



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

Processo n° 10980.724167/2010-15
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-000.963 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de fevereiro de 2014
Matéria IRPJ
Recorrente BERNECK S.A. PAINEIS E SERRADOS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO

A operação que ocasionou o ágio em discussão já foi apreciada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em outros autos. O fato de a motivação da decisão recorrida ser a mesma adotada naquele primeiro processo não leva à sua falta de motivação, haja vista que todos os fundamentos ali utilizados são aplicados no presente processo, uma vez que a operação e o ágio discutido são os mesmos.

DECADÊNCIA

Não poderia a Fazenda Pública constituir o crédito tributário mediante o lançamento de ofício antes de ser utilizado indevidamente o ágio. Dessa forma, não obstante o ágio estar registrado na contabilidade da Recorrente, apenas poderia o Fisco discuti-lo após as amortizações realizadas. A simples apuração do ágio não resulta infração tributária. Assim, antes da utilização do ágio não inicia-se a contagem do prazo decadencial. Tendo sido constatada a simulação, inaplicável a regra do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional

SIMULAÇÃO

Ocorre a simulação do negócio jurídico quando o mesmo aparenta transferir direitos a pessoa diversa daquela à qual realmente se transmitem.

MULTA QUALIFICADA

Restando comprovada a ocorrência da simulação, nos termos expostos, correta a aplicação da multa agravada de 150%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO, INCIDÊNCIA.

Por ser parte integrante do crédito tributário, a multa de ofício sofre a incidência dos juros de mora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em NEGAR PROVIMENTO ao recurso. Vencidos os Conselheiros Rafael Correia Fuso e Luis Fabiano Alves Penteadó. O Conselheiro Marcelo Cuba Netto desqualificava a multa de ofício, reduzindo-a de 150% para 75%. O Conselheiro João Carlos de Lima Junior ausentou-se do julgamento, possibilitando a participação do Conselheiro André Almeida Blanco (suplente substituto) como relator. O Conselheiro relator dava provimento parcial ao recurso, para excluir a incidência dos juros e mora sobre a multa de ofício, tendo sido acompanhado pelos Conselheiros Rafael Correia Fuso e Luis Fabiano Alves Penteadó, sendo mantida integralmente a exigência pelo voto de qualidade, designado para redigir o voto vencedor, nessa parte, o Conselheiro Marcelo Cuba Netto.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Presidente.

(assinado digitalmente)

André Almeida Blanco - Relator.

(assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Presidente à época do julgamento), Marcelo Cuba Netto, Rafael Correia Fuso, Roberto Caparroz de Almeida, Luis Fabiano Alves Penteadó e André Almeida Blanco.

Relatório

O presente Processo Administrativo é decorrente de Autos de Infração de IRPJ (fls. 310) e CSLL (fls. 1.119) lavrados contra a Recorrente para exigência de crédito tributário de R\$ 18.196.502,53 (Dezoito mil, cento e noventa e seis mil, quinhentos e dois reais e cinquenta e três centavos), pela criação artificial de ágio, o qual não poderia ter sido utilizado para a amortização do lucro real.

A Cia Bozano, CNPJ 42.113.662/0001-18, era acionista da Recorrente e tinha o interesse em se retirar da sociedade. Como forma de operacionalizar sua saída, foi realizada a seguinte operação societária:

1º passo: As ações da Cia Bozano foram vendidas para a empresa G. Berneck Madeiras Ltda, CNPJ 02.302.516/0001-16, em 15/12/2003. Referida empresa pertencia ao Grupo da Recorrente mas encontrava-se sem atividade e com capital social de apenas R\$ 100,00 (cem reais). Foi estabelecido o preço base de R\$ 48 milhões, a serem pagas em 60 parcelas de R\$ 934.999,65 (já incorporadas de juros), totalizando desta forma mais de R\$ 56 milhões.

2º passo: No dia 25 de janeiro de 2004 a Recorrente realizou a incorporação da G. Berneck Madeiras Ltda., sendo todo o pagamento do negócio, incluindo a primeira parcela, realizado pela incorporadora/Recorrente.

Por tal razão, entendeu a Fiscalização que foi a operação intermediária foi forjada, simulando a operação de venda com o único objetivo de ocultar o negócio simulado que possibilitou a amortização do ágio resultado da diferença entre o preço pago e o valor patrimonial das ações, reduzindo, como consequência o lucro tributável da Recorrente.

Entendeu a Fiscalização que na ausência da operação simulada a Recorrente sequer teria possibilidade jurídica de comprar suas próprias ações, conforme restrição prevista no art. 30 da Lei nº 6.404, de 1976, que somente permite operações da espécie até o valor do saldo de lucros ou reservas, exceto a legal, e sem diminuição do capital social. Isso porque a Recorrente apresentava, em 30/11/2003, lucros acumulados e reservas no importe de R\$ 7,4 milhões, quantia insuficiente para adquirir as próprias ações (avaliadas em R\$ 48 milhões).

Dessa maneira, entendeu a fiscalização que quem efetivamente realizou a aquisição das ações foi a própria Recorrente, através de negócio simulado entre o vendedor e a Berneck Madeiras Ltda. Por tal razão, o ágio criado artificialmente não encontraria condições de ser amortizado do lucro real.

Dessa maneira, foi realizada a glosa de amortizações mensais de ágio lançadas nas contas “03.07.01.01.02.01 – Despesas Amortização – Ágio” e “3.6.01.02.27 – Despesas Amortização – Ágio”.

Ressalte-se que referida operação já havia sido analisada por este Tribunal através do Processo Administrativo n.º 10980.009452/2006-18, também movido contra a

Recorrente, sendo considerada simulada a operação realizada. Referido processo foi definitivamente julgado com a manutenção dos Autos de Infração lavrados.

Ocorre que, não obstante a glosa das referidas amortizações mensais, quando da lavratura daqueles Autos de Infração não havia a Recorrente utilizado todo o ágio artificialmente criado. Tendo a Recorrente continuado a realizar o mesmo procedimento para o restante do ágio ainda não utilizado, foram lavrados os Autos de Infração ora discutidos para a glosa das amortizações referentes aos períodos posteriores.

Dessa forma, o lançamento ora discutido constitui apenas uma extensão, para as amortizações ocorridas nos exercícios subsequentes, da glosa do mesmo ágio, feita em relação ao ano-calendário de 2004.

Devidamente intimada, a Recorrente apresentou sua Impugnação às fls. 620/674, alegando, em síntese:

1 – Teria precluído o direito do Fisco questionar a legalidade dos atos societários que deram origem ao ágio em face do transcurso do prazo decadencial de cinco anos entre os fatos que propiciaram o seu surgimento e a ciência dos autos de infração.

2 – As operações realizadas seriam legais e, portanto, válidas, com evidente propósito negocial.

3 – A operação que entendeu a Fiscalização ter ocorrido de fato (compra das ações diretamente pela Recorrente) nunca poderia ter sido realizada por expressa impossibilidade jurídica de comprar suas próprias ações, como determina o art. 30 da Lei nº 6.404, de 1976, o que afastaria a simulação.

4 - Seu saldo de lucros e reservas era inferior ao preço de mercado das ações detidas pela Cia. Bozano, o que impedia que elas fossem negociadas pela própria Recorrente, além do fato de que não tinha interesse em manter as ações em sua tesouraria, já que não era uma empresa de capital aberto e, portanto, não teria como negociar tais ações no mercado.

5 - O caminho natural e único a ser percorrido pelo ‘Grupo Berneck’ para o alcance do objetivo negocial pretendido (busca da sinergia do Grupo, com a saída de sócio não pertencente à família, e o incremento das atividades comerciais) seria a compra de suas ações por outra empresa do grupo, o que seria legítimo.

6 - A empresa Berneck Madeiras estava inativa, mas iniciou sua atividade operacional em 15/12/2003, com a aquisição das ações, e que após essa aquisição, seus sócios permaneceram em sociedade, com evidente *affectio societatis*, até que a empresa foi incorporada pela Recorrente.

7 – Teria ocorrido o efetivo pagamento do ágio, conforme notas promissórias mensais e os registros contábeis da Berneck Madeiras e da Berneck S/A.

8 – Não teria ocorrido a simulação.

9 – Não teria ocorrido a fraude, sendo inaplicável a multa agravada.

10 - A compra e venda com ágio e a incorporação desta pela Recorrete foram devidamente registradas e apresentadas aos órgãos competentes, como a JUCEPAR, e refletidas também em documentos fiscais e demonstrações contábeis aprovadas por Parecer dos Auditores Independentes, que foram submetidos à apreciação da Receita Federal do Brasil. 2.6 – Da ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa argumenta

11 - Mesmo que se entenda correta a utilização da taxa SELIC para cobrança dos juros de mora incidentes sobre o tributo supostamente devido, os juros calculados com base nessa taxa não poderão ser exigidos sobre a multa de ofício lançada, por absoluta ausência de previsão legal.

Ocorre que, em decisão proferida em 10/02/2011, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Curitiba decidiu que:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

PRECLUSÃO DA POSSIBILIDADE DE QUESTIONAR A LEGALIDADE DE ATO SOCIETÁRIO. INOCORRÊNCIA POR JÁ TER SIDO LAVRADO, TEMPESTIVAMENTE, AUTO DE INFRAÇÃO ANTERIOR RELATIVO AO MESMO FATO.

Tratando-se de ágio resultante de atos societários registrados no ano de 2004, cuja irregularidade já ensejou a lavratura, no ano de 2006, de auto de infração julgado procedente por decisão irrecorrível do Conselho de Contribuintes, é descabida a alegação de que, no ano de 2010, teria ocorrido a preclusão de o Fisco formalizar novo lançamento relativo às amortizações do mesmo ágio, nos anos subsequentes.

SIMULAÇÃO. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS.

É simulado o negócio jurídico que aparenta transferir direitos a pessoa diversa daquela à qual realmente se transmitem. Neste caso concreto, a autuada, objetivando reduzir seu capital, adquiriu de outra empresa o total de 20% (vinte por cento) de suas próprias ações, pelo preço total de R\$ 56.099.980,00, a ser pago em 60 parcelas mensais. Entretanto, valeu-se do artifício de simular ato jurídico pelo qual as ações teriam sido adquiridas por empresa pertencente aos seus proprietários, constituída com capital de apenas R\$ 100,00, que jamais teve atividades, receitas ou patrimônio, e que veio a ser incorporada menos de dois meses após a aquisição das ações, sendo que, no próprio contrato de alienação já se previu, de forma expressa, a possibilidade de incorporação. A simulação ocorreu porque a verdadeira adquirente das ações, que, de fato, assumiu a responsabilidade pela dívida respectiva, foi a Berneck Aglomerados S/A.

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO.

A simulação de negócio jurídico, buscando auferir as vantagens previstas no art. 72 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, enseja a imposição de multa de ofício qualificada, no percentual de 150%.

EXIGÊNCIA NÃO FORMULADA NO AUTO DE INFRAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE PRONUNCIAMENTO PELA DRJ.

Não tendo o auto de infração formulado exigência de juros sobre a multa de ofício lançada, inexistente a respeito qualquer contraditório suscetível de apreciação pelas DRJ.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Contra referida decisão, apresentou a Recorrente o seu Recurso Voluntário de fls. 1145/1188, no qual argumenta, em síntese, que:

1 – A decisão recorrida careceria de motivação, haja vista que a Turma Julgadora teria limitado-se a transcrever, na decisão recorrida, trechos extraídos da decisão proferida pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal em outro processo administrativo, qual seja, o de nº 10980.009452/2006-18, no qual foi discutida a mesma questão do ágio, contudo relativamente a período diverso.

2 – Teria precluído/decaído o direito do Fisco questionar a legalidade dos atos societários que deram origem ao ágio, uma vez que o mesmo surgiu como elemento contábil e societário em 15/12/2003, passando a produzir efeitos em 23/01/2004, quando foram transferidos a Recorrente e, por isso, teria transcorrido um lapso de tempo superior a cinco anos.

3 – As operações realizadas pela Recorrente teriam ocorrido de fato, sendo falsa a premissa utilizada pela Fiscalização e “referendada” pela Turma Julgadora para alegar a simulação, uma vez que a empresa nunca poderia ter adquirido diretamente as próprias ações, como sustentado.

4 – Não teria ocorrido a simulação e seria necessária a observância ao Princípio da Legalidade.

5 – Não poderia ser mantida a multa agravada uma vez que teria inexistido a fraude na operação em análise.

6 – Seria ilegal a exigência dos juros sobre a multa.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou suas Contrarrazões às fls. 1240/1271 refutando todos os argumentos apresentados pela Recorrente.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro ANDRÉ ALMEIDA BLANCO

Sendo tempestivo o Recurso, passo à sua análise.

1 – A alegada falta de motivação da decisão recorrida

Alega a Recorrente, em seu Recurso, que a decisão recorrida careceria de motivação, haja vista que a Turma Julgadora teria limitado-se a transcrever, na decisão recorrida, trechos extraídos da decisão proferida pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal em outro processo administrativo, qual seja, o de nº 10980.009452/2006-18.

A decisão recorrida, entretanto, enfrentou os argumentos suscitados com a Impugnação, não obstante efetivamente tenha tomado emprestado fundamento sobre o qual já restou decidido noutro Processo Administrativo a matéria sob exame.

Trata-se de outro processo administrativo, decorrente do aproveitamento considerado indevido de parte do ágio, cuja legitimidade e aproveitamento também se discute nestes autos.

Não trata-se aqui de ausência de motivação da decisão recorrida. A motivação da decisão foi apenas a mesma adotada naquele primeiro processo. Todos os fundamentos ali utilizados são aplicados no presente processo, uma vez que a operação e o ágio discutido são os mesmos.

A reprodução dos fundamentos da DRJ acima é suficiente para afastar por completo a alegação de falta de motivação

Com isso, deixo de acolher os argumentos de falta de motivação da decisão recorrida.

2 – A alegação de preclusão/decadência

Alega também a Recorrente que teria precluído/decaído o direito do Fisco questionar a legalidade dos atos societários que deram origem ao ágio, uma vez que o mesmo surgiu como elemento contábil e societário em 15/12/2003, passando a produzir efeitos em 23/01/2004, quando foram transferidos a Recorrente e, por isso, teria transcorrido um lapso de tempo superior a cinco anos.

Não assiste, contudo, razão à Recorrente.

O prazo decadencial previsto no Código Tributário Nacional diz respeito ao prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário e não para verificar a regularidade da contabilidade da pessoa jurídica. Vejamos a redação do art. 173:

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

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

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

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

Ora, não poderia a Fazenda Pública constituir o crédito tributário mediante o lançamento de ofício antes de ser utilizado indevidamente o ágio. Dessa forma, não obstante o ágio estar registrado na contabilidade da Recorrente, apenas pode o Fisco discuti-lo após as amortizações realizadas. A simples apuração do ágio não resulta infração tributária.

Tanto assim o é que a primeira parte do ágio fora discutida no outro procedimento administrativo, vez que já havia sido utilizado quando da autuação fiscal.

Por essa razão, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já decidiu diversas vezes que o fisco pode verificar fatos, operações e documentos, passíveis de registros contábeis e fiscais, devidamente escriturados ou não, em períodos de apuração atingidos pela decadência, em face de comprovada repercussão no futuro, qual seja: na apuração de lucro líquido ou real de períodos não atingidos pela decadência. Vejamos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

AUDITORIA FISCAL. PERÍODO DE APURAÇÃO ATINGIDO PELA DECADÊNCIA PARA CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. VERIFICAÇÃO DE FATOS, OPERAÇÕES, REGISTROS E ELEMENTOS PATRIMONIAIS COM REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA FUTURA. POSSIBILIDADE. LIMITAÇÕES. O fisco pode verificar fatos, operações e documentos, passíveis de registros contábeis e fiscais, devidamente escriturados ou não, em períodos de apuração atingidos pela decadência, em face de comprovada repercussão no futuro, qual seja: na apuração de lucro líquido ou real de períodos não atingidos pela decadência. Essa possibilidade delimita-se pelos seus próprios fins, pois, os ajustes decorrentes desse procedimento não podem implicar em alterações nos resultados tributáveis daqueles períodos decaídos, mas sim nos posteriores. Em relação a situações jurídicas, definitivamente constituídas, o Código Tributário Nacional estabelece que a contagem do prazo decadencial para constituição das obrigações tributárias, porventura delas inerentes, somente se inicia após 5 anos, contados do período seguinte ao que o lançamento do correspondente crédito tributário poderia ter sido efetuado (art. 173 do CTN).(…) (Acórdão nº: 1402-00.802 -1ª Sessão 4ª Câmara 2ª Turma Ordinária Sessão de 21 de outubro de 2011)

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TERMO INICIAL. Em relação à decadência, a contagem do prazo deve ter como base a data a partir da qual o Fisco poderia efetuar o lançamento, ou seja, a data do fato gerador da obrigação. Sob essa ótica, para efeito de tributação da amortização indevida do ágio, a simples apuração desse ágio

não dá azo a qualquer infração a qual só poderia, eventualmente, caracterizar-se quando da amortização. Isso porque o valor amortizado é despesa que reduz o resultado tributável gerando, quando indevida, a infração passível de lançamento. (ACÓRDÃO: 1402-001.338 1ª Sessão 4ª Câmara 1ª Turma Ordinária Data da Sessão: 01/04/2013)

Ressalte-se que inaplicável a regra do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, haja vista a comprovação de ocorrência de simulação, como restará adiante demonstrado. Vejamos os exatos termos da norma:

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

(...)

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

Vejamos, inclusive, os termos da ementa da decisão proferida no Processo nº. 16327 002113/2005-10, citada pela Recorrente às fls. 1.155 como fundamento de sua pretensão e que não fora transcrita na peça recursal:

IRPJ — DECADÊNCIA — Uma vez expirado o prazo previsto no art 150 § 4º, a Fiscalização não está autorizada a promover revisão dos fatos ocorridos e registrados anteriormente, pois que alcançados pelo instituto da decadência. Não prevalece a exigência em relação aos valores submetidos à tributação como consequência da inobservância da regra que tornara imutáveis os fatos espelhados nos registros contábeis mantidos.

Ocorre que, tendo sido constatada a simulação no presente caso, inaplicável a regra do art. 150, § 4º, fundamento da decisão citada pela Recorrente.

Dessa forma, afasto também a preliminar de preclusão ou decadência.

3 – O ágio, a compra e venda de ações, a incorporação da empresa adquirente, do aproveitamento das despesas decorrentes do ágio e da glosa de despesas com ágio.

O tema central do presente recurso está na legitimidade da glosa de despesas decorrentes da amortização de ágio pago à Bozano, em razão da alienação de suas ações na empresa Berneck Aglomerados S/A.

Façamos uma breve introdução ao tema de forma a melhor compreensão do caso em análise. Nas palavras de Edmar Oliveira Andrade Filho:

As figuras do “ágio” e “deságio” na aquisição de participações societárias estão intrinsicamente ligadas ao método de avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido, também chamado “equivalência patrimonial”. Ágio e deságio surgem na aquisição de investimento que deva, por imposição legal, ser avaliado por esse método, e

correspondem à diferença, para mais (ágio) ou para menos (deságio), entre o preço de aquisição e o valor do patrimônio líquido contábil da participação societária adquirida em sociedade coligada ou controlada. Essas parcelas, portanto, fazem parte do custo de aquisição da participação societária e têm grande relevância na determinação do valor do eventual ganho de capital. (ANDRADE FILHO. Edmar Oliveira. Imposto de renda das empresas. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 527)

Ou seja, para se compreender a figura do ágio nas operações societárias, mister compreender inicialmente o método de equivalência patrimonial. Nas palavras de Sérgio de Iudícibus, “o conceito do método de equivalência patrimonial é baseado no fundamento de que os resultados e quaisquer variações patrimoniais de uma controlada ou coligada devem ser reconhecidos (contabilizados) no momento em que são gerados, independentemente de serem ou não distribuídos”. (IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. Manual de contabilidade das sociedades por ações. Aplicável às demais sociedades. 1 ed. São Paulo: Atlas, 1978)

Entende o referido autor que por esse método a contabilidade irá acompanhar o fato econômico, que seria a geração dos resultados e não mais a formalidade da distribuição de tal resultado.

O método da equivalência patrimonial foi previsto inicialmente pelo art. 248 da Lei nº. 6.404/76 que tinha como redação inicial:

Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos relevantes (artigo 247, parágrafo único) em sociedades coligadas sobre cuja administração tenha influência, ou de que participe com 20% (vinte por cento) ou mais do capital social, e em sociedades controladas, serão avaliados pelo valor de patrimônio líquido, de acordo com as seguintes normas:

I - o valor do patrimônio líquido da coligada ou da controlada será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação levantado, com observância das normas desta Lei, na mesma data, ou até 60 (sessenta) dias, no máximo, antes da data do balanço da companhia; no valor de patrimônio líquido não serão computados os resultados não realizados decorrentes de negócios com a companhia, ou com outras sociedades coligadas à companhia, ou por ela controladas;

II - o valor do investimento será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido referido no número anterior, da porcentagem de participação no capital da coligada ou controlada;

III - a diferença entre o valor do investimento, de acordo com o número II, e o custo de aquisição corrigido monetariamente; somente será registrada como resultado do exercício:

a) se decorrer de lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada;

b) se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos;

c) no caso de companhia aberta, com observância das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

§ 1º Para efeito de determinar a relevância do investimento, nos casos deste artigo, serão computados como parte do custo de aquisição os saldos de créditos da companhia contra as coligadas e controladas.

§ 2º A sociedade coligada, sempre que solicitada pela companhia, deverá elaborar e fornecer o balanço ou balancete de verificação previsto no número I.

Atualmente o “caput” referido art. 248 da Lei das S/As possui redação da Lei nº. 11.638/2007, legislação essa que alterou toda a sistemática de regulamentação contábil no país mas que não alterou efetivamente o método de equivalência patrimonial.

Por sua vez, o Decreto-Lei nº. 1.598/77 dispôs que:

Art. 20 - 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:

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; 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 número I.

§ 1º - O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento.

§ 2º - O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:

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

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

c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

Referida norma encontra-se presente no art. 384 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99).

Dessa forma, através do método de equivalência patrimonial torna-se possível que “os resultados de uma sociedade que seja sócia ou acionista de outra reflitam, em cada balanço, o valor de participação nos lucros, prejuízos, ou qualquer outro acréscimo ao patrimônio líquido gerado por Reservas de Capital ou Reavaliação de Bens, nas sociedades investidas”. (ANDRADE FILHO. Ob. Cit. P. 453)

Diante desse cenário, os investimentos relevantes nas coligadas ou controladas devem ser avaliados pelo método da equivalência patrimonial, devendo, no ato de aquisição do investimento avaliável pelo valor do patrimônio líquido, ser o custo de aquisição ser desdobrado em valor do patrimônio líquido da coligada ou controlada e em ágio ou deságio.

O ágio ou o deságio apurado nesses termos e registrados no Ativo poderão ser amortizados, passando para esse para o resultado do período. Ocorre que a legislação do Imposto de Renda, via de regra, não autoriza a dedução do ágio como despesa dedutível para fins de determinação do lucro real. Exceções a essa indedutibilidade são os casos de ocorrência de fusão, cisão ou incorporação da sociedade. Vejamos os termos do art. 389 do Regulamento do Imposto de Renda sobre o assunto:

Art. 389. A contrapartida do ajuste de que trata o art. 388, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real.

§ 1º Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da amortização do ágio ou deságio na aquisição de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País.

§ 2º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior pelo método da equivalência patrimonial continuarão a ter o tratamento previsto nesta Subseção, sem prejuízo do disposto no art. 394.

Dessa maneira, o valor do ágio ou deságio amortizado que afetar o resultado do período deverá ser adicionado ou excluído do valor do resultado do período para fins de determinação do lucro real.

Contudo, ocorrendo as situações cisão, fusão ou incorporação, permite a legislação do Imposto de Renda sua amortização, nos termos do disposto no art. 386 do Regulamento, que dispõe:

Art. 386. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no artigo anterior:

(...)

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração;

(...)

§ 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:

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

Assim sendo, a sociedade que absorver o patrimônio da coligada ou controlada poderá amortizar o valor do ágio com fundamento no valor de rentabilidade com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros, 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.

Ocorre, contudo, que haja vista que a legislação do Imposto de Renda autoriza apenas a dedução com despesas de amortização do ágio nos casos em que envolvam cisão, fusão ou incorporação, muitas vezes essas operações são utilizadas com esse único e exclusivo intuito.

Marco Aurélio Greco trata as mesmas como “operações preocupantes”, ressaltando, contudo, que “o fato de determinada operação ser preocupante não significa que esteja contaminada; significa apenas que merece especial atenção, pois contém algum elemento sobre o qual há necessidade de particular cautela”. (GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 391) Tratemos, exemplificativa, de algumas dessas “operações preocupantes” citadas por referido doutrinados.

Situação muito comumente utilizada para os Planejamentos Tributários é a realização de “Operações Estruturadas em Sequência”. Correspondem essas a operações sequencialmente realizadas com o intuito de obter determinado benefício fiscal e que só têm sentido caso assim realizadas. Sobre essas operações sequenciais Marco Aurélio Greco ensina as mesmas devem ser analisadas conjuntamente. Em suas palavras:

Diante de uma situação complexa, é essencial considerar a figura como um todo, examinando ao mesmo tempo os vários aspectos que a cercam, pois o conhecimento e o enquadramento de determinada realidade será a resultante das diversas circunstâncias reunidas no caso concreto.

Assim, a postura metodológica mais adequada é aquela que – sem perder de vista as peculiaridades de cada etapa ou dos segmentos de que a operação se compõe – visualiza o conjunto assim formado e busca determinar o enquadramento que este, globalmente considerado, deve ter perante o ordenamento jurídico brasileiro.

Vale dizer, ao invés de analisar cada fotografia (etapa) é importante analisar o filme (conjunto delas). Mais do que um evento (etapa) é importante interpretar a estória (conjunto). (GRECO, Marco Aurélio. Ob. Cit. P. 392/393)

Em referida análise deve ser verificada inicialmente qual a situação existente antes dos atos realizados sequencialmente e qual a situação existente ao final. Essa análise deve envolver o patrimônio da sociedade, a composição societária, etc.

Além disso, há que se verificar o intervalo de tempo entre cada uma das operações realizadas, de forma a se verificar se podem as mesmas serem consideradas como operações autônomas. Contudo, ressalta Marco Aurélio Greco que não há uma resposta objetiva para essa questão. Segundo o mesmo:

Serão as circunstâncias fáticas, de cada caso concreto, a indicar se um negócio jurídico celebrado ou uma alteração societária implementada dois, cinco ou seis meses depois serão ou não considerados etapa de operação mais ampla ou se terão a feição de operação isolada. (GRECO, Marco Aurélio. Ob. Cit. P. 393)

Assim, as operações sequenciais devem ser analisadas caso a caso, mas os atos societários devem ser analisados conjuntamente e não de forma isolada.

Outra situação de “operações preocupantes” são as ditas “Operações Invertidas”. São operações que possuem aparência inversa daquilo que ocorre normalmente, como é o caso da “incorporação às avessas”. Marco Aurélio Greco ressalta que:

Os institutos jurídicos são desenhados para regular situações que, na vida comum em sociedade, se apresentam como o que frequentemente ocorre à vista das características e qualidades dos respectivos participantes. Assim, por exemplo, num grupo societário em que uma pessoa jurídica controla outra (relação “mãe e filha”), caso haja necessidade de reunião de ambas num único empreendimento, o caminho que a experiência aponta como natural é a controladora incorporar sua controlada e não o inverso (incorporação às avessas). (GRECO, Marco Aurélio. Ob. Cit. P.395)

Não obstante a ausência de impedimento legal, há que se analisar a causa da operação afim de se verificar sua oponibilidade ao fisco.

Marco Aurélio Greco cita ainda a questão sobre o uso das sociedades afim de se atingir determinado favorecimento fiscal. O autor ressalta que devem ser feitas três observações preliminares sobre o assunto. São elas:

“A ‘primeira’ é que o elemento relevante quando estamos perante uma pessoa jurídica não é apenas a sua existência formal (no registro competente, etc.); tão importante ou até mais – em matéria tributária – é a identificação do empreendimento que justifica sua existência. A criação de uma pessoa jurídica tem sentido na medida em que corresponda à vestimenta jurídica de determinado empreendimento econômico ou profeSSIONAL. A idéia de empresa é o núcleo a ser perquirido.

A ‘segunda’ é no sentido de que, para fins tributários, o Código Tributário Nacional ao dispor sobre a capacidade tributária passiva – vale dizer, sobre a qualificação subjetiva para fins de imputação de consequências tributárias em função da realização de fatos geradores alcançados pela legislação brasileira – estabelece de forma categórica que ela ‘independe: (...) III – de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional”.

“A ‘terceira’ é que a figura da simulação pode se dar mediante o uso de pessoas jurídicas. Com efeito, a simulação pode ser objetiva, quando forem utilizados atos, ou subjetiva, quando a aparência do negócio se der mediante criação ou atribuição de poderes ou deveres a uma pessoa jurídica”.

Feitas essas considerações preliminares, vejamos a situação do caso concreto. O Auditor Fiscal entendeu ser nulo o negócio jurídico consubstanciado no Instrumento Particular de Compra e Venda das Ações da Berneck Aglomerados S/A, que tem de um lado Berneck Madeiras (adquirente) e de outro Cia. Bozano (alienante) e deste modo glosou as despesas de amortização do ágio pago, fazendo-o por força da simulação do ato jurídico referido que de fato, a seu ver não revela o negócio levado à efeito pelas partes.

Desde o Termo de Verificação Fiscal o AFRFB dá conta que já em 2006 a Recorrente Berneck Aglomerados S/A teria sofrido ação fiscal onde, em face da constatação dos mesmos fatos trazidos à colação nestes autos, teriam sido glosadas despesas de amortização com ágio na apuração de IR e CSLL relativas ao ano calendário de 2004.

Não obstante esta notícia e o relato detalhado acerca dos fatos apurados naquele processo, bem como sobre os embates processuais que culminaram com a manutenção da exigência fiscal, o Auto de Infração descreve novamente todo o esforço histórico das operações e traz também a descrição detalhada dos elementos de convicção que o levaram nestes autos à conclusão acerca da simulação noticiada, à glosa das despesas com a amortização de ágio e cominação de multa qualificada, em face do intuito de fraude.

De plano advém a dúvida sobre eventual coisa julgada que decorra daqueles autos e nos obrigue à suplantar a discussão acerca da efetividade dos fatos noticiados nestes autos para simplesmente atribuir a estes fatos jurídicos tributários verificados nos anos calendários de janeiro de 2005 à dezembro/2008 os mesmos efeitos jurídicos já reconhecidos para aquele período, por se tratar do “mesmo ágio”, ou ágio decorrente da mesma operação, mas amortizado em períodos subsequentes.

A Procuradoria da Fazenda Nacional alega que “a matéria discutida nestes autos trata de desdobramento daquela operação, haja vista que a dedutibilidade indevida do ágio teve repercussão tributária em exercícios seguintes, cujos lançamentos fiscais devem igualmente prevalecer”, mas não chega a pleitear a decorrência ou reflexividade.

Por se tratar de exigência fiscal autônoma ainda que consubstanciada em lançamento tributário levado a efeito em face do reconhecimento dos mesmos fatos jurídicos já noticiados noutros autos, entendo que estão sujeitos a novo exame para que seja atestada ou refutada a legitimidade dos atos dos quais decorrem os tributos lançados.

Fica, portanto, devolvida a esta Turma e a mim na condição de Relator, a matéria julgada pela DRJ de Curitiba nestes autos e guerreada pelo Recurso Voluntário, ora sob exame.

Sustenta então a Recorrente que as operações realizadas teriam ocorrido de fato e de direito, sendo falsa a premissa utilizada pela Fiscalização e “referendada” pela Turma Julgadora de que houvera simulação acerca da real adquirente das ações da Cia Bozano na Berneck Aglomerados S/A, uma vez que a empresa nunca poderia ter adquirido diretamente as próprias ações, como sustentado, bem como que seria necessária a observância ao Princípio da Legalidade.

Os fatos incontestes nestes autos são:

- a) A Bozano vendeu sua participação na Berneck Aglomerados S/A;
- b) O valor do negócio é incontroverso e monta R\$ 48 milhões;
- c) O preço do negócio compreende o valor patrimonial das ações detidas pela Cia. Bozano, além da mais valia decorrente da perspectiva de rentabilidade futura (o ágio);
- d) O pagamento foi feito pela Berneck Aglomerados S/A desde a primeira parcela (fls. 494, comprovante HSBC e posterior protocolo de justificação da incorporação);
- e) A Berneck Madeiras foi incorporada pela Berneck Aglomerados S/A que passou a deter a totalidade do capital decorrente das ações anteriormente adquiridas;

O que sustenta a Recorrente é que por força das disposições constantes do art. 30 da Lei nº 6.404/76, § 1º, alínea “a” ela sequer poderia proceder à aquisição das ações da Cia Bozano em face de seu próprio capital, “*mas apenas por outras empresas*”. Dispõe o referido artigo:

Art. 30. A companhia não poderá negociar com as próprias ações.

§ 1º Nessa proibição não se compreendem:

- a) as operações de resgate, reembolso ou amortização previstas em lei;
- b) a aquisição, para permanência em tesouraria ou cancelamento, desde que até o valor do saldo de lucros ou reservas, exceto a legal, e sem diminuição do capital social, ou por doação;
- c) a alienação das ações adquiridas nos termos da alínea b e mantidas em tesouraria;
- d) a compra quando, resolvida a redução do capital mediante restituição, em dinheiro, de parte do valor das ações, o preço destas em bolsa for inferior ou igual à importância que deve ser restituída.

A DRJ reconhece, tal qual o faz o AFRFB no Termo de Verificação Fiscal, que o resultado final verificado é exatamente este, ou seja, a titularidade das ações passa à Berneck Aglomerados S/A, por incorporação. Vejamos:

“É de se admitir, portanto, a existência de proibição da aquisição direta das ações pela contribuinte, no montante total da operação, por desatender os requisitos estipulados na alínea “a” do § 1º do art. 30 da Lei nº 6.404, de 1976. Entretanto, essa constatação não exclui, antes evidencia, a ocorrência de simulação, uma vez que, apenas 40 dias após a assinatura do contrato, as ações já pertenciam à impugnante, ou seja, ocorreu efetiva aquisição das ações e redução de capital.” (fls. 1130)

Não importa, entretanto, para a definição acerca da legitimidade da amortização do ágio resultante da aquisição da Cia. Bozano o fato da titularidade das ações pela Berneck Aglomerados S/A, em ofensa à disposição contida no artigo 30 da Lei das S/A.

Entretanto, não é verdade que a vedação legal acima tenha constituído o único motivo pelo qual a Recorrente teria se utilizado da aquisição por intermédio da Berneck Madeiras.

A “impossibilidade jurídica” de aquisição pela Berneck Aglomerados S/A em face dos lucros acumulados (R\$7,4milhões à época) não serem suficientes para cobertura do valor do preço pago (permissivo da alínea b do referido artigo 30) não obrigaram os controladores à aquisição pela Berneck Madeiras. Contudo, sustenta a Recorrente em seu Recurso Voluntário que:

“Disso decorre que o caminho natural e único a ser percorrido pelo “Grupo Berneck” para o alcance do objetivo comercial pretendido (busca da sinergia do “Grupo” com a saída de sócio não pertencente à família e o incremento das atividades comerciais) seria a

compra das ações da Recorrente por outra empresa do grupo, o que é, ressalte-se, absolutamente legal e legítimo.” (fls. 1164)

Ora, outras possibilidades de estruturação do capital para referida aquisição poderiam ter sido levadas a efeito apesar da impossibilidade de redução do capital (que reduziria a participação de ambos), como, por exemplo, a aquisição pelos controladores pessoas físicas, a aquisição pela Berneck e Cia, etc..

Foi opção da Recorrente ou de seus controladores a aquisição pela empresa Berneck Madeiras.

Como assevera a Recorrente às fls. 1165:

(...) *además*, ressalte-se que o Grupo Berneck poderia ter constituído uma nova sociedade tendo como objeto social a participação em outras sociedades e com esta nova sociedade realizar a compra das ações. Nesta hipótese a nova sociedade teria existido e seu objeto social teria sido realizado quando da compra das ações detidas pela Cia. Bozano, ou seja, todas as operações teriam sido praticadas de forma lícita e em conformidade com o objeto social da empresa, **exatamente como ocorreu no presente caso com a Berneck Madeiras, pelo que não se fazia necessária a constituição de uma nova empresa.**

Ocorre que o que temos como condição *sine qua non* para o efetivo nascimento do direito ao aproveitamento do ágio é que haja absorção de 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 n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

Assim, se a referida aquisição poderia ter sido levada a efeito por qualquer empresa, inclusive pela coligada Berneck Madeiras, basta verificar se há fundamento econômico e se esta empresa efetivamente procedeu à referida aquisição em todos os seus termos e aspectos, ou seja, jurídicos e financeiros, de modo a concretizar a hipótese legal que autoriza a dedução das despesas com amortização do ágio.

Entretanto, o que denota dos autos é que a empresa Berneck Madeiras foi utilizada como empresa veículo para aquisição da participação da Cia. Bozano, sem fundamento econômico para tanto e sem que tivesse efetiva capacidade financeira para assumir as obrigações decorrentes do Instrumento de Compra e Venda de Ações em que figura como adquirente e isso nos leva a investigar a realidade desta aquisição como noticiada, bem como avaliar se há elementos que caracterizem eventual simulação.

Avaliando a efetividade da operação em relação à Cia. Bozano vemos que efetivamente vendeu as ações que detinha em Berneck S/A (20% de participação) e vemos que o preço ajustado de R\$48 milhões foi pago, ainda que pela Berneck S/A.

O que se verifica, entretanto, é que tais pagamentos foram feitos por Berneck S/A em lugar de terem sido pagos por Berneck Madeiras, segundo Termo de Verificação Fiscal, as provas trazidas aos autos, fato este não contraditado ou justificado pela Recorrente.

Como se vê às fls. 494, a Recorrente Berneck Aglomerados S/A, em 15/01/2003, autorizou que o Banco HSBC transferisse, diretamente de sua conta, para a conta

da Cia. Bozano a importância de R\$ 934.999,65, relativa ao pagamento da primeira parcela do preço.

O protocolo de justificação da incorporação dá conta que as ações foram canceladas e o capital da Berneck S/A reduzido, (fls. 885), tendo esta pago, além da primeira parcela, todas as demais parcela relativas à referida aquisição já que extinta a Berneck Madeiras, por incorporação.

Realmente se confirma a hipótese levantada pelo AFRFB e confirmada pela DRJ de Curitiba de que apesar de ter figurado no referido contrato como adquirente a Berneck Madeiras não pagou o preço acordado, em razão da sua absoluta incapacidade financeira para tanto.

Os autos revelam que o capital social de R\$100,00 está representado por saldo em conta corrente no valor de R\$99,00, conforme comprova o balanço colacionado, levantado pela empresa à época do procedimento de sua incorporação por Berneck S/A.

O balanço contábil da empresa Berneck Madeiras, juntado às fls. 735, produzido para efeitos da produção do laudo de avaliação contábil efetivado pela empresa de auditoria *Deloitte* para efeitos da incorporação referida revela que a empresa efetivamente não tinha capacidade econômica alguma para cumprir as obrigações assumidas por força do Instrumento Particular de Compra e Venda de Ações (fls. 173).

Neste balanço juntado aos autos vemos que nada mais há dentre os ativos da empresa Berneck Madeiras do que a participação adquirida em Berneck S/A, por força do referido contrato.

Não há capital social que justifique financeiramente esta aquisição, tampouco há comprovação de mútuo celebrado entre a Berneck S/A e a Berneck Madeiras (ou entre qualquer dos acionistas em comum) que servisse para lastrear o pagamento feito a partir da conta corrente daquela à Cia. Bozano.

Vemos que não há também contabilização de eventual dívida da Berneck Madeiras para com suas coligadas, seus acionistas ou com qualquer instituição financeira, mas somente a contabilização da dívida com a Cia. Bozano decorrente da referida aquisição, no valor de R\$48 milhões.

Não há tampouco nos autos notícia de eventual aumento de capital ou AFAC (adiantamento para futuro aumento de capital) à época dos fatos que comprovasse o real interesse dos acionistas em proceder a referida aquisição por intermédio desta empresa coligada, ainda que à época e desde sua constituição ela não tenha tido operação, viabilizando tal aquisição por meio da injeção de recursos financeiros.

No livro diário juntado aos autos há apenas a contabilização de um JCP que foi creditado à Berneck Madeiras pela própria Berneck S/A sem que, contudo, houvesse o trânsito financeiro de pagamento do referido valor. Com base nesse artifício contábil a Recorrente afirma possuir condições financeiras para realização da aquisição em questão.

Contudo, o pagamento já da primeira parcela pela Recorrente e a posterior incorporação que a sub-rosa na totalidade da obrigação formalmente assumida pela Berneck

Madeiras comprova a simulação, já que desde o início a intenção de assumir e a condição de única empresa do grupo apta para a aquisição da participação da Cia. Bozano era a Recorrente.

A Recorrente corrobora o fato de que a empresa efetivamente não teve atividade operacional e seu balanço ratifica a inexistência de qualquer entrada de recursos decorrente de desenvolvimento de seus objetivos sociais.

O fato da inexistência de qualquer aporte de capital suficiente ao pagamento das parcelas ajustadas indica sim que na verdade nunca houve real interesse da Recorrente e de seus acionistas de que a Berneck Madeiras procedesse à aquisição das ações de Cia. Bozano, sob o alegado objetivo negocial pretendido “*busca da sinergia do “Grupo” com a saída de sócio não pertencente à família e o incremento das atividades comerciais*”.

Fato é que tal objetivo negocial consubstanciado na busca de sinergia do grupo poderia ter sido alcançado ainda que tal aquisição tivesse sido levada a efeito por qualquer dos acionistas ou da própria Berneck e Cia., acionista majoritária.

A utilização da Berneck Madeiras só justificaria e corroboraria o alegado objetivo negocial caso ficasse comprovado, exemplificativamente, que se cuidasse de empresa operacional do grupo responsável por determinada divisão e que precisasse ser integrada ao grupo econômico, pela referida aquisição e incorporação ou ainda os objetivos estratégico-operacionais que motivassem a aquisição das ações da Cia. Bozano por esta empresa especificamente.

Isso não foi alegado, demonstrado ou comprovado. O que foi alegado é que “o caminho natural e único a ser percorrido pelo “Grupo Berneck” para o alcance do objetivo negocial pretendido (busca da sinergia do “Grupo” com a saída de sócio não pertencente à família e o incremento das atividades comerciais) seria a compra das ações da Recorrente por outra empresa do grupo”, no caso a Berneck Madeiras.

E isso, no meu sentir, não caracteriza o almejado conteúdo ou motivação econômica para a utilização da Berneck Madeiras, outras possibilidades de estruturação do capital para referida aquisição poderiam ter sido levadas a efeito, como, por exemplo, a aquisição pelos controladores pessoas físicas, a aquisição pela Berneck e Cia.

Foi opção da Recorrente ou de seus controladores a aquisição pela empresa Berneck Madeiras.

Mas não é somente a falta de propósito negocial que me leva a questionar a legitimidade do aproveitamento fiscal das despesas de amortização do ágio, mas antes e, principalmente, a falta de capacidade financeira e econômica da Berneck Madeiras para proceder *sponte propria* à referida aquisição de participação societária (ainda que em interesse do grupo Berneck) e à assunção da obrigação de pagamento do valor de R\$48 milhões à Cia. Bozano.

E comprovadamente não tinha capacidade financeira representada pelo capital social irrisório de R\$100,00 à época dos fatos, bem como pela inexistência de ativos suficientes à garantia da referida aquisição, seja pela falta de comprovação de captação de recursos suficientes à quitação das obrigações assumidas.

O que vemos foi o pagamento das obrigações por ela assumidas sendo feitos pela Berneck S/A desde a primeira parcela de 60 assumidas.

A DRJ sustenta que o próprio Instrumento Particular de Compra e Venda de Ações evidencia a simulação construída a partir dos contornos de realidade consubstanciados nos elementos formalmente produzidos para instrumentalizar referida aquisição por parte da Berneck Madeiras (fls. 97):

6.1 As PARTES ajustam que o preço fixado no item 2.1 deste contrato será representado por 60 Notas Promissórias correspondentes a cada uma das parcelas vincendas, no valor previsto também no item 2.1., notas promissórias essas a serem emitidas pela COMPRADORA, com o aval de BERNECK AGLOMERADOS S.A. e da BERNECK & CIA., ambas devidamente qualificadas no preâmbulo deste contrato.

6.1.1 As Notas Promissórias de que trata o item 6.1 anterior são, neste ato, entregues à VENDEDORA, que declara tê-las recebido.

6.2 Em garantia de todas as obrigações assumidas pela COMPRADORA neste contrato, inclusive, mas não limitado ao pagamento do preço previsto nos itens 2.1 e 2.2 e à substituição, pela COMPRADORA, dos avais e das fianças previstos na Cláusula Quinta, o Sr. GILSON MUELLER BERNECK, qualificado no preâmbulo deste contrato, assume a qualidade de fiador e principal pagador pelos valores devidos pela COMPRADORA e pelo cumprimento de todas as obrigações assumidas pela COMPRADORA neste instrumento, renunciando desde já aos benefícios previstos nos artigos 821, 827 e 835 do Código Civil Brasileiro.

4.3 A VENDEDORA desde já concorda com a transferência dos direitos e obrigações decorrentes deste contrato exclusivamente na hipótese de a COMPRADORA vir a ser incorporada por uma empresa vinculada ao mesmo grupo econômico da COMPRADORA ou dos INTERVENIENTES ANUENTES, incluindo a própria BASA, e desde que a maioria do capital com direito a voto da incorporadora pertença à BASA ou aos INTERVENIENTES ANUENTES. Nesta hipótese, a incorporadora da COMPRADORA a esta sucederá em todos os direitos e obrigações pactuados neste contrato e os fiadores garantirão as obrigações assim assumidas pela incorporadora em toda a sua extensão, independentemente de celebração de novo instrumento ou aditamento contratual.

Tais cláusulas são comuns aos contratos de aquisição de cotas ou ações e por si só não constituem inequivocamente prova de que a própria Berneck S/A seria a real adquirente das referidas ações, mas conjugado com o pagamento feito por esta em lugar da própria Berneck Madeiras e de sua reconhecida incapacidade financeira constituem indícios que somam para caracterização da simulação reconhecida pela DRJ.

Esse plexo de fatos coordenados é que evidenciam a interposição ou superposição da empresa veículo Berneck Madeiras para a efetivação da referida aquisição, na verdade levada a efeito pela Berneck S/A e caracterizam a simulação de um fato jurídico, quando na prática outro negócio foi realizado, com o evidente e único efeito de aproveitamento do ágio.

Não quero dizer que empresas veículos não possam legitimamente ser utilizadas para aproveitamento do ágio, conforme atestam outros julgados do CARF, mas que efetivamente estas empresas realizem no plano da concretude dos negócios jurídicos todos os

aspectos de uma determinada operação de modo a vermos irradiados todos os plenos efeitos da norma jurídica que autoriza o aproveitamento do ágio, ou despesas de sua amortização.

Em julgamento desta mesma 1ª Turma, restou assentado no voto pelo Relator Rafael Fuso, no que foi acompanhado por esta Turma que *“o fato de constituir uma empresa veículo para receber investimentos não é óbice jurídico, vislumbro que da mesma forma que as empresas compostas do Novo Grupo não poderiam ser incorporadas pela Celpe, visto que possuíam outros ativos, a empresa Guaraniana também não poderia ser incorporada, pois seu papel era de verdadeira controladora da Celpe e de várias empresas no ramo de energia elétrica, no setor de geração e distribuição de energia, permanecendo sob seu controle empresas como a Celpe, Coelba, Cosern, Termoçu, entre outras”*. (Processo nº 19647.010151/200783 - Recurso nº 174.747 de Ofício e Voluntário - Acórdão nº 120100.689)

E continua o ilustre Relator para, naquele caso, reconhecer o propósito negocial da criação de uma empresa veículo, com a realização de um negócio jurídico indireto, donde destaco alguns pontos:

“A empresa Leicester, de fato, serviu para que as ações com ágio pertencentes à Guaraniana fossem transferidas a uma empresa que seria incorporada pela Celpe sob o fundamento legal da incorporação às avessas prevista no artigo 386, inciso II, do § 6º, do RIR/99, com o fim negocial de permitir que o ágio fosse aproveitado pela empresa Celpe; Na Celpe, o ágio foi escriturado numa conta de ativo diferido (em contrapartida de uma conta de Reserva, no Patrimônio Líquido), em valor igual ao ágio com que as empresas adquiriram o seu controle acionário, para ser amortizado, no prazo de sua concessão para distribuição de energia elétrica, atendendo ao disposto no artigo 386 do RIR/99;”

Dessa forma, o investimento das investidoras na Celpe continuaram a existir, visto que o controle da Celpe permaneceu em nome da Neoenergia, formada pelo Novo Grupo de investidores;

Se a Celpe tivesse incorporado qualquer das empresas controladoras como a ADL, PREVI, BB e 521, o ágio seria perfeitamente aproveitável, como bem narrado pela própria fiscalização, visto que há expressa previsão legal quanto à incorporação às avessas, conforme visto acima; Existindo obstáculos negociais para tanto, como bem demonstrado, as alternativas societárias criadas pelo grupo de novos investidores para aproveitar esse ágio na própria empresa adquirida foi a utilização de empresa veículo sob a detenção e controle do Grupo Neoenergia, que continua com o mesmo papel e instituto jurídico de controlador, usando essa operação fundada em negócio jurídico indireto para permitir que a Celpe aproveitasse do ágio que fora gerado na aquisição de suas ações;”

Destaco ainda voto da 2ª Turma da 4ª Câmara, desta 1ª seção do CARF, onde restou assentado que *“é regular o planejamento, sob amparo dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, mediante a utilização de empresa veículo, desde que não tenha resulte em aparecimento de novo ágio, tampouco em economia de tributos diferente da que seria obtida sem a utilização da empresa veículo”*. (Acórdão nº 1402001.310 – 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária, Sessão de 5 de dezembro de 2012, Recorrente BIOSINTETICA FARMACEUTICA LTDA e Recorrida FAZENDA NACIONAL).

Foi opção da Recorrente ou de seus controladores a aquisição pela empresa Berneck Madeiras, até mesmo porque acaso fosse efetivada pela própria Berneck S/A não haveria aproveitamento do ágio.

A falta de capacidade financeira é que demonstra sua impossibilidade levar a efeito o planejamento implementado pela Recorrente e realizar seu propósito na condição de empresa veículo.

Neste caso concreto, entendo, portanto, que houve simulação do negócio jurídico por aparentar transferir direitos a pessoa diversa daquela à qual realmente se transmitem.

A Berneck Madeiras, apesar da intenção da Recorrente e todas as formalidades implementadas através do contrato firmado e dos consequentes e pertinentes registros, nunca teve capacidade financeira para praticar o negócio jurídico para o qual foi designada por seus controladores e pela Recorrente, restando comprovado neste processo que referida aquisição foi levada a efeito pela Recorrente, responsável pelo pagamento do preço.

Sem a interposição da Berneck Madeiras a Recorrente não teria legitimidade ao aproveitamento do ágio discutido nestes autos, mas a incapacidade financeira daquela, revelada por todos os elementos trazidos aos autos, a impossibilita de realizar o negócio jurídico em todos os aspectos de sua concretude, restando somente a forma e a vontade da Recorrente, não suficientes para atender o antecedente normativo que autoriza o aproveitamento do ágio.

A Recorrente reduziu seu capital, adquirindo da Cia. Bozano o total de 20% (vinte por cento) de suas próprias ações por intermédio da Berneck Madeiras, cujo preço deveria ser pago em 60 parcelas mensais, caracterizando a interposição desta empresa, e levando a efeito a simulação do negócio jurídico que não chegou a acontecer no plano fático já que a Recorrente foi a verdadeira adquirente das ações tendo assumido a responsabilidade pela dívida respectiva.

Diante disso entendo que há perfeita caracterização da hipótese legal de simulação prevista no art. 167, §, I do Novo Código Civil que reproduzo:

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

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

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

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

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

Reproduzo ainda trecho de voto da I. Relatora Sandra Faroni, acerca da insuficiência dos atos simulados como suficientes à produção dos plenos efeitos *legis*, neste e naquele caso, para aproveitamento das despesas com amortização do ágio:

“A reorganização societária, para ser legítima, deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal. Há que se perquirir se os atos praticados são reais, e não

simulados E essa análise não há que ser feita para cada negócio isoladamente, mas em relação ao conjunto de negócios encadeados, como um todo.

Quanto à caracterização da simulação, despicando dizer que sua prova direta é difícil, quando não impossível, razão pela qual admite-se que a simulação seja provada por todos os meios admitidos em direito, inclusive por indícios e presunções.

(...)

É de todo evidente que a operação foi articulada pelas pessoas físicas que, direta ou indiretamente, controlam o capital das empresas envolvidas, para criar, formalmente, uma situação que se enquadrasse na possibilidade de deduzir despesas de amortização de ágio, advinda com a publicação da Lei nº 9.532/97.

A sucessão dos atos, a proximidade temporal entre eles e a extinção da empresa por incorporação revelam que nunca houve a intenção real de constituir uma empresa (a ZBT, constituída em junho de 1998 e extinta em agosto de 1998) para efetivamente operar segundo seu objetivo social, mas sim de criar uma sociedade efêmera, de passagem, que possibilitasse um registro de ágio a ser amortizado por empresa do grupo.

Conforme deixa claro o Termo de Verificação, a ZBT TERMINAIS foi constituída em 01 de junho de 1998, com capital inicial de R\$ 1.000,00, subscrito, conforme AGE de 17/06/98 por duas pessoas físicas, sendo R\$999,00 pelo Sr. Gonçalo Borges Torrealba, também acionista da Libra Terminais S/A e da Libra Terminal 35 S/A.

Em 05/08/1998 foi aprovado o aumento de capital mediante a subscrição de mais 10 milhões de ações ordinárias, subscritas por LIBRA TERMINAIS S/A (que passou a deter 99,99% das ações) Esse ato foi que possibilitou o surgimento do ágio que daria origem às despesas de amortização, pois a integralização deu-se com ações da Libra Terminal 35 avaliadas em R\$ 123.157.000,00.

Em 06/08/1998 o patrimônio da ZBT é cindido e seu acervo é incorporado pela LIBRA TERMINAL 35 S/A. Durante toda a sua existência formal, de junho de 1998 a 06 de agosto de 1998, a ZBT não praticou qualquer ato vinculado com seu objetivo social.

Alega a Recorrente a existência de alternativas que atendiam o requisito legal para a amortização dedutível, quais sejam: (a) a incorporação da Libra Terminal 35 S/A pela Libra Terminais S/A; (b) a incorporação da Libra Terminais S/A pela Libra Terminal 35 S/A, e (c) a cisão parcial da Libra Terminal S/A, mediante destaque de parcela do patrimônio formado pelo investimento (com ágio) na Libra Terminal 35 S/A, sendo tal parcela incorporada por esta última.

Olvidou-se a Recorrente de observar que enquanto existiam apenas a Libra Terminais S/A e a Libra Terminal 35 S/A não havia contabilização de investimento adquirido com ágio, a ser amortizado em uma das alternativas mencionadas. O surgimento do ágio foi possibilitado com a constituição (exclusivamente formal) da ZBT.

Nada do que foi trazido no recurso sensibiliza meu espírito a ponto de produzir dúvida quanto à inexistência de fato da ZBT, que foi constituída exclusivamente para possibilitar a formação de um ágio, passível de gerar despesa de amortização". (Processo nº

Anos-calendário 2001 e 2002 Acórdão nº 101-96.724, Sessão de 28 de maio de 2008 - Recorrentes LIBRA TERMINAL 35 S/A e 4ª Turma DRJ Rio de Janeiro).

A própria jurisprudência trazida pela Recorrente com o Recurso Voluntário (fls 30) revela que “*é indispensável que os atos praticados não pudessem ser realizados fosse por vedação legal, ou qualquer outra razão*” (Acórdão no. 106-09.343) e reproduz exatamente a hipótese caracterizada nos autos.

A aquisição da participação da Bozano pela Berneck S/A para cancelamento das ações ou manutenção em tesouraria, não poderia ser realizada por força de expressa vedação contida no art. 30 da Lei das S/A.

Diante de todo o exposto, mantenho a autuação fiscal decorrente da amortização indevida do ágio.

4 – A multa agravada

Sustenta ainda a Recorrente que seria indevida a aplicação da multa agravada. Ocorre que dispõe o art. 44 da Lei nº. 9.430/96 que:

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

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

(...)

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

Por sua vez, os arts. 71 a 73 da Lei nº. 4.502/64 citados no § 1º acima dispõem que:

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

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

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

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

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

Ou seja, restando comprovada a ocorrência da simulação, nos termos expostos, correta a aplicação da multa agravada de 150%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96.

5 – Juros sobre a multa

Por fim, entendo que assiste razão à Recorrente com relação à impossibilidade de incidência dos juros sobre a multa.

O cerne da discussão está em verificar se às multas exigidas de ofício incidem os juros de mora. A legislação tributária, notadamente o Código Tributário Nacional, determina que o crédito tributário não pago integralmente no vencimento deve ser acrescido de juros de mora, sem prejuízo da aplicação de penalidades cabíveis. Vejamos os exatos termos do art. 161:

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.

O § 1º de referido art. 161 determina que o crédito tributário não pago integralmente será acrescido dos juros de mora calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês, desde que a lei não disponha de forma diversa. Ocorre que, para determinados créditos tributários a legislação trouxe índice diverso. Vejamos.

A Lei nº. 9.065/95, em seu art. 13, instituiu a Taxa SELIC nos seguintes termos:

Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Por sua vez, a Lei nº. 8.981/95, citada em referido dispositivo legal e que faz menção à utilização da Taxa SELIC para fins tributários, previu de forma expressa que:

Art. 84. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

I - juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna;

Posteriormente à edição de referidas normas legais, a Lei nº 9.430/96, ao tratar sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social e o processo administrativo de consulta, dispôs em seu artigo 61 que:

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.

(...)

§ 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.

Ou seja, de acordo com a legislação em vigor, os tributos e as contribuições sociais administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil não pagos nos prazos previstos devem ser atualizados de acordo com a Taxa SELIC.

No caso das multas isoladas, também cabível a aplicação da Taxa SELIC, nos exatos termos do art. 43 da Lei nº. 9.430/96 que dispõe expressamente:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, 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.

O referido art. 5º, em seu § 3º, dispõe que:

Art. 5º O imposto de renda devido, apurado na forma do art. 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

(...)

§ 3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

Dessa maneira, há expressa previsão legal para a aplicação da Taxa SELIC às multas isoladas. Contudo, não há previsão na legislação de sua aplicação às multas de ofício. Ao contrário do artigo antecedente, dispõe o art. 44 da Lei nº. 9.430/96 que:

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.

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

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1o deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. § 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

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

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

I - a parcela do imposto a restituir informado pelo contribuinte pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que deixar de ser restituída por infração à legislação tributária;
e

Assim, diferentemente do art. 43, não trouxe o art. 44 qualquer previsão sobre a aplicação da Taxa SELIC às multas de ofício. Ou seja, no caso das multas isoladas há previsão expressa para a incidência da Taxa SELIC, enquanto que para as multas de ofício referida previsão é inexistente na legislação tributária. Dessa maneira, não há que se falar na incidência da Taxa SELIC sobre a multa de ofício.

Esse Conselho Administrativo de Recursos Fiscal possui diversos julgados no sentido de que, não havendo lei específica estabelecendo a aplicação dos juros de mora às

multas de ofício, seria devida a regra geral do Código Tributário Nacional, valendo transcrever os seguintes:

Assunto: (...) MULTA DE OFÍCIO - JUROS DE MORA - Sobre a multa de ofício, lançada juntamente com o tributo ou contribuição não paga no vencimento, incidem juros de mora de 1% (um por cento) ao mês, nos termos do art. 161 do Código Tributário Nacional. (Processo nº. 16327.003962/2003-29 - Data da Sessão 16/10/2008 – Relator Luiz Martins Valero - nº Acórdão 107-09526)

ASSUNTO: (...) MULTA DE OFÍCIO - JUROS DE MORA. Sobre a multa de ofício, lançada juntamente com o tributo ou contribuição não paga no vencimento, incidem juros de mora de 1% (um por cento) ao mês, nos termos do art. 161 do Código Tributário Nacional. Recurso Voluntário provido em Parte. (Processo nº. 16561.000188/2007-55 – Relator Antônio José Praga de Souza - nº Acórdão 1402-00213)

Contudo, entendo não ser essa a melhor solução. A Conselheira Maria Teresa Martinez Lopes, em Voto Vencedor proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, bem analisou essa questão. Vejamos:

Com a devida vênia, não compartilho desse entendimento. O artigo 61 da Lei no 9.430/96 prevê a incidência de juros sobre "os débitos a que se referem o artigo", ou seja, ao valor principal do tributo, de acordo com o caput do artigo 6. Não há, portanto, guarida na legislação para que a administração exija juros sobre a multa de ofício quando da cobrança do crédito tributário.

Destarte, se por um lado, a ressalva prevista no artigo 161 do CTN permite apenas inserir que o termo "crédito" neste específico caso se refere ao tributo, dele não fazendo parte a multa. Isto porque, se assim não fosse, não seria necessário separá-lo das penalidades quando, no mesmo artigo, cita "sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta lei ou em lei tributária". Como dito anteriormente, a multa, que é uma sanção, não se confunde com tributo.

Por outro lado, ainda que pudesse ser ultrapassado este entendimento, ainda assim, admitir a possibilidade da cobrança de 1% ao mês (art. 161 do CTN) haveria ofensa ao princípio da segurança jurídica, eis que do lançamento não constou sequer a previsão da atualização. Relativamente ao lançamento, o artigo 10 do Decreto nº 70.235/72 (PAF) estabelece que o auto de infração será lavrado por servidor competente e conterà obrigatoriamente a disposição legal infringida e a penalidade aplicável.

Enfim, claro está para esta Conselheira, que por inexistir previsão legal, de atualização da multa de ofício, sobre os fatos geradores ocorridos a partir de 1º/01/1997, nenhuma atualização deverá ocorrer, por ocasião do pagamento do tributo lançado. (CSRF - Processo nº 18471.001680/2004-30 - Acórdão nº 02-03.133 - Sessão de 05 de maio de 2008)

De referido voto se extrai que:

1 – o art. 161 do CTN permite apenas inserir que o termo “crédito” ao tributo, dele não fazendo parte a multa, haja vista a sua separação das penalidades quando cita "sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta lei ou em lei tributária".

Processo nº 10980.724167/2010-15
Acórdão n.º **1201-000.963**

S1-C2T1
Fl. 30

2 - Admitir a possibilidade da cobrança de 1% ao mês (art. 161 do CTN) haveria ofensa ao princípio da segurança jurídica, eis que do lançamento não constou sequer a previsão da atualização.

Dessa forma, não obstante a existência de recentes julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscal entendendo pela inaplicabilidade dos juros de mora com base na Taxa Selic às multas de ofício, nos termos do voto da Conselheira Maria Teresa Martinez Lopes.

6 – Conclusão

Diante todo o exposto, rejeito as preliminares de nulidade da decisão recorrida por ausência de motivação e por decadência e, no mérito, **DOU PARCIAL PROVIMENTO** ao Recurso para afastar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

André Almeida Blanco

Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Cuba Netto, Redator designado.

Esclareça-se desde logo que presente voto divergente tem como objeto apenas a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Pois bem, com o respeito devido e merecido ao Relator, entendo que, por ser a multa de ofício parte integrante do crédito tributário, sobre ela incidem os juros moratórios, conforme prescrito pelo art. 161 do CTN, *in verbis*:

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.

(...)

Esse é também o entendimento do STJ sobre o assunto, conforme de observa na abaixo transcrita ementa ao AgRg no REsp 1335688/PR (DJe de 10/12/2012):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

2. Agravo regimental não provido.

Embora essa decisão não possua efeito vinculante perante esse Conselho, é importante ressaltar que o STJ vem reiteradamente admitindo a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício em decisões proferidas por ambas as Turmas de sua Primeira Seção.

Da mesma forma, é pacífica a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais no sentido de que é cabível a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, conforme acórdãos n^{os} 9101-00.539, 9101-001.474, 9101-001.657, 9303-002.399, 9303-002.400 e 9101-001.678.

(assinado digitalmente)
Marcelo Cuba Netto

Declaração de Voto

Conselheiro Marcelo Cuba Netto.

Inicialmente é preciso esclarecer que a presente declaração de voto limita-se à parte do litígio referente à qualificação da multa de ofício.

Pois bem, conforme demonstrado no voto do Relator, ao fim dos negócios jurídicos referentes à compra e venda das ações de Berneck S/A inicialmente em poder da Cia Bozano, Berneck S/A adquiriu (com ágio) suas próprias ações.

Como tal operação não poderia ser realizada diretamente, sob pena de violação ao disposto no art. 30 da Lei nº 6.404/76¹, as ações de Berneck S/A em poder da Cia Bozano foram primeiro adquiridas por Berneck Madeiras, empresa que integra o grupo econômico da ora recorrente Berneck S/A. Ato contínuo, Berneck Madeiras foi incorporada por Berneck S/A, o que importou na aquisição de suas próprias ações.

Em assim sendo, a meu juízo está provada a simulação levada a cabo pela ora recorrente com vistas a contornar a vedação prevista no art. 30 da Lei nº 6.404/76.

De fato, o exíguo espaço de tempo decorrido entre a data da aquisição das ações de Berneck S/A por Berneck Madeiras e a data da incorporação de Berneck Madeiras por Berneck S/A, aliada à ausência de propósito negocial dessa última operação, autorizam concluir que houve simulação com vista a contornar o impedimento previsto no aludido art. 30.

Ocorre que a simulação empregada pela recorrente com vistas a afastar a incidência do art. 30 da Lei nº 6.404/76, norma cuja fiscalização cabe à CVM, por si só não é motivo para qualificação da multa de ofício estabelecida no art. 44 da Lei nº 9.430/96. Para qualificar-se a multa de ofício exige-se a demonstração do evidente intuito de fraude (dolo) na prática de sonegação, fraude ou conluio (arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64). Explico.

Suponha que inexistisse a vedação contida no art. 30 da Lei nº 6.404/76. Se assim fosse, Berneck S/A poderia validamente adquirir suas próprias ações diretamente de Cia Bozano. Nessa hipótese, todavia, ainda que o ágio pudesse ser registrado na contabilidade de Berneck S/A (o que admitimos apenas para fins argumentativos), não poderia ser ele amortizado para fins fiscais uma vez que os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/95 só autorizam a amortização quando o ágio for fruto incorporação, fusão ou cisão, o que não ocorreu nessa situação hipotética².

¹ “Art. 30. A companhia não poderá negociar com as próprias ações.”

² “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:

(...)

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;

Ainda na hipótese de inexistir a vedação contida no art. 30 da Lei nº 6.404/76, acaso a aquisição das ações fosse realizada por via indireta, como efetivamente ocorreu no caso dos presentes autos, aí sim estaria evidente o dolo da contribuinte em sonegar tributo. Pois na hipótese de a aquisição direta ser permitida, a aquisição, por Berneck Madeiras, das ações de Berneck S/A em poder de Cia Bozano, seguida da incorporação de Berneck Madeiras por Berneck S/A, teria como única finalidade ocultar a aquisição direta, a qual, como visto acima, não daria à recorrente o direito à amortização do ágio.

Ocorre que o art. 30 da Lei nº 6.404/76 existe na ordem jurídica nacional e encontra-se em pleno vigor. Nesse sentido, a operação nunca poderia ser validamente realizada de forma direta.

Isso posto, a meu ver, o fato de a aquisição ter sido realizada indiretamente não autoriza concluir que houve, no caso, conduta dolosa da contribuinte tendente em ocultar do fisco a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

(assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto