), é necessário, no momento da aquisição do investimento – e só nesse momento – se aplicar a equivalência patrimonial, para desdobramento do ágio ou do deságio. Situação esdrúxula, mas prevista na lei fiscal.

25. Ainda que se adote outra linha de interpretação, o entendimento final, a nosso ver, seria o mesmo. A questão posta, num primeiro momento, nos seguintes termos. Há outra empresa do grupo (que não seja veículo), para qual o investimento com ágio possa ser transferido, e que possa ser cindida ou incorporada pela investida ou vice-versa, ou fundida com a investida? Se sim, qual o problema de se transferir o investimento com ágio para a empresa-veículo?

25.1. Sabe-se que a simulação pode se dar quando determinado negócio ou caminho seja interditado ou cujo resultado prático não seja buscado. Ai se faz outro suposto negócio ou caminho (conjunto de negócios). É a chamada causa simulandi. Ausente uma causa simulandi, não há sentido em se simular.

25.2. Ora, se era possível se obter o mesmo resultado pretendido por outro negócio ou caminho, não há sentido para simulação do negócio ou caminho declarado. Não haverá incompatibilidade entre a causa típica e causa intentada ou fim prático buscado.

25.3. *Como ensina Emílio Betti, se a discrepância entre a causa típica do negócio e a causa intentada ou o fim praticado pretendido revelar uma simples incongruência ou discordância, o fenômeno é de negócio indireto ou de negócio fiduciário. Se a discrepância entre a causa típica e a causa intentada ou o fim prático pretendido no negócio revelar uma incompatibilidade entre a causa (típica) e o fim prático pretendido pelas partes configura simulação.*”

(TAKATA, Marcos Shigueo. Empresa-veículo e a Amortização fiscal do ágio: há um problema real? In: LOPES, Alexsandro Broedel e MOSQUERA, Roberto Quiroga (coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**. São Paulo: Dialética. vol. 5. pp. 239-240.)

Daí porque se considera possível a dedutibilidade do ágio no presente caso, uma vez que não imputados vícios concretos capazes de invalidar a constituição da referida *holding* para o seu abatimento, ainda que isso leve a uma redução da carga fiscal.

No mesmo sentido, mas independentemente do posicionamento que se tenha quanto ao uso da empresa veículo, não se vê como ser mantida a qualificação da multa, por diferentes razões, que se aborda potualmente. Antes disso, entende-se necessário transcrever o Termo de Verificação Fiscal e a integralidade do acórdão recorrido no que diz respeito a este tema específico, respectivamente:

TVF:

Multa de ofício aplicada:

Presente o intuito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária, mediante o uso de empresa veículo e ausência de propósito negocial em atos de reorganização societária descritos neste Termo de Verificação Fiscal, efetuamos o lançamento da presente infração com imposição da multa de ofício qualificada de 150%, conforme disposto no Art. 44, § 1º da Lei 9.430/96.

Acórdão recorrido:

“Já tive a oportunidade de examinar caso semelhante no julgamento do Recurso nº 152980 (Processo nº 18471.001782/200536), também na condição de relator, no qual adotei igual entendimento no voto condutor do Acórdão nº 10323.290/2007 quanto a esta matéria, aprovado por unanimidade pelos membros da 3ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes. A decisão restou assim resumida:

“INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE “EMPRESA VEÍCULO”. 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 (ágio) e, ato contínuo, o evento da incorporação ocorreu no dia seguinte. Nestes casos, resta caracterizada a utilização da incorporada como mera 'empresa veículo' para transferência do ágio à incorporadora.”

No julgamento acima referido, destaquei o cabimento de aplicação da multa

majorada:

"Da descrição dos fatos e elementos de prova constantes dos autos bem se percebe a ausência de qualquer propósito negocial ou societário na incorporação realizada, restando caracterizada a utilização da incorporada como mera "empresa veículo" para transferência do ágio para a incorporadora, (...) o caso concreto deveria ser enquadrado como simulação, acompanhada da aplicação de multa qualificada. Entretanto, a autoridade fiscal impôs apenas a multa ordinária de 75%."

Assim, deve ser restabelecida a imposição da multa qualificada em razão da simulação suficientemente caracterizada com a utilização de empresa veículo." (grifou-se)

Da simples leitura dos trechos transcritos, pode-se facilmente proceder a algumas constatações. Prontamente, o primeiro ponto que se observa é que o Termo de Verificação Fiscal classifica os atos como dolosos pela utilização de empresa veículo destituída de propósito negocial, isto é, sem qualquer qualificação como simulatórios.

Essa qualificação só veio, como sublinhou-se, num única frase ao final do acórdão recorrido, em notória mudança de critério jurídico, vedada pelo artigo 146 do Código Tributário Nacional, que seria perpetuada caso se partisse dessa classificação como premissa, na medida em que não foi utilizada pela autuação. Igualmente, veio desacompanhada da análise das condições do artigo 167 do Código Civil.

No mesmo sentido, mas configurando outro motivo que por si só ensejaria a obrigatoriedade de se desqualificar a multa, observa-se que tanto no Termo de Verificação Fiscal, como no acórdão recorrido, não foi realizada imputação e qualificação de sonegação, fraude ou conluio, possivelmente, no primeiro caso, porque a acusação de simulação apenas surgiu com o acórdão recorrido, mas que também não fez qualquer capitulação nos conhecidos artigos 71, 72 ou 73 da Lei n. 4.502/64.

Afinal, tudo isso é diferente de se considerar a operação artificial por falta de propósito negocial, inoponível ao fisco, uma vez que se exige mais da conduta do contribuinte, a exemplo de ilícitos como falsificação, sendo que no caso não se pode negar a existência de publicidade e legitimidade, *a priori*, dos atos.

Talvez porque essa não tenha sido a premissa da fiscalização, também não se constata prova do evidente intuito de fraude, que novamente é o que se exige para a qualificação da multa, mas alegações da fiscalização quanto à ausência de substância negocial da empresa veículo (ausência de funcionários, movimentação financeira etc.).

Finalmente, apenas a título de argumentação para se demonstrar o que já afirmado, ainda que como simulação pudesse ser qualificada, certamente não se estaria diante de simulação absoluta, mas de interpretação possível do sujeito passivo, não aceita

pela fiscalização e autoridade julgadora, o que se confirma pela ausência de uniformidade na jurisprudência a respeito da questão, especialmente à época dos fatos.

Por essa razão, além de se compreender dedutíveis os valores correspondentes ao ágio apurado na operação, não se entende possível a qualificação da multa de ofício com o percentual de 150%, seja diante da alteração de critério jurídico pelo acórdão recorrido, que classificou a operação como simulatória sem atender o artigo 167 do Código Civil, violando-se também o seu artigo 146 do Código Tributário Nacional, seja pela ausência de comprovação do evidente intuito de fraude, sonegação ou conluio pela autuação, especialmente com a ausência da devida capitulação.

Por fim, chegando-se ao último tópico, com relação à incidência de juros sobre a multa, se compreende que o artigo 161, parágrafo primeiro, do Código Tributário Nacional concede autorização para que lei ordinária imponha juros sob taxa com percentual diverso da regra geral de 1% ao mês, como se observa de seu texto:

*“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.
§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.”*

Registra-se, primeiramente, que se compreende que a expressão crédito tributário se refira ao objeto da relação jurídica o qual concede um direito de recebimento por parte do Estado, englobando tanto aqueles valores correspondentes aos tributos, como decorrentes da aplicação de penalidades pelo seu não pagamento, em conformidade com a forma que se lê o artigo 113 do Código Tributário Nacional.

Ocorre que, no mencionado artigo 161, não se consegue dar essa alcance ao termo “crédito” como utilizado pelo legislador para alcançar as multas, porque a redação, após mencionar que este pode ser acrescido de juros se não integralmente pago no vencimento, faz a ressalva: *sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis*.

Neste caso, seria ilógico se compreender, portanto, que as multas então estariam compreendidas na expressão crédito, de modo que a interpretação possível que se consegue alcançar a partir deste enunciado é a de que, muito embora ele autorize a imposição de juros, e num patamar diverso de 1% caso haja previsão legal específica, não alcança as penalidades aplicadas em função do não pagamento integral no vencimento.

A partir dessa norma geral, compreende-se que se deve entender legítima a fixação de seus índices próprios pela legislação federal e que a leitura das demais regras que envolvem o tema deve ser feita dentro dessa moldura que estabeleceu, como sói

ocorrer com artigo 61 da Lei n. 9.430/96:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. [\(Vide Decreto nº 7.212, de 2010\)](#)

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o [§ 3º do art. 5º](#), a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. [\(Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998\)](#) [\(Vide Lei nº 9.716, de 1998\)](#)”

O que, num momento inicial, poderia indicar duas interpretações possíveis, no sentido de a expressão “os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições” abarcar tão somente estes ou também as multas a eles relacionadas, parece restar reduzida apenas à primeira leitura, justamente em face do alcance permitido pela regra geral do artigo 161 do Código Tributário Nacional que não engloba as penalidades.

Portanto, por falta de autorização legal do artigo 161 do Código Tributário Nacional, muito embora a legislação federal possa impor suas penalidades pelo não recolhimento de tributos (leia-se, impostos e contribuições) e possa fixar seus próprios incides de correção dos valores, como a Taxa Selic, não há autorização para determinar a incidência de juros sobre a multa de ofício, quando exigida juntamente àquele pagamento.

Assim sendo, vota-se por **DAR PROVIMENTO** ao recurso da contribuinte.

II. Recurso da Fazenda Nacional

CONHECIMENTO

Assim como realizado em relação ao recurso da contribuinte, antes que se adentre ao mérito é importante se verificar o preenchimento dos mesmos requisitos enumerados quando da análise de conhecimento acima, os quais não se reproduzirá nesta oportunidade para se evitar repetição.

Objetivamente, como a matéria recorrida corresponde à concomitância entre multas de ofício e isolada pelo não recolhimento de estimativas nos anos calendário

de 2006 a 2009, entende-se pela impossibilidade de conhecimento do recurso especial por ir de encontro ao disposto na Súmula CARF n. 105, que se entende aplicável por esta relatora inclusive a períodos posteriores a 2007:

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

Assim sendo, **vota-se por NÃO CONHECER o recurso da Fazenda Nacional.**

MÉRITO

Considerando que o recurso recurso especial da Fazenda Nacional foi conhecido pela maioria com relação à 2007 a 2009, a matéria de mérito posta a julgamento restringe-se à definição da possibilidade de cominação da multa isolada por não pagamento do IRPJ e CSLL calculada com base no regime de estimativas mensais concomitantemente com a multa de ofício aplicada pelo não recolhimento do tributo ao final desses anos calendários, fundamentadas nos artigos 44, inciso I e parágrafo 1º, IV, da Lei n. 9430/96., cuja redação original assim versava:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:
I – de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;
§1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:
I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;
(...)
IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano calendário correspondente.
(...)”

Muito embora o veículo introdutor dessa norma seja posterior à edição da Súmula n. 105, editada por este conselho no ano de 2004 e aplicável aparentemente de forma pacífica para os anos calendários até 2006, entende-se que a norma jurídica,

enquanto significação que pode ser construída a partir do enunciado do artigo 44, II, *b* da Lei n. 9.430/96, em sua nova redação, não difere em sua substância daquela que deu origem à referida súmula e, portanto, continua-se a aplicá-la:

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

Contudo, ainda que assim não fosse, vale dizer, ainda que não houvesse súmula editada nesse sentido ou que se estivesse referindo a períodos posteriores à mencionada alteração legislativa, a visão que se possui sobre o tema não se modificaria, pois, no posicionamento adotado, não se discorda da existência de dois fatos jurídicos distintos, embora ambos tendo como objeto central o não recolhimento do IRPJ e como obrigação o pagamento de multa pelo seu descumprimento. Entende-se cuidar, sim, de dois fatos jurídicos, porque quando se altera qualquer um de seus critérios, a exemplo do temporal, torna-se o fato diferente de um outro que não possua a mesma condição.

Ocorre que se vê proximidade tanto no objeto de suas hipóteses de incidência – originadas do descumprimento de normas que se referem à obrigação tributária de recolhimento do IRPJ e CSLL –, seja em caráter antecipatório ou definitivo, como na consequência imputada correspondentes às penalidades, diferenciadas sim pela grandeza considerada, nos diferentes incisos do mencionado artigo 44 da Lei n. 9.430/96.

Vê-se como elemento de diferenciação, portanto, o caráter antecipatório da obrigação, cujo descumprimento gera como consequência a imputação da multa isolada – como, afinal, se vislumbra em diversas regras da sistemática do Imposto sobre a Renda, a exemplo da substituição tributária que antecipa o pagamento no regime de retenção na fonte –, mas, uma vez se encerrando o período de apuração, tem-se a identificação precisa da base de cálculo do tributo devido e a determinação da multa efetiva pelo seu não recolhimento, não mais devendo prevalecer aquilo que era calculado com base em estimativas, assim como a multa pela não pagamento neste regime.

O fato de haver estimativas para o cômputo do IRPJ que será adiantado mensalmente não pode significar que a sua base de cálculo – ou seja, aquilo que juntamente com a hipótese de incidência diferencia um tributo, numa linha há muito ensinada por Rubens Gomes de Sousa – seja desvirtuada daquele montante que deve sofrer os necessários ajustes para se alcançar a renda objeto da competência da União Federal, o que muito provavelmente não é o que se encontra a partir, como o próprio nome sugere, das estimativas verificadas ao longo do período de apuração.

Daí porque não se considera a possibilidade de imputação de multas distintas sob a justificativa de possuírem diferentes bases de cálculo, quando se chega ao final do período e se identifica a efetiva base de cálculo do tributo e, então, se impõe uma multa pelo seu não recolhimento – ainda que isso pareça esvaziar o conteúdo do artigo 44, inciso II, alínea b, da Lei n. 9430/96, a não ser para se penalizar quando a autuação ocorra no decorrer do período de apuração ou não gerar um tratamento não equânime entre os contribuintes que, diligentes, recolhessem o tributo antecipadamente, em relação aos que não procederiam a tal adiantamento e, ao final, verificando haver prejuízo fiscal ou saldo negativo, não se sujeitariam a qualquer penalidade.

Dizer ser o IRPJ no regime mensal recolhido sobre bases estimadas não infirma a proximidade substancial das obrigações, mas justamente confirma que, se se está tratando de adiantamento, apenas se pode estar estimando aquilo que ainda não foi mensurado em caráter definitivo e que, o sendo, prevalece sobre as presunções efetuadas, assim como prevalece a multa pelo seu não recolhimento, por identificar-se, afinal, com a que pune igualmente o não recolhimento do tributo, mas de forma antecipada.

Por essa linha, não se precisaria também buscar no Direito Penal o princípio da consunção (vide acórdãos n. 9101-001.307, 1803-001.263, 9101-001.261), muito embora se coincidam quanto ao resultado alcançado, embora nesse caso não se possa sofrer as críticas de que não haveria previsão para aplicação da espécie na legislação fiscal.

De todo modo, esse é um dos argumentos que sustentam os precedentes administrativos da referida Súmula n. 105 do CARF, assim como as duas decisões que se encontram proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria, retratadas por trecho do voto do Ministro Humberto Martins no REsp 1496354, do qual se transcreve trecho representativo, em que também se orientou o acórdão do AgRg no REsp 1499389:

“(…)

Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações de pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, "a" e "b", em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos caso ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas "multas isoladas", portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser as multas exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normative tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende repreender com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.

Em se tratando as multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.

O princípio da consunção (também conhecido como Princípio da Absorção) é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas. Segundo tal preceito, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

Sob este enfoque, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.

(...)"

Assim sendo, considerando-se a linha ora adotada ou os próprios fundamento dos precedentes da Súmula n. 105 do CARF, que neste caso se pautaram na compreensão da base de cálculo da multa isolada pela multa de ofício ou na aplicação do princípio da consunção, não se vê as alterações promovidas pela Lei n. 11.488 como capazes de alterar tais circunstâncias e sustentar questionamentos quanto à aplicação da súmula a períodos posteriores a 2007, ano em que publicada a lei.

Portanto, além de se poder estar aplicando o entendimento da Súmula CARF n. 105 para se afastar a imputação da multa isolada mesmo fundamentada no artigos 44, inciso II, alínea b, da Lei n. 9430/96, em função de sua concomitância com a multa de ofício prevista no inciso I do mesmo dispositivo, as razões para se decidir desta maneira caberiam ainda que não houvesse referido enunciado sumulado e que a autuação se referisse a ano calendário posterior à Lei n. 11.488/2007.

Assim sendo, seja porque não se aceita a sua concomitância com a multa de ofício, somada ao fato de se compreender não haver limitação temporal para a aplicação da Súmula CARF n. 105, entende-se que deva ser mantido o acórdão recorrido.

Por essas razões, **vota-se por NEGAR PROVIMENTO ao recurso da Fazenda Nacional.**

(assinado digitalmente)

Daniele Souto Rodrigues Amadio

Voto Vencedor

Conselheiro Flávio Franco Corrêa, Redator designado.

Pedindo vênica à Ilustre Relatora, exponho as discordâncias em relação ao voto por ela proferido.

Em primeiro lugar, aprecia-se a dedutibilidade do ágio amortizado.

Seguem as operações societárias que importam ao presente julgamento, conforme o relato do Termo de Verificação Fiscal:

- 18/03/2005 - constituição da pessoa jurídica ESMERALDA HOLDINGS, com capital social de R\$ 1.000,00, assim distribuído: a) UNIÃO PARTICIPAÇÕES (controlada por BANCO BRADESCO), 999 quotas, no total de R\$ 999,00; b) MARCIO ARTUR L. CYPRIANO, 1 quota, no valor de R\$ 1,00;

- 19/03/2006 - BANCO BRADESCO adquiriu participações no capital de pessoas jurídicas do Grupo AMERICAN EXPRESS, no Brasil, às efls. 681/718, dentre as quais a pessoa jurídica AMERICAN EXPRESS DO BRASIL TEMPO, razão social posteriormente alterada para BANKPAR TEMPO e, por fim, para TEMPO SERVIÇOS (recorrente). Nessa operação, o BANCO BRADESCO pagou aos antigos acionistas das pessoas jurídicas do Grupo AMERICAN EXPRESS a quantia de US\$ 490.000.000,00, aí incluindo um ágio de R\$ 872.881.282,063 relativamente à aquisição das ações da recorrente;

- 14/09/2006 - BANCO BRADESCO adquiriu de sua controlada UNIÃO PARTICIPAÇÕES 999 quotas do capital de ESMERALDA HOLDING pela importância de R\$ 791,49 com a concordância do sócio quotista Márcio Artur L. Cypriano, que abre mão de seus direitos em favor do BANCO BRADESCO;

- 14/09/2006 - BANCO BRADESCO cedeu 414.767.057 ações da pessoa jurídica TEMPO SERVIÇOS para subscrever e integralizar o aumento de capital em ESMERALDA HOLDINGS, no valor de R\$ 889.333.243,00. Nesse dia, ESMERALDA HOLDING contabilizou em seu ativo o investimento em TEMPO SERVIÇOS no valor de R\$ 43.778.666,00, com ágio de R\$ 845.554.577,00, em contrapartida à conta de capital, na importância de R\$ 889.333.243,00;

- 29/09/2006 - TEMPO SERVIÇOS incorporou ESMERALDA HOLDING, passando a absorver o ágio pago sobre sua própria participação societária, amortizando-o nos períodos subsequentes.

O laudo de avaliação econômico-financeira do Grupo AMERICAN EXPRESS, às efls. 791/819, elaborado por KPMG CORPORATE FINANCE, de 29/09/2006, foi empregado para justificar o ágio fundamento na expectativa de rentabilidade futura do investimento na aquisição da participação societária em BANKPAR TEMPO LTDA, de R\$ 872.881.282,63, sendo R\$ 819.801.193,48 contabilizados em 30/06/2006, complementado pelo valor de R\$ 53.080.089,15 no mês de setembro de 2006, conforme informação prestada por BANCO BRADESCO, às efls. 783/784.

O Termo de Verificação Fiscal retrata que o BANCO BRADESCO contabilizou duas parcelas da amortização do ágio apurado na aquisição das quotas de BANKPAR TEMPO, cada qual na importância de R\$ 13.663.353,22, em julho e agosto de 2006, relativas ao ágio de R\$ 819.801.193,48. Deduzidas essas duas parcelas, o saldo do ágio resultou na importância de R\$ 792.474.487,04, em agosto de 2006. Este valor, acrescido ao complemento do ágio de R\$ 53.080.089,15, contabilizado em setembro de 2006, alcançou o total de R\$ 845.554.576,19.

Já o laudo de avaliação de efls. 405/407, emitido por PROBUS ASSESSORIA CONTÁBIL E FISCAL LTDA, foi empregado para justificar o ágio contabilizado por ESMERALDA HOLDING, de R\$ 845.554.557,00, fundamentado na expectativa de rentabilidade futura de TEMPOS SERVIÇOS, cujas quotas de capital foram transferidas a ESMERALDA HOLDING a título de subscrição e integralização de capital efetuada por BANCO BRADESCO.

À luz dos documentos arrolados nos autos, afirma-se o seguinte:

a) não existia, ao tempo dos fatos, relação societária, direta ou indireta, entre BANCO BRADESCO e o Grupo AMERICAN EXPRESS;

b) ESMERALDA HOLDING e TEMPO SERVIÇOS já integravam o Grupo BRADESCO, quando da subscrição e integralização de capital em ESMERALDA HOLDING por BANCO BRADESCO, efetuada mediante cessão das quotas de capital de TEMPO SERVIÇOS;

c) dias depois da cessão das quotas citada no subitem anterior, TEMPO SERVIÇOS incorporou ESMERALDA HOLDING, que teve curta duração;

d) não houve transferência, para ESMERALDA HOLDING, do ágio pago por BANCO BRADESCO na compra das quotas de capital de AMERICAN EXPRESS DO BRASIL TEMPO (denominação posteriormente alterada para BANKPAR TEMPO e, por fim, para TEMPO SERVIÇOS). Em outras palavras, o ágio pago por BANCO BRADESCO, na aquisição da participação no capital de AMERICAN EXPRESS DO BRASIL TEMPO, não é o mesmo ágio registrado na capitalização de ESMERALDA HOLDING com cessão das quotas de capital de TEMPO SERVIÇOS. Isso porque a operação societária entre BANCO BRADESCO e o Grupo AMERICAN EXPRESS ocorreu entre partes independentes, ao passo que a operação entre BANCO BRADESCO e ESMERALDA HOLDING desenrolou-se no interior do mesmo grupo econômico, vale dizer, entre pessoas jurídicas sujeitas a controle comum. A partir dessa peculiar distinção pode-se asseverar que são operações distintas, realizadas em conformidade com vontades também distintas, manifestadas por diferentes agentes econômicos.

Enfatize-se, por ora, a cessão das quotas do capital de TEMPO SERVIÇOS para ESMERALDA HOLDING, com ágio de R\$ 845.554.557,00, pretensamente justificado com base na expectativa de rentabilidade futura do investimento, a rigor do laudo de avaliação emitido por PROBUS ASSESSORIA CONTÁBIL E FISCAL LTDA, às efls. 405/407.

Repare-se: o Instrumento Particular de Alteração do Contrato Social da ESMERALDA HOLDING, às efls. 629 e segs, expressa que BANCO BRADESCO adquiriu a totalidade das 999 quotas do capital social da ESMERALDA HOLDING, pertencentes à UNIÃO PARTICIPAÇÕES (controlada pelo BANCO BRADESCO), pelo valor de R\$ 791,49 e, em seguida, efetuou o aumento de capital em ESMERALDA HOLDING, integralizado com as quotas do capital social da TEMPO SERVIÇOS de sua propriedade, avaliadas por R\$ 889.333.243,00 pelo critério do valor contábil. Uma vez que tal transferência de quotas não fora efetuada em contrapartida à **aquisição** do investimento em ESMERALDA HOLDING, não incide sobre o caso o disposto no artigo 385 do RIR/99, que tem a seguinte redação:

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

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

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

Nesse panorama, o valor total de R\$ 889.333.243,00 poderia ser registrado integralmente como custo, isto é, sem ágio, afinal TEMPO SERVIÇOS pertencia integralmente ao BANCO BRADESCO e passou a pertencer integralmente à ESMERALDA HOLDING pelo valor de R\$ 791,49, em momento imediatamente anterior. Cabe assinalar, ainda a esse respeito, que o valor do investimento suprarreferido, de R\$ 889.333.243,00, foi fixado no âmbito de uma operação interna ao Grupo BRADESCO, ou seja, sem o ajuste com pessoas jurídicas externas. Entretanto, ESMERALDA HOLDING optou por segregar o ágio, na importância de R\$ 845.554.557,00, quando da integralização do aumento de capital com a cessão de 414.767.057 quotas emitidas por TEMPO SERVIÇOS, entregues pelo BANCO BRADESCO.

Assim apresentadas as circunstâncias relevantes ao julgamento, importa considerar que a legislação tributária não admite a dedutibilidade do ágio amortizado, a não ser quando da alienação de investimento avaliado pela equivalência patrimonial (artigo 426 do RIR/99), ou nos termos estipulados pelos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997.

Equivocadamente, o recorrente supôs que os supracitados artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 lhe dariam suporte para deduzir, no cálculo do lucro real, o ágio amortizado que fora segregado por ESMERALDA HOLDING, quando do recebimento das quotas de capital de TEMPO SERVIÇOS. Eis a redação dos dispositivos precitados:

"Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977: (Vide Medida Provisória nº 135, de 30.10.2003)

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "a" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "c" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação,

fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos-calendários subseqüentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

§ 1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão.

§ 2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar:

a) o ágio, em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;

b) o deságio, em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.

§ 3º O valor registrado na forma do inciso II do *caput*:

a) será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;

b) poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.

§ 4º Na hipótese da alínea "b" do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos e contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente.

§ 5º O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito.

Art. 8º O disposto no artigo anterior aplica-se, inclusive, quando:

a) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido;

b) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.”

Depreende-se dos aludidos dispositivos que a dedutibilidade do ágio amortizado, no cômputo do lucro real, fundado em expectativa de rentabilidade futura, requer que se confirme a confusão patrimonial entre investida e investidora. E mais: os dispositivos precedentemente indicados formulam que a dedutibilidade do ágio amortizado deve decorrer de **sacrifício patrimonial** da pessoa jurídica incorporada ou da pessoa jurídica incorporadora. Tal conclusão provém do *caput* do artigo 7º da Lei nº 9.532/1997, ao endereçar a dedutibilidade da amortização do ágio, fundado em expectativa de rentabilidade futura, para fins de cálculo do lucro real, à reivindicação de que a participação societária na pessoa jurídica incorporada tenha sido **adquirida** com esse ágio pela incorporadora. Impende observar que tal artigo se refere ao ágio previsto no artigo 20 do Decreto-lei nº 1.598/1977, e este dispositivo trata do ágio formado entre o custo de aquisição do investimento e o valor de patrimônio líquido na época da **aquisição**.

Já o artigo 8º da Lei nº 9.532/1997 permite a dedução da despesa de amortização do ágio baseado em expectativa de rentabilidade futura, nos casos em que a pessoa jurídica incorporadora **adquirir** a participação societária na incorporada com o antedito sobrepreço.

Uma vez diante dos requisitos previstos na legislação vigente, a solução então arquitetada pelos administradores de BANCO BRADESCO consistiu na cessão das quotas do capital de AMERICAN EXPRESS DO BRASIL TEMPO, já com a razão social "TEMPO SERVIÇOS", para outra pessoa jurídica do Grupo BRADESCO, a mencionada ESMERALDA HOLDING, com vistas a viabilizar a absorção do patrimônio da controladora (ESMERALDA HOLDING) pela controlada (TEMPO SERVIÇOS), **ambas sob o mesmo controle**, com a pretensão de que, desse modo, estariam atendidos os requisitos dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997. Entretanto, é digno de nota que os elementos fáticos dos autos expõem a ausência de propósito negocial na transferência das quotas de TEMPO SERVIÇOS para ESMERALDA HOLDING.

Outrossim, mostra-se irretorquível que a atuação de ESMERALDA HOLDING, em todo o contexto, limitou-se à função de empresa veículo de um ágio artificialmente criado intragrupo para ser deduzido, no cômputo do lucro real, pela pessoa jurídica operacional (TEMPO SERVIÇOS). Anote-se que a Fiscalização ressaltou que ESMERALDA HOLDING não foi constituída para a realização de qualquer propósito negocial, porquanto, tendo sido criada em 18/03/2005 com capital de R\$ 1.000,00 e objeto social "administração, locação, compra e venda de bens próprios e participação em outras sociedades como cotista ou acionista", entregou DIPJ com as seguintes evidências de que seus idealizadores não tinham em mira a consecução de qualquer atividade econômica: a) inativa, no ano-calendário 2005; c) receita bruta zero, no período entre 1º de janeiro e 29 de setembro de 2006, data da incorporação pela controlada TEMPO SERVIÇOS; c) durante sua existência, não contratou empregados, não adquiriu bem do ativo imobilizado nem registrou despesas administrativas.

É inegável que o ágio de R\$ R\$ 845.554.577,00 não se originou do sacrifício patrimonial de ESMERALDA HOLDING ou mesmo de TEMPO SERVIÇOS. Na verdade, esse ágio não tem fundamento em qualquer fato econômico. Como se afiançou em linhas precedentes, o ágio amortizado que restou deduzido na apuração do lucro real, contabilizado por ESMERALDA HOLDING ao receber as quotas de capital de TEMPO SERVIÇOS, é um ágio intragrupo, sem substância econômica. Conforme a diretriz emanada do Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007, ainda que *“as 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 dispendio 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”.”*

Aqui, abre-se um espaço para o laudo de avaliação lavrado por PROBUS ASSESSORIA CONTÁBIL E FISCAL LTDA. Tal documento faz parte da engenhosidade dos arquitetos da montagem de operações, concebido para o fim de pretensamente evidenciar a observância aos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, os quais não admitem a dedutibilidade do ágio sem a prévia elaboração de demonstração da apuração da mais valia fundada na expectativa de rentabilidade futura, na forma do artigo 20, § 3º, do Decreto-lei nº 1.598/1977, com a redação vigente ao tempo dos fatos ora narrados.

Conforme o que se expendeu adrede, não houve transferência, para ESMERALDA HOLDING, do ágio pago por BANCO BRADESCO na compra das quotas de capital de AMERICAN EXPRESS DO BRASIL TEMPO (denominação posteriormente alterada para BANKPAR TEMPO e, por fim, para TEMPO SERVIÇOS). Mas, ainda que fosse o caso de reputá-lo originário da transferência do anterior sobrepreço pago por BANCO BRADESCO, na aquisição das quotas do capital de AMERICAN EXPRESS DO BRASIL TEMPO, nem assim pode-se admitir sua dedutibilidade, no cômputo do lucro real, por parte de TEMPO SERVIÇOS, pois, nessa hipótese, o sacrifício patrimonial consequente ao ágio foi suportado por BANCO BRADESCO e não pela incorporada (ESMERALDA HOLDING) ou pela incorporadora (TEMPO SERVIÇOS).

Assim, considerando todo o quadro fático constante dos autos, propõe-se a negativa ao Recurso Especial do contribuinte, no tocante à dedutibilidade do ágio.

Quanto à multa qualificada, sustenta-se que a introdução da empresa veículo do ágio, ESMERALDA HOLDING, entre BANCO BRADESCO e TEMPO SERVIÇO, resultou do único propósito de excluir ou modificar o lucro tributável, que é fato gerador do IRPJ, concretizando-se tal empreitada ilícita com a criação e contabilização de uma despesa fictícia, isto é, a despesa de amortização de um ágio desprovido de substância econômica. Este ágio, como ressaltado, não passou de uma inventividade do Grupo BRADESCO, o qual, em operação interna, entendeu conveniente estabelecer um sobrepreço ao valor das quotas de capital do recorrente, transferidas por cessão à ESMERALDA HOLDING. Nessa toada, pode-se assegurar a prática de FRAUDE, consoante a previsão legal do artigo 72 da Lei nº 4.502/1964, o que atrai a multa qualificada do artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996, para o fato gerador do ano-calendário de 2006, ou do artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, para fatos geradores ocorridos a partir do ano-calendário de 2007.

Pelo exposto, cabe negar provimento ao apelo do contribuinte a esta instância especial, em relação à multa qualificada.

A questão seguinte se refere aos juros de mora sobre a multa de ofício.

O ponto crucial da dúvida está na redação do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, *verbis*:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês

subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Mais especificamente, objetiva-se descortinar se, nos débitos a que se refere o § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, estão incluídos o tributo suprimido ao Erário e a multa proporcional aplicada mediante lançamento de ofício, ou somente o valor do tributo suprimido.

De início, deve-se aludir à disposição normativa de onde emana a vedação à incidência de juros de mora sobre a multa de mora, conforme prevê o parágrafo único do artigo 16 do Decreto-lei nº 2.323/1987, com a redação dada pelo artigo 6º do Decreto-lei nº 2.331/1987, *verbis*:

“Art. 6º. Os arts. 15 e 16 do Decreto-lei nº 2.323, de 26 de fevereiro de 1987, passam a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 15. Os débitos para com a Fazenda Nacional, de natureza tributária, para com o Fundo de Investimento Social (Finsocial) e para com o Fundo de Participação PIS-Pasep, não pagos no vencimento, serão acrescidos de multa de mora.

Parágrafo único. A multa de mora será de vinte por cento sobre o valor monetariamente atualizado do tributo ou contribuição, sendo reduzida a dez por cento se o pagamento for efetuado até o último dia útil do terceiro mês subseqüente àquele em que tiver ocorrido o vencimento do débito.

Art. 16. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, para com o Fundo de Participação PIS-Pasep, assim como aqueles decorrentes de empréstimo compulsórios, serão acrescidos, na via administrativa ou judicial, de juros de mora, contados do mês seguinte ao do vencimento, à razão de um por cento ao mês calendário ou fração e calculados sobre o valor monetariamente atualizado na forma deste decreto-lei.

Parágrafo único. Os juros de mora não incidem sobre o valor da multa de mora de que trata o artigo anterior."

Perceba-se que o Decreto-lei nº 2.323/1987, ao ressaltar a multa de mora, não vedou a incidência dos juros de mora sobre a multa proporcional aplicada mediante lançamento de ofício.

Por outro lado, o § 3º do artigo 950 do Decreto nº 3000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99) estabelece que a multa de mora não deve aplicada se o tributo suprimido ao Erário já tiver servido de base de cálculo para a multa proporcional decorrente de lançamento de ofício, *verbis*:

“Art. 950. Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subseqüente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 1º).

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 2º).

§ 3º A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.” (grifei)

Assim, a expressão “os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal”, constante do *caput* do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, deve ser interpretada no sentido de compreender, para fins de

incidência dos precitados juros moratórios, a diferença do tributo não recolhida até a data de seu vencimento, em razão de sua equivocada determinação, e a consequente multa aplicada mediante lançamento de ofício.

Para tal empreitada exegética, é preciso considerar os artigos 113, § 1º; 139 e 161, *caput* e § 1º, do Código Tributário Nacional (CTN), *verbis*:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.”

“Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.”

“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.”

A teor dos artigos suprarreferidos:

a) o crédito tributário é uma decorrência da obrigação tributária principal (CTN, artigo 139);

b) essa obrigação tem por objeto o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária imposta como consequência do descumprimento do dever legal de entregar ao Estado-credor, no prazo legal, o valor integral do tributo, apurado em consonância com as normas legais (CTN, § 1º do artigo 113);

c) o crédito não integralmente pago no vencimento, de que trata o *caput* do artigo 161 do CTN, não se resume ao valor do tributo suprimido ao Erário, porquanto a infração consistente na supressão do tributo é fato gerador da multa proporcional a ser aplicada mediante lançamento de ofício. Portanto, o § 3º do artigo 161 do CTN abarca o valor do tributo suprimido e a multa a ser aplicada de ofício, em decorrência da supressão do tributo.

Em apoio à interpretação aqui defendida, traz-se à colação o REsp nº 1.129.990-PR, publicado no Dje no dia 14/09/2009, relator Ministro Castro Meira:

“Da sistemática instituída pelo art. 113, *caput* e parágrafos, do Código Tributário Nacional-CTN, extrai-se que o objetivo do legislador foi estabelecer um regime único de cobrança para as exações e as penalidades pecuniárias, as quais caracterizam e definem a obrigação tributária principal, de cunho essencialmente patrimonialista, que dá origem ao crédito tributário e suas conhecidas prerrogativas, como, a título de exemplo, cobrança por meio de execução distinta fundada em Certidão de Dívida Ativa-CDA.

A expressão "crédito tributário" é mais ampla do que o conceito de tributo, pois abrange também as penalidades decorrentes do descumprimento das obrigações acessórias.

Em sede doutrinária, ensina o Desembargador Federal Luiz Alberto Gurgel de Faria que, "havendo descumprimento da obrigação acessória, ela se converte em

principal relativamente à penalidade pecuniária (§ 3º), o que significa dizer que a sanção imposta ao inadimplente é uma multa, que, como tal, constitui uma obrigação principal, sendo exigida e cobrada através dos mesmos mecanismos aplicados aos tributos " (Código Tributário Nacional Comentado: Doutrina e Jurisprudência, Artigo por Artigo. Coord.: Vladimir Passos de Freitas. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2ª ed., 2004, p. 546)

De maneira simplificada, os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento. Verificado o inadimplemento do tributo, advém a aplicação da multa punitiva que passa a integrar o crédito fiscal, ou seja, o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco. Se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora devem incidir sobre a totalidade do débito, inclusive a multa que, neste momento, constitui crédito titularizado pela Fazenda Pública, não se distinguindo da exação em si para efeitos de recompensar o credor pela demora no pagamento. (grifei)

Em suma, o crédito tributário compreende a multa pecuniária, o que legitima a incidência de juros moratórios sobre a totalidade da dívida.

Rematando, confira-se a lição de Bruno Fajerstajn, encampada por Leandro Paulsen (Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 9ª ed., 2007, p. 1.027-1.028):

"A partir da redação do dispositivo, fica evidente que os tributos não podem corresponder à aplicação de sanção pela prática de ato ilícito, diferentemente da penalidade, a qual, em sua essência, representa uma sanção decorrente do descumprimento de uma obrigação.

A despeito das diferenças existentes entre os dois institutos, ambos são prestações pecuniárias devidas ao Estado. E no caso em estudo, as penalidades decorrem justamente do descumprimento de obrigação de recolher tributos.

*Diante disso, ainda que inconfundíveis, **o tributo e a penalidade dele decorrente são figuras intimamente relacionadas**. Ciente disso, o Código Tributário Nacional, ao definir o crédito tributário e a respectiva obrigação, incluiu nesses conceitos tanto os tributos como as penalidades.* (grifei)

Com efeito, o art. 139 do Código Tributário Nacional define crédito tributário nos seguintes termos:

'Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta'.

Já a obrigação principal é definida no art. 113 e no parágrafo 1º. Veja-se:

'Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente'.

*Como se vê, **o crédito e a obrigação tributária são compostos pelo tributo devido e pelas penalidades eventualmente exigíveis**. No entanto, essa equiparação, muito útil para fins de arrecadação e administração fiscal, não identifica a natureza jurídica dos institutos.* (...) (grifei)

O Código Tributário Nacional tratou da incidência de juros de mora em seu art. 161. Confira-se:

'Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da

imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito'

A redação deste dispositivo permite concluir que o Código Tributário Nacional autoriza a exigência de juros de mora sobre 'crédito' não integralmente recolhido no vencimento.

Ao se referir ao crédito, evidentemente, o dispositivo está tratando do crédito tributário. E conforme demonstrado no item anterior, o crédito tributário decorre da obrigação principal, na qual estão incluídos tanto o valor do tributo devido como a penalidade dele decorrente. (grifos no original)

Sendo assim, considerando o disposto no caput do art. 161 acima transcrito, é possível concluir que o Código Tributário Nacional autoriza a exigência de juros de mora sobre as multas" (Exigência de Juros de Mora sobre as Multas de Ofício no Âmbito da Secretaria da Receita Federal. ***Revista Dialética de Direito Tributário***, São Paulo, n. 132, p. 29, setembro de 2006). (grifos no original)

Ante o exposto, dou provimento ao recurso especial."(grifos no original)

Essa é a diretriz a ser seguida, para se descortinar o alcance do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, fundamento legal da multa aplicada no caso concreto.

Do preceito acima invocado, destaca-se a incidência de juros de mora sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Facilmente se infere que as multas ora comentadas só nascem porque há tributo devido a ser exigido de ofício. Não houvesse tributo sonegado, não haveria multa proporcional a ser lançada de ofício. Essa deve ser a linha de raciocínio para o desvendamento do que se pode entender no âmbito da expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições.”

Pelas razões acima referidas, as multas proporcionais aplicadas em lançamento de ofício, por descumprimento a mandamento legal que estabelece a determinação do valor de tributo administrado pela Receita Federal do Brasil a ser recolhido no prazo legal, estão inseridas na compreensão do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo, portanto, suscetíveis à incidência de juros de mora à taxa SELIC.

Alfim, salienta-se que a Câmara Superior já decidiu segundo a linha exegética aqui anunciada:

“JUROS DE MORA — MULTA DE OFÍCIO — OBRIGAÇÃO PRINCIPAL— A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic”. (Acórdão CSRF/04-00.651, de 18/09/2007, processo nº 16327.002231/2002-85, Relator Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho)

“JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a

multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.”
(Acórdão nº 9101-00.539, de 11/03/2010, processo nº 16327.002243/99-71, Relator Conselheiro Valmir Sandri, Redatora Designada Conselheira. Viviane Vidal Wagner)

À luz dos argumentos expostos, deve-se negar provimento ao pleito referente ao reconhecimento da ilegalidade da incidência dos juros de mora, calculado com base na taxa SELIC sobre a multa aplicada.

Agora, o Recurso Especial fazendário, que é restrito ao exame da procedência da multa isolada, por falta de recolhimento de estimativas, em concomitância com a aplicação da multa de ofício.

De acordo com o voto vencido, impunha-se o não conhecimento do apelo por contrariar o disposto na Súmula CARF nº 105, mesmo para períodos de apuração posteriores a 2007.

De início, é preciso assinalar que o pagamento do imposto por estimativa, instituído pela Lei nº 9.430/1996, é uma alternativa à apuração trimestral, prevista na mesma lei. Feita a opção pelo recolhimento do tributo por estimativa, o Estado aguarda a entrada desses recursos. O contribuinte, por outro lado, pode ser autuado com a imposição de uma multa isolada, caso deixe de efetuar o recolhimento das estimativa sem o amparo de balanço de suspensão ou redução previsto no artigo 35 da Lei nº 8.981/1995. Entretanto, para o julgamento da questão aqui articulada, mostra-se indispensável retornar à redação original da Lei nº 9.430/1996 para confronto com o texto atual, daí entrecortando com a jurisprudência antiga até a exegese que ressaia da disposição normativa hoje em vigor.

Repare-se a redação **original** do inciso IV, § 1º, do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, *verbis*:

"Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

[...]

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

[...]

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente; "

Uma posição majoritária defendia que tal disposição prescritiva era compatível com a interpretação de que, sendo o recolhimento por estimativas antecipação do tributo apurado na declaração de ajustes, não poderia ser aplicada a multa isolada em exame depois de encerrado o período-base de apuração, porque, desde então, já teria ocorrido o fato gerador do IRPJ e da CSLL, sendo conhecido o tributo definitivo a ser recolhido.

Para essa corrente, o disposto no inciso IV, § 1º, do artigo 44, da Lei 9.430/1996 tinha como propósito obrigar o sujeito passivo da obrigação tributária ao recolhimento mensal de antecipações de um provável IRPJ e CSLL devidos ao final do ano-

calendário, a denotar o inerente dever de antecipar o cumprimento de uma obrigação futura. De acordo com essa linha, a partir do encerramento do ano-calendário, desaparecia o dever de efetuar a antecipação e, com isso, a penalidade perdia sua razão de ser, pela ausência da necessária ofensa a um bem juridicamente tutelado.

A posição então dominante consagrou-se neste Conselho, nos termos da Súmula CARF nº 105:

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

A posição doutrinária e jurisprudencial então prevalecente desprezava que o inciso IV, § 1º, do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 estabelecia, em sua redação original, que a multa isolada decorrente da falta ou insuficiência do recolhimento de estimativas também deveria ser aplicada, ainda que a pessoa jurídica viesse a apurar prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL. Isso, por si só, já revelava que a multa isolada em apreço poderia ser aplicada mesmo depois de levantado o balanço de encerramento do ano-calendário, pois sua incidência não dependia do resultado fiscal apurado nesse mesmo balanço.

Acontece que, em 2007, foi editada a Lei nº 11.488 (MP nº 351/2007), que alterou o texto do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, que passou a ter a seguinte redação:

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

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

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

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

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

Já em primeiro plano se verifica que a multa isolada, antes incidente sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição estimada, conforme a prescrição original do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a incidir sobre o **valor** do pagamento mensal que, na forma do artigo 2º da mesma lei, deixar de ser efetuado, caso a falta de pagamento não esteja justificada em balanços de suspensão ou redução, estabelecidos pelo artigo 35 da Lei nº 8.981/95. Tal entendimento está alinhado ao pensamento do Conselheiro Alberto Pinto Silva Júnior, conforme acórdão nº 1302-001.8263, sessão de 06/04/2016, assim anunciado:

"Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art 35 da Lei nº 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime ."

A alteração legislativa decorreu do claro propósito de contornar a jurisprudência dominante, ao trazer ao mundo jurídico que a multa isolada não mais incidirá sobre um tributo antecipado, como o próprio *caput* do artigo 44 sugeria, em sua redação original, ao estabelecer que, “*nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição*”. Com a Lei nº 11.488/2007, a multa isolada é aplicada sempre que o contribuinte não efetuar o pagamento integral da estimativa que compõe o esperado fluxo de caixa da União, embora não mais incidente sobre a totalidade ou diferença da antecipação de tributo não recolhida, mas incidente sobre o **valor** do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL, ao final do ano-calendário, caso lhe falte o devido suporte em balanço de suspensão ou redução.

A nova disposição do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, não deixa dúvida a respeito de duas multas distintas: a primeira, no inciso I, de 75%, sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição (multa de ofício), aplicável nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração e declaração inexata; a segunda, no inciso II, de 50% (multa isolada), calculada sobre o valor do pagamento de estimativa que deixar de ser efetuado, devida sempre que o contribuinte não efetuar o pagamento da totalidade da estimativa apurada na forma do artigo 2º, sem o apoio de balanço de suspensão ou redução.

A ressalva constante da redação atual do inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, no sentido de que a multa é exigida **isoladamente** do tributo devido ao final do ano-calendário, já traduz, por outro lado, que a multa do inciso I sempre é exigida em conjunto com o tributo devido. Tanto é assim que a multa do inciso I não é aplicada em caso de apuração, no balanço do encerramento do ano-calendário, de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL, ao passo que a multa do inciso II independe da apuração de lucro ou prejuízo fiscal, ou de base de cálculo positiva ou negativa de CSLL. Esta última deve ser exigida se o contribuinte deixar de efetuar o pagamento integral da estimativa sem a cobertura de um balanço de suspensão ou redução, ainda que, ao final do ano-calendário, seja apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.

Pode-se ver que os fatos geradores dessas multas são distintos: para o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, falta de pagamento ou recolhimento do tributo apurado em declaração de ajuste, falta de declaração e declaração inexata; para o inciso II, falta de pagamento, ou pagamento insuficiente, das estimativas apuradas, desprovida de lastro em balanço de suspensão ou redução.

Portanto, são infrações distintas, com graduações distintas e decorrentes de fatos geradores distintos. Não há, por conseguinte, *bis in idem*.

Se o contribuinte opta pela apuração anual, o que implica submissão às normas determinantes do recolhimento por estimativa, não poderá alegar que, sem o amparo de balanço de suspensão ou redução, não estará sujeito à multa isolada após o encerramento do ano-calendário, tendo em conta que dessa proposição resultaria inegável desestímulo à realização de recolhimentos mensais apurados sobre bases de cálculo estimadas ou mesmo sobre bases de cálculo efetivas apuradas trimestralmente, colocando em risco o fluxo de caixa da União, que é dependente tanto da efetivação da antecipação de tributos como da efetivação de recolhimentos definitivos de tributos federais.

Complemente-se o exposto com a orientação extraída do acórdão nº 9101-002.438 da CSRF, 1ª Turma, relatora Conselheira Adriana Gomes Rego, sessão de 20/09/2016, no sentido de que, “*sob essa ótica, o recolhimento de estimativas melhor se alinha ao conceito*

de obrigação acessória que à definição de obrigação principal, até porque a antecipação do recolhimento é, em verdade, um ônus imposto aos que voluntariamente optam pela apuração anual do lucro tributável, e a obrigação acessória, nos termos do art. 113, § 2º do CTN, é medida prevista não só no interesse da fiscalização, mas também da arrecadação dos tributos.”

Por conseguinte, considerando os argumentos acima, reconhece-se que a Súmula CARF nº 105 impede o conhecimento do Recurso Especial fazendário quanto ao ano-calendário de 2006, porém não obsta o julgamento em relação aos anos-calendário a partir de 2007. Sendo assim, conhecendo do apelo para os períodos de apuração de 2007, 2008 e 2009, cabe acolhê-lo, dando-lhe provimento.

CONCLUSÃO: deve-se conhecer do Recurso Especial do contribuinte para, no mérito, negar-lhe provimento; deve-se conhecer do Recurso Especial da PGFN apenas para os fatos geradores de 2007, 2008 e 2009 para, no mérito, dar-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa.