



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

Processo n° 10980.725659/2012-81
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1103-001.170 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de fevereiro de 2015
Matéria IRPJ - DEDUÇÃO INDEVIDA DE ÁGIO E GLOSA DE DESPESAS
Recorrente BRAFER CONSTRUCOES METALICAS S A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Tendo a descrição dos fatos e o enquadramento legal da autuação sido cirúrgicos, tratando precisamente da glosa das amortizações efetuadas pela recorrente no decorrer dos anos-calendário de 2007 e 2008, que tiveram como desdobramento uma nova apuração na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não há que se falar em nulidade.

DECADÊNCIA. CIÊNCIA DOS LANÇAMENTOS DE OFÍCIO ANTES DA CONSUMAÇÃO DO PRAZO.

Mesmo aplicando-se a contagem mais favorável à recorrente, art. 150, § 4º do CTN, não restou consumada a decadência, tendo em vista que o fato gerador do ano-calendário de 2007 (lucro real anual) aperfeiçoou-se em 31/12/2007. Isso porque, tendo a ciência dos autos de infração ocorrido em 20/08/2012, o prazo decadencial restaria consumado apenas em 31/12/2012.

FORMAÇÃO DO ÁGIO.

Investimento avaliado pelo Método de Equivalência Patrimonial (MEP) adquirido por valor superior ao contabilizado no patrimônio líquido constitui ágio que, em regra geral, não é objeto de aproveitamento para fins fiscais, salvo em casos específicos dispostos na legislação tributária, como alienação, liquidação ou transformação societária envolvendo controlador e controlada ou coligada.

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. NORMA TRIBUTÁRIA. ASPECTOS DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.

Os arts. 385 e 386 do RIR/99 guardam conexão indissociável, constituindo-se em norma tributária permissiva do aproveitamento do ágio, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros, nos casos de transformação societária (incorporação, fusão ou cisão) envolvendo o investimento objeto

da mais valia, com repercussão direta na base de cálculo do tributo, o que permite a sua análise sob a perspectiva da hipótese de incidência tributária, mediante verificação dos aspectos pessoal, temporal e material.

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. ASPECTO TEMPORAL.

Deve-se verificar o momento em que o contribuinte aproveita-se da amortização do ágio, mediante ajustes na escrituração contábil e no LALUR, evento que provoca impacto direto na apuração da base de cálculo tributável.

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. ASPECTO PESSOAL.

Os arts. 385 e 386 do RIR/99 se dirigem à sociedade investidora, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição, sendo ela, e apenas ela a destinatária da prerrogativa de amortização do sobrepreço. A partir do momento em que o ágio é transferido ou repassado para outras pessoas (de A para B, de B para C, de C para D e assim sucessivamente), pessoas jurídicas distintas da investidora, a subsunção à norma tributária não se concretiza por incompatibilidade do aspecto pessoal.

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. ASPECTO MATERIAL.

Deve-se consumir a confusão de patrimônio entre investidora e investida, ou seja, o lucro e o investimento que lhe deu causa passam a se comunicar diretamente. Compartilhando do mesmo patrimônio a controladora e a controlada ou coligada, consolida-se cenário no qual os lucros auferidos pelo investimento passam a ser tributados precisamente pela pessoa jurídica que adquiriu o ativo com mais valia (ágio).

FUNCIONALIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO.

Os fatos do mundo real, para se amoldarem perfeitamente à hipótese de incidência definida pela norma tributária, devem surgir naturalmente, decorrente de atuação isenta dos agentes envolvidos e de negociação imparcial, mediante conciliação dos interesses econômicos e financeiros. Incorre em afronta à normalidade a construção de um suporte fático artificial, entre agentes não relacionados, que celebram entre si negócios que desafiam a lógica empresarial, com aquisição de investimentos sem contrapartida, valoração de sobrepreço sem fundamentação econômica, e reorganizações intragrupo desprovidas de substância. A ocorrência de comportamentos “fora da curva” provocam a desfuncionalidade do sistema.

REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA ARTIFICIAL.

Ágio construído a partir de uma reorganização societária artificial, partindo de um grupo de empresas com administração em comum, para viabilizar um sobrepreço no investimento sem fundamento econômico, especificamente para produzir despesas com o intuito deliberado de reduzir a base de cálculo dos tributos, não repercute na esfera tributária.

GLOSA DE DESPESAS.

Prestação de serviços, fruto de situação artificial criada pela contribuinte, não se mostra dedutível, tendo em vista que nasceu a partir de um fato fictício e inexistente. Despesas criadas, sem substância, apenas para lastrear os

pagamentos efetuados e justificar a dedução na base de cálculo do IRPJ e da CSLL a título de despesas operacionais, devem ser glosadas.

QUALIFICAÇÃO DE MULTA.

Demonstrado que os atos praticados pela recorrente tiveram o intuito doloso, o plus na conduta, aspecto subjetivo que vai além do tipo tributário previsto na infração tributária, extrapolando o contorno delineado pela moldura da norma, a consequência é a qualificação da multa de ofício.

CSLL. DECORRÊNCIA.

Diante do mesmo suporte fático e matéria tributável, aplica-se à CSLL o decidido no IRPJ.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2007, 2008

PAGAMENTOS SEM CAUSA.

A hipótese de incidência delineada no art. 674 do RIR/99 comporta pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa. Trata-se de situação no qual, partindo-se do pressuposto de que o prestador de serviços não ofereceu os rendimentos à tributação, a sujeição passiva é transferida para o tomador de serviços. Assim, restando comprovada a ocorrência de pagamentos para lastrear situação forjada pela contribuinte, que concebeu uma ficção com o intuito de produzir despesas operacionais dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e CSLL, e a artificialidade da prestação de serviços, não há que se falar em causa que pudesse justificar os pagamentos, razão pela qual cabe a incidência do imposto de renda exclusivo na fonte sobre os correspondentes recolhimentos.

IRRF. RECOLHIMENTOS EFETUADOS.

Pagamentos efetuados de IRRF devidamente comprovados, com correspondência em notas fiscais emitidas, devem ser aproveitados e deduzidos do tributo apurado no lançamento de ofício.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2007, 2008

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A multa isolada, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, integra o crédito tributário, que se encontra submetido à incidência de juros moratórios, após o seu vencimento, em consonância com os artigos 113, 139 e 161, do CTN, e 61, § 3º, da Lei 9.430/96.

FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS DE ESTIMATIVAS MENSAIS. MULTA ISOLADA.

É ilegal a cumulação de multa isolada (art. 44, II, "b", Lei nº 9.430/96), com a multa de ofício (art. 44, I, Lei nº 9.430/96), sobre a mesma base tributável.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, rejeitar as preliminares de nulidade e de decadência, por unanimidade, e, no mérito, dar provimento parcial para (i) deduzir da exigência de IRRF os valores pagos mediante os Darf de fls. 1.552/1.556, por unanimidade, e (ii) excluir as multas isoladas impostas em razão da falta de pagamentos sobre estimativas mensais, por maioria, vencidos os Conselheiros Eduardo Martins Neiva Monteiro e André Mendes de Moura (Relator). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Fábio Nieves Barreira. Em primeira votação, o Conselheiro Marcos Shigueo Takata entendeu ser improcedente a exigência de IRRF, no que foi vencido. A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício foi mantida por maioria, vencidos os Conselheiros Breno Ferreira Martins Vasconcelos e Marcos Shigueo Takata, e a qualificação da multa de ofício no percentual de 150% foi mantida por unanimidade. Os Conselheiros Fábio Nieves Barreira e Marcos Shigueo Takata acompanharam o voto do Relator pelas conclusões quanto às matérias relativas a ágio e glosa de despesas e o Conselheiro Breno Ferreira Martins Vasconcelos acompanhou o Relator pelas conclusões quanto ao ágio.

Assinado Digitalmente

Aloysio José Percínio da Silva - Presidente

Assinado Digitalmente

André Mendes de Moura - Relator.

Assinado Digitalmente

Fábio Nieves Barreira – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Eduardo Martins Neiva Monteiro, Fábio Nieves Barreira, André Mendes de Moura, Breno Ferreira Martins Vasconcelos, Marcos Shigueo Takata e Aloysio José Percínio da Silva.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 1678/1717 contra decisão da 4ª Turma da DRJ/Belo Horizonte (fls. 1633/1674), que apresentou a seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 2007, 2008

*ÁGIO FUNDAMENTADO EM EXPECTATIVA DE
RESULTADOS FUTUROS - DEDUTIBILIDADE DA
AMORTIZAÇÃO.*

A pessoa jurídica que, em virtude de incorporação, absorver patrimônio de sua controladora, a qual tinha desdobrado o valor da participação em seu capital em valor patrimonial e em ágio fundamentado em expectativa de resultados futuros, somente poderá deduzir a despesa com a amortização desse ágio se observadas as seguintes condições: demonstração do fundamento do ágio mediante documentação hábil e tempestiva; existência de substância econômica e propósito negocial nas operações de reorganização societária; independência entre si e possibilidade de livre negociação quanto a todas as pessoas jurídicas envolvidas na operação; ônus efetivo na aquisição do ágio para a pessoa jurídica que o registrar em sua contabilidade e cujo patrimônio for absorvido; reunião numa só pessoa jurídica do patrimônio que tiver sofrido o encargo do ágio e o patrimônio que presumivelmente gerará os lucros que justificaram o seu pagamento.

DESPESAS NÃO COMPROVADAS.

Na apuração do lucro real, não se admite computar gastos ou despesas que não estejam comprovados com documentação hábil e idônea.

Os pagamentos, de qualquer natureza, a titular, sócio ou dirigente da pessoa jurídica, poderão ser impugnados pela autoridade lançadora, se o contribuinte não provar a origem e a efetividade da operação ou transação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008

APURAÇÃO DA CSLL.

Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2007, 2008

PAGAMENTO SEM CAUSA.

Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas, contabilizado ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2007, 2008

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA.

Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as multas de ofício determinadas pela legislação de regência, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição.

A lei estabelece que, nos lançamentos de ofício, será aplicada multa exigida isoladamente, no percentual de 50%, sobre os valores devidos, e não recolhidos, a título das estimativas mensais, estando o contribuinte sujeito à apuração do lucro real anual, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL, no ano-calendário correspondente.

As multas de ofício e isolada não decorrem da mesma infração e não incidem sobre a mesma base de cálculo, são inteiramente diversas e previstas em lei.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A multa de ofício será qualificada no percentual de 150%, quando restar devidamente caracterizado em procedimento fiscal, o evidente intuito de fraude, nos termos da lei.

JUROS DE MORA.

Sobre todos os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, incidirão juros de mora calculados à taxa a Selic.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008

DECADÊNCIA.

A contagem da decadência tem por referência o fato gerador da obrigação tributária.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008

NULIDADE.

São nulos apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

PROVAS

A prova documental será apresentada na impugnação.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Na ação fiscal, a autoridade fiscal identificou a ocorrência de três infrações tributárias:

1ª) amortização de ágio inexistente (IRPJ e CSLL);

2ª) despesas operacionais não comprovadas (IRPJ e CSLL);

3ª) pagamentos sem causa ou referentes a operação não comprovada (IRRF).

Na fase inquisitória foram analisadas as operações de reorganização societária realizadas entre a contribuinte (Brafer Construções Metálicas S/A – **Brafer S/A**), a pessoa jurídica Brafer Indústria e Construções Ltda – **Brafer LTDA** e a pessoa jurídica MAG Administração e Participações Ltda – **MAG**.

No ano-calendário de 2000, a **Brafer Ltda** tinha como quotistas a **Brafer S/A** (557.489 quotas de R\$1,00) e Marino Garofani (1 quota de R\$1,00). Para os anos-calendário de 2001 a 2004, informou na DIPJ que estava inativa.

A **Brafer S/A**, conforme DIPJ/2005, tinha no quadro social em 31/12/2004 os sócios acionistas Marino Garofani (69,94%), Luiz C. Caggiano Santos (20%), Suzely Olsen Garofani (10%) e outros (0,06%).

A **MAG** (DIPJ/2005), em 31/12/2004, tinha como quotistas Marino Garofani (315.000 quotas), Luiz C. Caggiano Santos (90.000 quotas) e Suzely Olsen Garofani (45.000 quotas). Em 20/10/2005, na 2ª Alteração Contratual, a composição da **MAG** foi alterada, para Marino Garofani (8.934.821 quotas), Luiz C. Caggiano Santos (2.554.570 quotas) e Suzely Olsen Garofani (1.277.285 quotas). O aumento do capital social deu-se mediante a entrega de 14.993.133 ações da empresa **Brafer S/A** para a **MAG** pelo valor de R\$12.271.676,00. Assim, consolidou-se situação no qual a **MAG** detinha 14.993.133 ações da **Brafer S/A**, o que correspondia a 99,95% do patrimônio líquido da investida. O investimento estava contabilizado no valor de R\$30.517.208,85.

Em 31/10/2005, na 3ª Alteração Contratual da **Brafer Ltda**:

1) a **Brafer S/A** cede a título gratuito as 557.489 quotas para Marino Garofani;

2) a **MAG** integraliza capital na **Brafer Ltda**, mediante entrega das 14.993.133 ações que detinha na **Brafer S/A**, avaliadas em R\$60.817.145,00. Foi registrado ágio no valor de R\$30.299.936,15.

Em 21/11/2005, Laudo de Avaliação apresentado pelos contadores José Henrique Alves Ospedal, Emerson Ernesto Maures, Josilei Lopes de Oliveira, concluiu que o patrimônio líquido da **Brafer Ltda** era de R\$62.019.611,29 na data-base 31/10/2005.

Na mesma data, em 21/11/2005, na 38ª Assembléia Geral Extraordinária, a **Brafer S/A** incorpora a **Brafer Ltda**.

Constatou a autoridade fiscal que o ágio decorrente da incorporação foi amortizado pela **Brafer S/A**, nos anos-calendário de 2007 e 2008, valores de R\$6.345.172,44 e R\$17.389.777,69, respectivamente.

Intimada, a contribuinte justificou-se:

... em 21/11/2005, a Brafer Construções Metálicas S.A. incorporou a Brafer Indústria e Construções Ltda, sucedendo neste direito a partir deste ato. A baixa do valor do ágio de R\$30.299.936,15 foi levado a despesa em 60 parcelas, como regulamenta a legislação, sem qualquer desembolso financeiro.

Diante dos fatos apresentados, a Fiscalização discorreu sobre as seguintes conclusões, no Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal (TVEAF) de fls. 1325/1347:

(fl. 1330 do TVEAF)

Em 21/11/2005, no instrumento particular: Proposta, Justificativa e Protocolo de Incorporação da BRAFER INDUSTRIA E CONSTRUÇÕES LTDA., pela BRAFER CONSTRUÇÕES METÁLICAS S/A fica claro o vínculo entre incorporada e incorporadora. Quer seja pela participação em sociedades do mesmo grupo, quer seja por administradores em comum. Ora pois, o Sr. Marino Garofani é o representante legal das duas empresas, onde assina o mesmo ato no mesmo momento. Fls.92.

A justificativa da incorporação, assim está descrita no item abaixo:

"...I –Justificativas:

...:reestruturação das atividades operacionais e administrativas; unificação das rotinas administrativas, principalmente aquelas contábeis e fiscais..."

A justificativa para a incorporação da BRAFER Ltda, é meramente formal e não merece crédito. Como demonstrado no item 2.2 - Ágio Interno, fica comprovado que o contribuinte quis utilizar-se desse meio para gerar ágio sobre investimento no montante de R\$30.299.936,15 e assim reduzir so reu (sic) resultado tributável pelo IRPJ e CSLL.

Laudo de Avaliação de 21/11/2005 apresentado pelos contadores: José Henrique Alves Ospedal, Emerson Ernesto Maurer, Josilei Lopes de Oliveira, todos residentes em Curitiba-PR, concluíram que o Patrimônio Líquido contábil da BRAFER INDUSTRIA E CONSTRUÇÕES LTDA era de RS 62.019.611,29 na data-base de 31 de outubro de 2005. Fls.88.

No Laudo de Avaliação, temos outro conflito de interesses. Ora pois, o Sr.Josilei Lopes de Oliveira era e continua sendo o contador da empresa que incorporou a empresa por ele avaliado. E, continua representando, aqui nestes atos, a empresa incorporadora.....

(fls. 1332/1333 do TVEAF)

O contribuinte afirmou que levou à despesa o ágio gerado, à razão de um sessenta avos, no máximo, conforme regulamenta a legislação. Como o total do ágio gerado é de R\$ 30.299.936,15 então teríamos R\$ 504.998.94 para ser apropriado mensalmente, caso fossem preenchidos os requisitos legais. Contudo, podemos observar no item 02.2 - Do Ágio Interno, que foi apropriado valor bem superiores, citamos como exemplo o mês de dezembro/2008 onde foi contabilizado e apropriado como despesa o valor de R\$ 6.066.888,33.

A geração de ágio de forma interna, ou seja, dentro do mesmo grupo econômico, originado de operações efetuadas pelos mesmos detentores e controladores das participações societárias, sem a movimentação de recurso financeiro e sem efeito econômico, constitui prova da artificialidade do ágio. Eventuais amortizações efetuadas em função de ágio efetuado nessas condições, devem ser glosadas.

O ágio gerado em operações societárias, para ser eficaz perante o Fisco, deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal.

Desta forma, os ágios amortizados em 2007 e 2008, que são correspondentes à incorporação de 2005, não são dedutíveis como despesas na apuração do IRPJ e da CSLL, por tratarem-se de ÁGIO INTERNO conforme já mencionado acima.

Assim, a **primeira** infração tipificada pela autoridade autuante foi a glosa das amortizações de ágio promovidas pela contribuinte no decorrer dos anos-calendário de 2007 e 2008.

Por sua vez, a **segunda** infração tratou da glosa de despesas referentes a serviços prestados pela **MAG**.

Constatou a autoridade fiscal que a contribuinte contratou a sua controladora **MAG** para prestação de serviços de gestão, desde o suprimento de materiais, controle de produção, produtividade, busca de novos negócios até o aumento do faturamento e lucratividade da sua holding. De acordo com o contrato os serviços seriam executados exclusivamente e pessoalmente pelos diretores da contratada, a **MAG**.

A contribuinte apresentou notas fiscais decorrentes da prestação de serviços. Por sua vez, a **MAG** foi intimada por meio de diligência a prestar esclarecimentos sobre os serviços prestados à contribuinte, e respondeu que a empresa não possuía funcionários e que as atividades eram executadas pelos sócios. Relata a autoridade fiscal que a **MAG** não justificou e nem informou como teriam sido recebidos os valores correspondentes à sua receitas de prestação de serviços, e não comprovou que os serviços teriam sido efetivamente prestados e tampouco a forma de recebimento. Por outro lado, ao analisar a contabilidade da contribuinte, constatou a Fiscalização lançamentos de contas a pagar referentes à assessoria prestada pela **MAG**. Destaca ainda a autoridade autuante que os sócios da **MAG** em 2007 e 2008 (Marino Garofani, Luiz Carlos Caggiano Santos e Suzely Olsen Garofani), participavam com 99,90% do capital social da contribuinte (**Brafer S/A**).

Sobre a situação, concluiu a autoridade autuante:

(Fl.1337 do TVEAF)

Conforme Contrato, a remuneração dos serviços prestados, será de 3,5 % (três virgula cinco por cento) sobre o faturamento bruto mensal da contratante.

A remuneração por serviços prestados na ordem de 3,5% é um absurdo, se compararmos com a rentabilidade da empresa (...)

Mesmo que fosse devidamente demonstrado a efetividade dos serviços prestados, a remuneração na ordem de 3,5% da Receita Bruta é desproporcional ao resultado apresentado. O contribuinte com todos os riscos inerentes à sua atividade, é remunerado na ordem de 9%. Então seria, no mínimo, imprudente destinar quase a metade desse lucro para remunerar serviços de consultoria.

(Fl.1340 do TVEAF)

Ou seja, a BRAFER S/A prestou serviços de assessoria para si mesma, cobrando para tanto R\$ 5.999.636,98 em 2007 e R\$ 9.776.300,44 em 2008. Estes valores tiveram como fundamento os serviços de consultoria técnica, aplicando o seu vasto conhecimento técnico, na busca de novos mercados e de novos negócios... Conforme Contrato de Prestação de serviços, de 15 de janeiro de 2007, cláusula primeira. Fls.1242.

O Contrato de Prestação de serviços foi assinado por Luiz Carlos Caggiano Santos e por Suzely Olsen Garofani, representando a BRAFER S/A, e por Marino Garofani, representando a MAG Ltda. Ou seja, as partes são as mesmas, com os mesmos interesses.(grifos originais)

(Fl.1341 do TVEAF)

Ora pois, os sócios não podem vender seus serviços para si mesmos. Já recebem pró-labore e ao final do exercício, ainda recebem dividendos do resultado da empresa.

Nesse sentido, foram glosadas pela autoridade fiscal as despesas lançadas pela contribuinte na contabilidade, pela ausência de prova da origem e efetividade das operações, com fulcro no art. 302, inciso II do RIR/99.

Enfim, foi também tipificada a **terceira** infração, prevista no art. 674, § 1º, do RIR/99, referente à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, dos pagamentos efetuados e os recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não restar comprovada a operação ou a sua causa.

A multa de ofício foi qualificada (150%) para a primeira e segunda infrações, conforme entendimento exposto no TVEAF (fls. 1344/1345):

Numa análise objetiva dos fatos aqui apurados frente aos dispositivos legais em comento, não há como não deixar de enquadrar a conduta acima descrita nas definições contidas na Lei 4.502/64, abaixo transcrita.

O contribuinte, ao gerar de forma artificial uma despesa com ágio sabidamente inexistente, praticou, de forma inequívoca, uma ação dolosa, ou seja, intencional e consciente, a qual retardou o conhecimento dos fatos por parte do Fisco, além das reais circunstâncias materiais do fato gerador, já que tudo isso que foi feito teve o propósito de iludir o Fisco, pois deu o nome de "Ágio sobre Investimentos"- a fatos sabidamente desprovidos de quaisquer características que o compõe. Não basta o fato de estar tudo informado em DIPJ ou em Notas Explicativas, ou então, os Atos Formais registrados nos Órgãos competentes. O fato é que tudo isso foi feito para 'informar ao Fisco algo que inexistia e, que, portanto, produziu o retardamento do conhecimento das verdadeiras circunstâncias. Ademais, houve a modificação de característica essencial do fato gerador, uma vez que os montantes de IRPJ e CSLL devidos foram reduzidos (usou despesas sabidamente inexistentes). A FISCALIZADA não praticou estes fatos de forma involuntária, ou incorreu em erro em sua conduta, restando caracterizada a atitude dolosa. Desta forma, a conduta sob análise amolda-se às hipóteses previstas nos artigos da Lei 4.502/64 abaixo citados.

O fundamento para a qualificação da multa reside na utilização de uma série de instrumentos com o intuito de criar uma roupagem legal capaz de dar uma aparência legítima às operações de reorganização societária cujo único fundamento era o aproveitamento do ágio como despesa dedutível.

Nessa construção, utilizou-se a contribuinte da confecção de' laudos de avaliação capazes de sustentar a existência do ágio e da celebração de protocolo de incorporação para justificar a incorporação efetivada, pela atuada, que nada mais foi do que uma série de modificações societárias de forma a se colocar em situação de aproveitamento do ágio.

O conjunto dos atos levados a efeito pela atuada corresponderia à uma prática deliberada, consciente dos riscos envolvidos, com o objetivo de alcançar, por meio da criação fictícia de ágio e de uma estrutura societária artificial, vantagem fiscal indevida.

O conjunto dos fatos verificados no caso sob exame colocam em evidência o propósito de construção de unia pretensa realidade formal destinada a mascarar, senão a ocultar, o que de fato se pretendia, o que de fato se buscava. É dizer, todas as ações envolvidas tinham por fim único a criação de um ágio fictício a ser transformado em benefício fiscal por força de um arranjo societário artificial.

(...)

E o mesmo enquadramento legal deve ser aplicado para a "fabricação" de despesas de assessoria, onde o contribuinte, contratou ele mesmo e ainda pagou 3,5% (três ponto cinco percentuais) de seu faturamento mensal.

A prestadora de serviços MAG Ltda, detinha 99,90% do capital do contribuinte BRAFER S/A.

Os valores pagos tiveram como fundamento os serviços de consultoria técnica, onde a MAG Ltda, que é uma empresa de Administração e Participações, cujo CNAE fora informado como sendo 64.62-0/00 -Holding de instituições não-financeira, iria aplicar o seu vasto conhecimento técnico, na busca de novos mercados e de novos negócios... Conforme Contrato de Prestação de serviços, de 15 de janeiro de 2007, cláusula primeira.

O Contrato de Prestação de serviços foi assinado por Luiz Carlos Caggiano Santos e por Suzely Olsen Garofani, representando a BRAFER S/A, e por Marino Garofani, representando a MAG Ltda. Ou seja, as partes são as mesmas, com os mesmos interesses.

Como demonstrado, o contribuinte estava "fabricando" despesas para poder reduzir o lucro real da BRAFER S/A, transferindo a receita para a MAG Ltda que é uma empresa tributada pelo Lucro Presumido, reduzindo assim a sua carga tributária.

Com a revisão da base de cálculo, em razão das infrações identificadas pela Fiscalização, foram apuradas estimativas mensais a recolher de IRPJ e CSLL, razão pela qual foram lançadas de ofício as multas isoladas incidentes sobre insuficiência de recolhimento.

Foram lavrados os autos de infração de IRPJ, CSLL e IRRF de fls. 1282/1324, acompanhados do Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal de fls. 1333/1347, cuja ciência foi dada à contribuinte em 20/08/2012.

Da Fase Contenciosa.

A contribuinte apresentou em 19/09/2012 impugnação de fls. 1352/1389, que foi apreciada pela 4ª Turma da DRJ/Belo Horizonte, em sessão realizada no dia 10/07/2013. O Acórdão nº 02-46.228 de fls. 1633/1674 julgou a impugnação improcedente.

A decisão foi cientificada à contribuinte em 01/08/2013 ("AR" de fl. 1676), que, irresignada, interpôs Recurso Voluntário de fls. 1678/1717 em 23/08/2013, no qual discorre sobre pontos descritos a seguir.

Nulidade. Caso o Fisco constate a amortização de despesa indevida, forçosamente deve efetuar o lançamento somente caso comprovada a postergação do imposto, ou a redução indevida do lucro real, conforme dispõe o art. 273 do RIR/99. O art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002, que embasa o procedimento combinado com os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, estabeleceu uma forma de reavaliação do investimento, cuja tributação correspondente seria diferida. Assim, a rigor, não houve desoneração do ganho patrimonial

gerado pela reavaliação, mas sim, tão somente a postergação dos respectivos tributos. Portanto, no caso concreto, ao se analisar o quadro formado para a utilização do ágio, constata-se que o efeito é o de postergação do imposto, situação também tratada no Parecer Normativo Cosit nº 02, de 1996. Ainda, na apuração do IRPJ elaborada pelo Fisco, deve ser levada em consideração quando ocorreu a atividade da contribuinte que deu causa ao ágio, qual seja, ano-calendário de 2005, para se determinar o fato gerador. Na autuação não foi assim que se procedeu, e tampouco a autoridade fiscal levou em consideração a existência de prejuízo fiscal que poderia ser compensado com eventual resultado positivo

Decadência. O lançamento de ofício encontra-se fulminado pela decadência, vez que o registro do ágio ocorreu em 2005 e a lavratura dos autos de infração em 2012, ou seja, já decorreu o prazo previsto no art. 150, § 4º do CTN.

Mérito. A autuação fiscal criou condições inexistentes na legislação tributária para fundamentar a glosa da amortização do ágio. A desoneração integral dos tributos é possível por meio da combinação do § 2º do art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002, com o art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997. De fato, o § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1997, determina ser obrigatória a indicação do fundamento econômico para o lançamento do ágio, com base em um dos critérios, (i) valor de mercado de ativos, (ii) expectativa de rentabilidade futura ou (iii) fundo de comércio, intangíveis ou outras razões econômicas. A intenção da recorrente é expressa no momento da aquisição, pelo fundamento escolhido. E o dispositivo do art. 7º, inciso II da Lei nº 9.532, de 1997, condicionou a amortização do ágio apenas e tão somente à absorção do patrimônio da investida pela investidora e vice-versa, absorção esta que só pode ocorrer mediante a incorporação, cisão ou fusão, precisamente o que ocorreu no caso em tela. Há que se observar que todos os atos da recorrente foram efetivados na mais estrita legalidade. Toda a operação foi declarada e contabilizada, conforme constatado pelo Fisco. Não ocorreu a simulação acusada pela autoridade autuante, prevista no art. 167 do Código Civil. Portanto, o tipo de operação efetuada pela recorrente, tão comum em reorganizações societárias ocorridas no passado, como é o caso da privatização de empresas de telecomunicações, não é abusiva nem simulada, vez que atende ao disposto nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997.

Lucro Líquido x Lucro Real. Ainda que seja considerada a amortização do ágio para fins de apuração do IRPJ, o mesmo não se pode aplicar à CSLL, cuja base de cálculo é o lucro líquido, e não o lucro real.

Despesas com Assessoria. O Fisco incorreu em equívoco ao interpretar os requisitos de dedutibilidade face as atividades contratadas pela recorrente. Foi firmado contrato com a MAG ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA para prestação de serviços de gestão de todas as atividades da recorrente. A autoridade fiscal não tem competência para exigir aquilo que a lei não determinou, conforme art. 112, inciso II do CTN. O Parecer Normativo CST nº 10, de 1976, predica que a comprovação de despesas pode ser feita por meio de quaisquer documentos (notas fiscais, conhecimentos, contratos, recibos, etc). Assim, em matéria de despesas devidamente contabilizadas e suportadas em documentos idôneos e não sendo posto em causa a questão do pagamento, como no caso concreto, cabe à auditoria fiscal a demonstração de que as despesas não seriam dedutíveis, seja porque realmente não seriam usuais ou necessárias ou porque os documentos que as embasaram não seriam hábeis e idôneos. O direito de o Fisco indagar da efetiva prestação de serviços só ocorre quando a fiscalização reunir provas, ou mesmo indícios, de que os serviços não foram ou não poderiam ter sido prestados. E, se a autoridade fiscal tem dúvida quanto à efetiva prestação do serviço, deveria promover diligências junto ao prestador de serviços para verificar a ocorrência de

possível irregularidade. No caso em análise, foi completamente desconsiderado o Contrato de Prestação de Serviços de Consultoria, Assessoria e Gestão de Negócios celebrado, que identifica as partes envolvidas, a espécie do serviço e a condições de prestação. Ademais, em nenhum momento foram ocultadas as informações fiscais e contábeis do Fisco.

IRRF. O enquadramento legal, arts. 674 e 675 do RIR/99, não apontou com precisão qual seria a acusação do Fisco, vez que o art. 674 trata do beneficiário não identificado, e o art. 675 da não incorporação ao salário dos beneficiários. A correta inteligência do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995 ainda não foi feita, e esta sendo construída a partir dos casos conhecidos e pela reflexão que o tempo impõe. No rigor jurídico, o mencionado artigo não criou mais uma modalidade de tributação exclusiva na fonte, já que o fato tomado para essa tributação, o pagamento, não tem signo de renda, como exige o art. 43 do CTN. Na realidade, o art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995 parece instituir uma efetiva penalidade, dissimulada como imposto de renda retido na fonte, o que é problemático, vez que o art. 3º do CTN veda a utilização do tributo como substituto de penalidade. Portanto, ainda que mantido o IRRF, a recorrente observa que seria impossível aplicar a multa de ofício, sob pena de incorrer em *bis in idem*. Ainda, registre-se que já foi recolhido IRRF, que deve ser descontado na eventualidade de subsistir o lançamento de ofício.

Multa de Ofício. No decorrer de toda a auditoria fiscal, a Recorrente foi transparente e coerente em seus esclarecimentos, sobretudo no que diz respeito a seu entendimento quanto ao amparo legal para aproveitar o ágio. A criação de empresa para este fim era prática normal à época, tanto que foi objeto de normatização pela CVM (Instrução CVM 349/2001). Por seu turno, a própria Lei 9.732/97, em seu artigo 8º, versou sobre aspectos relativos a incorporação da controlada pela controladora. Assim, reside dúvida em saber se, num caso como o presente, em que todos os atos praticados pela Recorrente, apesar de terem sido considerados sem intenção negocial no primeiro momento, e com simulação, no segundo momento, mas mediante ampla publicidade de todo o processado, permitiria a identificação do chamado evidente intuito de fraude ou a prática de sonegação fiscal. Isso por que a sonegação importa necessariamente em práticas de encobrir o fato realizado, de forma a que a conduta do contribuinte tenha necessariamente de vir acobertada por um doloso véu de ocultação. E, no caso dos autos, toda a operação, pela sua própria natureza e pelas partes envolvidas, incluindo empresa de capital aberto, foram divulgadas, em atendimento às prescrições das normas comerciais e da CVM, tendo as atas de assembléia sido devidamente registradas. Assim, apesar de o negócio ter sido considerado simulado afastando-se os seus efeitos para fins de tributação, identificando-se ser o tributo devido, resta evidente que a Recorrente agiu certa de que estaria praticando o chamado negócio jurídico indireto, de forma absolutamente pública, respaldado por entendimentos abalizados de que negócio estaria abarcado pela chamada elisão fiscal. Não há, portanto, que se falar em dolo específico previsto no *caput* dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, elemento essencial para se promover a qualificação da multa de ofício.

Multa Isolada. Jurisprudência do CARF é no sentido de que não é devida multa isolada, posto que incide sobre a mesma base da multa de ofício. Ainda, há que se observar que, tendo o ágio como desdobramento a postergação do imposto, outro efeito da postergação é de que o lançamento de ofício é efetuado sem imposição de multa.

Não Incidência da SELIC sobre Multa de Ofício. Não há previsão legal para exigir os juros calculados com base na taxa SELIC sobre a multa de ofício lançada.

Provas. Requer-se a produção de provas complementares e produção de diligência, caso necessário.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro André Mendes de Moura

O recurso foi interposto tempestivamente e reúne os demais pressupostos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Discorre a recorrente sobre (i) preliminar de nulidade, (ii) decadência, e (iii) o mérito das três infrações tributárias tipificadas pela autoridade fiscal: **(infração 1)** amortização de ágio inexistente (IRPJ e CSLL), **(infração 2)** despesas operacionais não comprovadas (IRPJ e CSLL) e **(infração 3)** pagamentos sem causa ou referentes a operação não comprovada (IRRF), a qualificação da multa de ofício, a concomitância entre multa de ofício e multa isolada e a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício.

Tendo em vista que a preliminar de nulidade tem correlação direta com a matéria tratada na **infração 1** (amortização de ágio inexistente), será enfrentada por ocasião do exame de mérito.

Sobre a prejudicial de mérito, aduz a recorrente que, nos termos da contagem do art. 150, inciso IV, do CTN, os lançamentos fiscais referentes à amortização do ágio estariam decaídos. Isso porque os eventos que deram causa ao ágio ocorreram no decorrer do ano de 2005, e a ciência dos autos de infração deu-se em 20/08/2012.

Dois aspectos devem ser considerados na análise do prazo decadencial. Primeiro, o regime de tributação a que se encontra submetido o contribuinte, para que se possa estabelecer com clareza o termo inicial de contagem. Segundo, qual a regra do CTN aplicável ao caso concreto: (1) do art. 150, § 4º, ou (2) do art. 173, inciso I.

Sobre o primeiro aspecto, há que se esclarecer que os fatos que deram causa à infração 1 repercutiram na base de cálculo apurada pela contribuinte apenas nos anos-calendário de 2007 e 2008, quando o ágio apurado pela empresa foi amortizado.

Uma coisa é falar na apuração do ágio e sua correspondente contabilização decorrente dos eventos de reorganização societária ocorridos no decorrer do ano de 2005, a débito em conta de ativo, lastreada em interpretação particular da contribuinte sobre a legislação tributária vigente. Outra situação é aquela no qual a contribuinte decide aproveitar-se do ágio contabilizado, mediante ajustes na escrituração contábil e no LALUR, **evento que provoca impacto direto na apuração da base de cálculo tributável.**

E, conforme demonstrado nos autos, a amortização do ágio deu-se no decorrer dos anos-calendário de 2007 e 2008.

E, sendo a opção do contribuinte o lucro real anual, o fato gerador aperfeiçoa-se em 31 de dezembro do ano-calendário, conforme art. 2º, *caput*, e § 3º da Lei nº 9.430, de 1996.

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

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

Assim, analisando-se a situação mais favorável para a recorrente, optante do lucro real anual, o fato gerador de 2007 aperfeiçoou-se em **31 de dezembro** desse mesmo ano.

Quanto ao segundo aspecto, para a devida contagem do prazo decadencial dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, há que se observar entendimento proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial n.º 973.733/SC, apreciado sob a sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil, decisão que deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, consoante art. 62-A, Anexo II do Regimento Interno do CARF.

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki,

julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuassem o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.(grifei)

Ou seja, são **dois** elementos determinantes para verificar se cabe a contagem do prazo decadencial do art. 150, §4º ou do art. 173, inciso I, ambos do CTN:

1º) constatar se houve pagamento espontâneo ou declaração prévia de débito por parte do sujeito passivo, sendo que, caso negativo, a contagem da decadência segue a regra do art. 173, inciso I do CTN, consoante entendimento proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial n.º 973.733/SC, apreciado sob a sistemática do

artigo 543-C do Código de Processo Civil, decisão que deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, consoante art. 62-A, Anexo II do Regimento Interno do CARF;

2º) verificar se restou comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, que enseja a qualificação de multa de ofício e, por consequência, a contagem do art. 173, inciso I do CTN.

Quanto ao conceito de declaração prévia de débito, entendo, numa acepção geral, que se caracteriza por ato que implique em confissão da dívida por parte do sujeito passivo. Assim, podem também ser considerados, além do pagamento espontâneo, por exemplo, o débito confessado em DCTF, em compensação tributária ou parcelamento.

Ocorre que tal verificação (contagem do prazo no art. 150, § 4º ou art. 173, inciso I do CTN) não será determinante na contagem do prazo decadencial para a caso em debate.

Isso porque o fato gerador para o ano-calendário de 2007 (situação mais favorável à recorrente) se aperfeiçoou em **31/12/2007**. E, aplicando-se qualquer das contagens previstas no CTN, não há que se falar em decadência. Isso porque tendo a ciência dos autos de infração ocorrido em **20/08/2012**, mesmo pela contagem mais favorável prevista no art. 150, § 4º do CTN, o prazo decadencial restaria consumado em **31/12/2012**.

No que se refere aos lançamentos de multa isolada, tampouco há que se falar em decadência, vez que, nesse caso, aplica-se a contagem do art. 173, inciso I, do CTN, conforme Súmula CARF nº 104:

Súmula CARF nº 104 : Lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN.

Tomando o fato gerador da multa isolada mais favorável à recorrente (31/01/2007), o lançamento de ofício só poderia ter sido efetuado em 01/01/2008 (art. 173, inciso I, CTN). Tendo a ciência dos autos de infração ocorrido em **20/08/2012**, não restou materializada a decadência.

Portanto, deve ser rejeitada prejudicial de mérito decadencial suscitada pela recorrente.

Quanto ao exame do mérito, inicialmente cabe apreciar a amortização do ágio referente à **infração 1**.

Para se tratar em ágio, há que se, inicialmente, falar do investimento em sociedades coligadas e controladas avaliado pelo método de equivalência patrimonial (MEP), conforme previsto no art. 384 do RIR/99. A principal característica do método é de se permitir uma atualização dos valores dos investimentos em coligadas ou controladas com base na variação do patrimônio líquido das investidas.

Esclarece o art. 385 do RIR/99 que se a pessoa jurídica adquirir um investimento avaliado pelo MEP por valor superior ou inferior ao contabilizado no patrimônio líquido, deverá desdobrar o custo da aquisição em (1) valor do patrimônio líquido na época da

aquisição e (2) ágio ou deságio. Para a devida transparência na mais valia (ou menor valia) do investimento, o registro contábil deve ocorrer em contas diferentes:

Art. 385. 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.

§ 1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 1º).

§ 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 2º):

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

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

III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º O lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 3º).

Como se pode observar, a formação do ágio não ocorre espontaneamente. Pelo contrário, deve ser motivado, e indicado o seu fundamento econômico, que deve se amparar em pelo menos um dos três critérios estabelecidos no § 2º do art. 385 do RIR/99, (1) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade, (2) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros (3) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

Dentre os três critérios, assume relevância, **para o caso concreto**, aquele que consiste no fundamento econômico com base em expectativa de rentabilidade futura da empresa adquirida. Trata-se precisamente de lucros esperados a serem auferidos pela controlada ou coligada, em um futuro determinado. Por isso o adquirente (futuro controlador) se propõe a desembolsar pelo investimento um valor superior ao daquele contabilizado no patrimônio líquido da vendedora. Por sua vez, tal expectativa deve ser lastreada em demonstração devidamente arquivada como comprovante de escrituração, conforme previsto no § 3º do art. 385 do RIR/99.

As variações no patrimônio líquido da investida passam a ser refletidas na investidora pelo MEP. Contudo, os aumentos no valor do patrimônio líquido da sociedade

investida não são computados na determinação do lucro real da investidora. Vale transcrever os dispositivos dos arts. 387, 388 e 389 do RIR/99 que discorrem sobre o procedimento de contabilização a ser adotado pela controladora.

Art. 387. Em cada balanço, o contribuinte deverá avaliar o investimento pelo valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada, de acordo com o disposto no art. 248 da Lei nº 6.404, de 1976, e as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 21, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso III):

(...)

Art. 388. O valor do investimento na data do balanço (art. 387, I), deverá ser ajustado ao valor de patrimônio líquido determinado de acordo com o disposto no artigo anterior, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 22).

(...)

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 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 23, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso IV).

(...)

É por isso que a investidora, ao registrar o ágio em conta de ativo, não promove a sua amortização para fins fiscais. Não poderia ser diferente, vez que a “mais valia”, decorrente da expectativa de rentabilidade futura, foi paga em razão dos lucros a serem auferidos pela investida, e que serão tributados **na própria investida**. Por sua vez, a repercussão de tais lucros na investidora dar-se-á pelo MEP, que não é objeto de tributação. Dessa maneira, como os lucros não são tributados na investidora, não há que se falar em amortização do ágio na investidora. Não faria sentido tributar os lucros na investida, e em seguida tributar o aumento do patrimônio líquido na investidora, que ocorreu precisamente por conta dos lucros auferidos pela investida.

Portanto, percebe-se que, na regra geral, para fins fiscais, o ágio não é dedutível na apuração do lucro real.

Contudo, tal cenário está sujeito a mudanças.

O investimento adquirido com ágio pode ser alienado, liquidado, ou mesmo ser objeto de uma transformação societária.

Passam a ser tratadas as situações específicas, como se pode verificar nos arts. 391 e 426 do RIR/99:

Art. 391. As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o art. 385 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no art. 426 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 25, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso III).

Parágrafo único. Concomitantemente com a amortização, na escrituração comercial, do ágio ou deságio a que se refere este artigo, será mantido controle, no LALUR, para efeito de determinação do ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento (art. 426).

(...)

*Art. 426. O valor contábil para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na **alienação ou liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido** (art. 384), será a soma algébrica dos seguintes valores (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 33, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso V):*

I - valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;

II - ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real;

III - provisão para perdas que tiver sido computada, como dedução, na determinação do lucro real, observado o disposto no parágrafo único do artigo anterior. (...) (grifei)

Verifica-se que o aproveitamento do ágio ocorre no momento em que o investimento que lhe deu causa for objeto de alienação ou liquidação, oportunidade em que o ágio irá compor a apuração do custo de aquisição a ser considerado no ganho de capital auferido pelo alienante.

Por sua vez, em eventos de transformação societária, quando investidora absorve o patrimônio da investida (ou vice versa), adquirido com ágio ou deságio, em razão de cisão, fusão ou incorporação, resolveu o legislador disciplinar a situação no art. 386 do RIR/99:

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 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 10):

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso I do § 2º do artigo anterior, 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 o inciso III do § 2º do artigo anterior, 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 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;

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados durante os cinco anos-calendário subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no mínimo, para cada mês do período de apuração.(...) (grifei)

Fica evidente que os arts. 385 e 386 do RIR/99 guardam conexão indissociável, constituindo-se em norma tributária permissiva do aproveitamento do ágio nos casos de incorporação, fusão ou cisão envolvendo o investimento objeto da mais valia.

A norma em debate tem repercussão direta na base de cálculo do tributo, o que permite a sua análise sob a perspectiva da hipótese de incidência tributária delineada pela melhor doutrina (Geraldo Ataliba, Hipótese de Incidência Tributária).

Esclarece o doutrinador que a hipótese de incidência *se apresenta sob variados aspectos, cuja reunião lhe dá entidade.*

Ao se apreciar o aspecto **peçoal**, merecem relevo as palavras da doutrina, ao determinar que se trata da *qualidade que determina os sujeitos da obrigação tributária.*

E a norma em debate se dirige à **investidora, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição, sendo ela, e apenas ela** a destinatária da prerrogativa de amortização do sobrepreço. A partir do momento em que o ágio é transferido ou repassado para outras pessoas (de A para B, de B para C, de C para D e assim sucessivamente), pessoas jurídicas **distintas** da investidora, a subsunção ao art. 386 do RIR/99 torna-se impossível, vez que o fato imponible (suporte fático, situado no plano concreto) deixa de ser amoldar à hipótese de incidência da norma (plano abstrato), por incompatibilidade do aspecto **peçoal**.

A respeito do aspecto **temporal**, cabe verificar o momento em que o contribuinte aproveita-se da amortização do ágio, mediante ajustes na escrituração contábil e no LALUR, **evento que provoca impacto direto na apuração da base de cálculo tributável.**

Sobre o aspecto **material**, há que se observar que **apenas o ágio com fundamento econômico no valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros** é que tem a amortização autorizada em sessenta parcelas.

Ainda, há que se consumir a **confusão de patrimônio** entre investidora e investida, a que faz alusão o *caput* do art. 386 do RIR (*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...*), ou seja, o lucro e o investimento que lhe deu causa passam a se comunicar diretamente.

Compartilhando o mesmo patrimônio investidora e investida, consolida-se cenário no qual a mesma pessoa jurídica que adquiriu o investimento com mais valia (ágio)

baseado na expectativa de rentabilidade futura, passa a ser tributada pelos lucros percebidos nesse investimento.

A doutrina de Luís Eduardo Schoueri discorre, com clareza:

Daí o porquê de após a incorporação o ágio passar a ser ativo intangível, amortizável, uma vez que apenas a partir desse momento os lucros passam a ser tributados na investidora, pois antes disso no máximo haverá receita de equivalência patrimonial, não tributável. (...)

Ou seja, após a incorporação, a cada mês será lançada uma parcela de 1/60 do valor originariamente pago a título de ágio, a título de despesa de amortização do ativo diferido surgido com a incorporação. Essa amortização não é qualquer favor ou benefício, já que o legislador pressupõe que, com a incorporação, o empreendimento lucrativo passe a compor o resultado da incorporadora.

Terá, pois, a incorporadora, mensalmente, dois efeitos:

- um valor, lançado a despesa, relativo à amortização do ativo diferido correspondente ao que, antes da incorporação era o ágio, e

- um ganho, correspondente à lucratividade do empreendimento incorporado. (Schoueri, Luís Eduardo. Ágio em Reorganizações Societárias (aspectos tributários) – São Paulo: Dialética, 2012, p. 79-80 (grifei))

Naturalmente, toda essa construção pressupõe atuação de agentes independentes, sem nenhum outro interesse senão o regido pelas leis de mercado. Quando se fala na aquisição de um investimento com mais valia, é evidente que o comprador disponha de elementos concretos e factíveis para lastrear sua decisão de adquirir um ativo com sobrepreço. E, especificamente no que tange à aquisição de participação societária de coligada ou controlada, obviamente se o valor pago no investimento for acompanhado de ágio, é porque a investidora tem expectativa sólida de que a investida, em um futuro determinado, auferirá lucros. Contudo, essa constatação não é fruto de um exercício de adivinhação ou de premonição, mas sim, de um estudo adequado, demonstrando a potencialidade da empresa que virá a ser sua controlada ou coligada. Em tese, nenhuma sociedade empresária, que visa o lucro, admitirá pagar uma mais valia por um investimento se não estiver devidamente respaldada. É precisamente nesse contexto que se insere a exigência do § 3º do art. 385 do RIR/99, ao pregar que o lançamento contábil do ágio *deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.*

Soa óbvio dizer, mas é preciso. Evidentemente que, entre os pólos da negociação, se foi celebrada a alienação de ativo, deve haver uma forma de adimplemento da obrigação, independentemente se foi com ágio ou não. Não é possível conceber que a aquisição de investimento, entre partes independentes, ocorra sem nenhum desembolso ou contrapartida. Tampouco é possível inferir que, no caso de sobrepreço, tal avaliação não seja realizada por uma entidade independente. Que comprador vai se dispor a adquirir um investimento com mais valia ancorada simplesmente em laudo elaborado pela vendedora? Ou em um demonstrativo superficial, sem nenhuma substância?

A ocorrência de comportamentos “fora da curva” provocam a disfunção do sistema. Por isso, quando se observa negociações entre empresas do mesmo grupo, com investimentos sendo reavaliados sem nenhum fundamento, lastreados por demonstrativos superficiais e parciais, acompanhados de reorganizações societárias visando meramente a dedução de uma mais valia que sequer foi paga, fica evidente o uso distorcido das ferramentas do sistema.

Os fatos do mundo real, para se amoldarem perfeitamente à hipótese de incidência definida pela norma tributária, devem surgir naturalmente, decorrente de atuação isenta dos agentes envolvidos e de negociação imparcial, mediante conciliação dos interesses econômicos e financeiros.

Incorre em afronta à normalidade a construção de um suporte fático artificial, entre agentes relacionados, que celebram entre si negócios que desafiam a lógica empresarial, com aquisição de investimentos sem contrapartida, valoração de sobrepreço sem fundamentação econômica, e reorganizações intragrupo desprovidas de substância. Fica evidente que o propósito é, unicamente, construir artificialmente um suporte fático que permita subsunção à norma tributária permissiva de aproveitamento de despesa de amortização.

E é precisamente o que ocorre no caso concreto.

As partes envolvidas, Brafer S/A (recorrente), Brafer Ltda e MAG, tem administradores em comum, que concretizam e efetivamente conduzem as negociações entre as pessoas jurídicas da estrutura societária .

A partir de 2000, até 2005, no decorrer das reorganizações societárias do grupo econômico, a Brafer Ltda teve como quotistas a Brafer S/A, a pessoa física Marino Garonafi e a MAG. A MAG, na DIPJ/2005, informou que tinha como quotistas Marino Garofani, Luiz Carlos Caggiano Santos e Suzely Olsen Garofani. A Brafer S/A teve como acionistas no período analisado Marino Garofani, Luiz Carlos Caggiano Santos e Suzely Olsen Garofani e a MAG.

A Brafer Ltda apresentou DIPJ como inativa nos anos-calendário de 2001, 2002, 2003 e 2004.

No ano de 2005, a recorrente (Brafer S/A) era controlada pela MAG, que detinha 99,95% do patrimônio líquido da investida, com investimento contabilizado no valor de R\$30.517.208,85.

Em 31/10/2005, a MAG decide integralizar capital de outra pessoa jurídica, a Brafer Ltda (inativa do ano-calendário de 2001 a 2004), mediante entrega das ações da Brafer S/A. Contudo, para fins de integralização, as ações da Brafer S.A. foram avaliadas em R\$60.817.145,00, razão pela qual a Brafer Ltda contabilizou o ágio do investimento (R\$30.299.936,15). Logo em seguida, em 21/11/2005 a Brafer S/A incorpora a Brafer Ltda. A partir do ano-calendário de 2007, a Brafer S/A passa a amortizar o ágio decorrente da incorporação.

A mais valia do investimento foi adimplida internamente, sem nenhuma contrapartida. E o ágio interno, intragrupo, passou a ser utilizado para amortizar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL a partir do ano-calendário de 2007.

Sobre o investimento contabilizado no valor de R\$30.517.208,85, correspondente às ações da Brafer S/A que a MAG utilizou para integralizar o capital da Brafer Ltda, foi agregado um ágio de R\$30.299.936,15.

Trata de situação atípica, no qual a MAG, detentora de um ativo de R\$30.517.208,85 (ações da Brafer S/A), utiliza o investimento para integralizar o capital de outra empresa por um valor de R\$60.817.145,00, ou seja, com um ágio de R\$30.299.936,15, sem nenhuma contrapartida. E mais estranho ainda é constatar que o valor foi investido em uma pessoa jurídica (Brafer Ltda) inativa há quatro anos, que ressurgiu das cinzas em 31/10/2005, e é extinta em menos de um mês (21/11/2005), vez que foi incorporada, pela Brafer S/A, a empresa do qual detinha participação acionária majoritária.

São operações sem nenhuma sustentação econômica, que já são suficientes para demonstrar a superficialidade do suporte fático construído pela recorrente.

Mas não é só.

Consta nos autos laudo de avaliação, assinado, dentre outros, por Josilei Lopes de Oliveira, não por acaso, contador do grupo econômico. O documento de fls. 88/91 trata de laudo de avaliação contábil do patrimônio líquido da Brafer Ltda, no qual, em brevíssima exposição, sem nenhuma motivação, conclui que o patrimônio líquido contábil da Brafer Ltda, a ser incorporada pela Brafer S/A, é de R\$62.019.611,29. No balanço patrimonial apresentado da Brafer Ltda, encerrado em 31/10/2005, consta, no Ativo, (1) Circulante Disponível de R\$1,00, e (2) Permanente (2.1) Investimento de R\$61.462.131,29 e (2.2) Imobilizado de R\$557.489,00.

Observe-se que o laudo não trata, em nenhum momento, da fundamentação do ágio apurado no valor de R\$30.299.936,15. Trata de situação posterior, do fim do processo da reorganização societária, momento em que a Brafer S/A incorpora a Brafer Ltda. Não discorre, em nenhum momento, sobre as razões que fundamentaram o ágio, como, por exemplo, expectativa de rendimentos futuros a serem auferidos pela Brafer S/A, que levaram a MAG a entregar as ações que detinha para integralizar patrimônio da Brafer Ltda por valor muito superior ao contabilizado (de R\$30.517.208,85 para R\$60.817.145,00).

Verifica-se, portanto, a utilização da Brafer Ltda meramente como passagem para o ágio interno, para que pudesse ser aproveitado pela Brafer S/A., que continuou a ser controlada pela MAG. A reorganização societária viabilizou uma reavaliação do investimento sem ônus para o grupo econômico, além de proporcionar uma redução indevida na base de cálculo do IRPJ e da CSLL em razão da amortização do ágio.

E, ainda que a reorganização societária empreendida tivesse atendido os requisitos formais dispostos no direito empresarial, conforme aduzido pela recorrente, são negócios jurídicos que, apesar de válidos entre as partes, **não necessariamente mostram-se aptos** a serem oponíveis ao Fisco, entendimento em consonância com a doutrina de Marco Aurélio Greco, na obra Planejamento Tributário, 3ª edição:

O primeiro ponto que implica em mudança do paradigma clássico, está em o foco da análise não estar apenas na licitude dos atos, mas igualmente na sua eficácia perante o Fisco.

Sublinho que se trata de eficácia perante o Fisco, pois o mesmo ato pode gerar efeitos em muitas direções e em relação a várias

peças (e não apenas entre as partes e o Fisco). Isto significa que o tema do planejamento está focado apenas na perspectiva atinente ao Fisco o que não exclui as demais e não implica, também, transplante automático para o âmbito fiscal da proteção que o ato possui em outro campo da disciplina jurídica.(...)

A licitude perante o ordenamento setorial (se relevante e pertinente ao caso) contamina a conduta do contribuinte e retira a proteção jurídica aos efeitos fiscais do que foi realizado. Mas a sua licitude perante o ordenamento setorial (embora necessária) não é suficiente para assegurar a proteção aos efeitos fiscais pretendidos. (grifei)

A eficácia dos atos perante a administração tributária constitui-se em análise de ordem preliminar, independente de que se apreciar outras questões, como ocorrência de dolo, simulação ou mesmo a ocorrência de vícios no conjunto de negócios jurídicos celebrados.

No caso em tela, restou demonstrada, de maneira exaustiva, pelos documentos trazidos aos autos pela Fiscalização, que as reorganizações societárias empreendidas pela recorrente não repercutem na esfera tributária.

Tampouco há que se falar em subsunção ao art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002, conforme pretende a recorrente. Trata-se de situação que seria aplicável caso a autuação fiscal tivesse como sujeito passivo a MAG, que foi a pessoa jurídica que integralizou o capital social de outra pessoa jurídica (Brafer Ltda) mediante ações (da Brafer S/A) avaliadas em valor superior ao registrado em sua escrituração contábil. A norma dispõe que, nesse caso, o ganho obtido pela MAG, mediante a valorização das ações da Brafer S/A, seria diferido, e tributado apenas no momento em que o investimento fosse realizado, não se considerando a realização *a eventual transferência da participação societária incorporada ao patrimônio de outra pessoa jurídica, em decorrência de fusão, cisão ou incorporação.*

Enfim, sobre a **infração 1**, não se sustenta a alegação da recorrente de que a autuação fiscal teria incorrido em nulidade. Tanto a descrição dos fatos, quanto o enquadramento legal da autuação mostram-se cirúrgicos. O objeto da autuação tratou precisamente da glosa das amortizações efetuadas pela recorrente no decorrer dos anos-calendário de 2007 e 2008, que tiveram como desdobramento uma nova apuração na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. O artigo 273 do RIR/99, citado pela Recorrente, trata da inobservância do regime de competência, que tem como desdobramento a postergação no recolhimento do imposto, cujo lançamento de ofício seria aplicado sem multa de ofício. Como se pode observar, trata-se de situação que não guarda nenhuma conexão com o caso em análise.

Em relação à CSLL, entendo que não há reparos a fazer no procedimento fiscal. Sobre o assunto, peço vênha para transcrever as conclusões do acórdão recorrido:

Conforme já amplamente abordado, parte das exigências efetuadas pela fiscalização foram decorrentes de amortizações de ágio gerado intragrupo, ao qual não se aplica o artigo 386, III, do RIR/1999, o que também se estende à apuração da base de cálculo da CSLL. Senão vejamos.

A Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do Auto de Infração relativo à CSLL contém os dispositivos abaixo reproduzidos:

Art. 2º e §§ da Lei nº 7.689, de 1988

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:

1. exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

2. exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computado como receita;

3. exclusão do lucro decorrente de exportações incentivadas, de que trata o art. 1º, § 1º do Decreto-Lei nº 2.413, de 10 de fevereiro de 1988, apurado segundo o disposto no art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e alterações posteriores;

4. adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido. (g.n.)

Art. 57 da Lei nº 8.981/95

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995) (g.n.)

Como se viu ao longo de todo o presente voto, o registro do ágio gerado no interior do próprio grupo econômico não tem consistência econômica e contábil.

Sendo assim, não se admite que semelhante ágio impacte o próprio resultado do exercício, o qual deve ser apurado a partir da legislação comercial e das normas e procedimentos contábeis

~~normalmente aceitos.~~ Por conseguinte, o resultado do exercício

deve ser retificado de ofício de forma a dele expurgar tais registros.

A recomposição do lucro real é a forma de tributação do IRPJ, enquanto para apuração da CSLL basta eliminar os efeitos do ágio, que, pelas peculiaridades do caso, é tributária e contabilmente indedutível. Nesse contexto, o que se observa é a simples retirada da apuração do resultado do exercício de parcelas que, por sua natureza, não podem integrá-la.

Portanto, no que concerne à **infração 1**, afasto a preliminar de nulidade arguida, e no mérito, nego provimento ao recurso voluntário.

A **infração 2** trata de glosa de despesas, amparando-se no art. 302, inciso II, do RIR/99:

Art. 302. Os pagamentos, de qualquer natureza, a titular, sócio ou dirigente da pessoa jurídica, ou a parente dos mesmos, poderão ser impugnados pela autoridade lançadora, se o contribuinte não provar (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 5º):

I - no caso de compensação por trabalho assalariado, autônomo ou profissional, a prestação efetiva dos serviços;

II - no caso de outros rendimentos ou pagamentos, a origem e a efetividade da operação ou transação.

§ 1º Incluem-se entre os pagamentos de que trata este artigo as despesas feitas, direta ou indiretamente, pelas empresas, com viagens ao exterior, equiparando-se os gerentes a dirigentes de firma ou sociedade (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 7º).

*§ 2º No caso de empresa individual, a autoridade lançadora poderá impugnar as despesas pessoais do titular da empresa que não forem expressamente previstas na lei como deduções admitidas, se ele não puder provar a relação da despesa com a atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 4º).
(grifei)*

O art. 302 do RIR/99 é desdobramento do art. 299, que trata da dedutibilidade das despesas, mediante exame da usualidade, normalidade e necessidade levando-se em consideração as atividades operacionais da sociedade empresária.

No caso em análise, debrucha-se a autoridade fiscal sobre despesas que teriam incorrido em razão de prestação de serviços da MAG (tributada pelo lucro presumido) para a recorrente.

Vale transcrever dispositivos do contrato de prestação de serviços de fls. 1242/1245, que tem como contratante a Brafer S/A, representada no ato pelos diretores Luiz Carlos Caggiano Santos e Suzely Olsen Garofani e contratada a MAG, representada por Marino Garofani, firmado para o período de 01/01/2007 a 31/12/2009:

CLÁUSULA PRIMEIRA: DOS SERVIÇOS

1.1 - A CONTRATADA executará os serviços de consultoria técnica para a CONTRATANTE, aplicando o seu vasto conhecimento técnico, na busca de novos mercados e de novos negócios, gerindo todas as atividades da CONTRATANTE, desde o suprimento de materiais, controle da produção, produtividade, busca de novos negócios até o aumento do faturamento e lucratividade.

1.2 - Os serviços aqui definidos serão executados exclusivamente e pessoalmente pelos Diretores da CONTRATADA, não podendo conter pessoas estranhas sem a manifesta e expressa autorização da CONTRATANTE;

1.3 - Os diretores da CONTRATADA representarão a CONTRATANTE em todos os seus negócios, mesmo naqueles que já se encontram em fase de execução, além de todas as demais circunstâncias em que haja esta necessidade.

(...)

CLÁUSULA TERCEIRA: DA REMUNERAÇÃO E FORMA DE PAGAMENTO

3.1 - A remuneração dos serviços ora contratados será devida mensalmente pela CONTRATANTE à CONTRATADA e, o seu valor será apurado mediante a aplicação da porcentagem de 3,5% (três vírgula cinco por cento) sobre o faturamento bruto mensal da CONTRATANTE;

(...)

CLÁUSULA QUARTA: DAS OBRIGAÇÕES DA CONTRATADA

4.1 - A CONTRATADA obriga-se a desenvolver seus trabalhos dentro das instalações da CONTRATANTE, utilizando-se de todas as ferramentas disponíveis para levar a bom termo a consecução dos objetivos do presente instrumento;

CLAUSULA QUINTA: DAS OBRIGAÇÕES DA CONTRATANTE

(...)

5.3 - Todas as despesas de locomoção, viagens e estadas, e outras necessárias, será suportadas pela CONTRATANTE, ficando a CONTRATADA livre de quaisquer despesas durante a vigência do presente contrato;

(...)

CLÁUSULA OITAVA: DAS DEMAIS CONDIÇÕES

(...)

8.4 - A CONTRATADA é a única responsável por todos os encargos, impostos e taxas decorrentes de seu faturamento relativo aos serviços prestados à CONTRATANTE, bem como

qualquer outro tipo de custos ou despesas decorrentes de sua atividade normal;

8.5 - Com o vencimento ou rescisão do Contrato não caberá à CONTRATADA qualquer tipo de indenização. Outrossim, mesmo terminado o contrato, compromete-se a CONTRATANTE a atender as obrigações contratuais previamente assumidas até o término das mesmas. Da mesma forma compromete-se a CONTRATADA, atendendo as obrigações contratuais até então assumidas perante a CONTRATANTE.

Discorre a autoridade autuante que, no período analisado, a recorrente (Brafer S/A), contratante, tinha como acionistas majoritários, respondendo por 99,90% do capital social, os sócios Marino Garofani (70%), Luiz Carlos Caggiano Santos (20%) e Suzely Olsen Garofani (10%). E a contratada, a MAG, tinha como quotistas as mesmas pessoas físicas Marino Garofani (70%), Luiz Carlos Caggiano Santos (20%) e Suzely Olsen Garofani (10%).

Foram lançadas pela recorrente despesas, decorrentes da prestação de serviços da MAG, no valor de R\$5.999.636,98 e R\$9.776.300,44, para os anos-calendário de 2007 e 2008, respectivamente. No Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal encontra-se planilha que relaciona os lançamentos contábeis no razão, no qual constam registros de que os pagamentos foram efetuados por meio dos Bancos HSBC e Santander, com exceção de um lançamento de R\$350.000,00 de 19/12/2007, que se refere a uma compensação de valores entre a recorrente e a MAG.

Diante dos elementos apresentados, a primeira constatação é o fato de os sócios da recorrente e da MAG serem os mesmos, além das disposições contratuais no qual o serviço deveria ser prestado especificamente por sócio da MAG (Marino Garofani, Luiz Carlos Caggiano Santos e Suzely Olsen Garofani) que são **os mesmos** acionistas da contratante.

Mas não é só. Os dispositivos do contrato de prestação de serviços predizam que a prestação de serviço deveria ser executada *exclusivamente e pessoalmente pelos Diretores da CONTRATADA*. No que concerne às obrigações, caberia à contratante suportar integralmente as despesas incorridas pela contratada, arcar *por todos os encargos, impostos e taxas decorrentes de seu faturamento relativo aos serviços prestados à CONTRATANTE*, e mais, em eventual *vencimento ou rescisão do Contrato não caberá à CONTRATADA qualquer tipo de indenização*.

Registra ainda a autoridade fiscal que as notas fiscais, emitidas pela MAG, apresentadas em ordem seqüencial, atestam que o único cliente é a Brasfer S/A.

Um contrato dessa natureza só poderia ter sido firmado porque as partes envolvidas, contratada e contratante, tem **confusão de interesses**, são empresas administradas pelas mesmas pessoas.

Observe-se que a autoridade autuante fez a devida circularização junto à MAG, ocasião em que a prestadora de serviços declarou que não possuía funcionários e que os serviços eram realizados pelos próprios sócios. Intimada novamente, a apresentar demonstrativos, planilhas e outros documentos para comprovar a execução dos trabalhos, apresentou resposta evasiva, descrita no Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal:

O contribuinte entrega tão somente uma planilha eletrônica denominada "evolução brafer 2007/2008" e seu conteúdo restringe-se a informar o faturamento mensal desses dois anos, assim como os gastos totais em investimentos na produção. Também comenta que houve conquista de novos mercados, mas não consegue dizer quais são estes novos mercados, quem são estes novos clientes obtidos com os esforços da MAG. Também comenta que houve otimização do processo produtivo, mas não demonstra esse fato. Enfim, todas as respostas são generalizadas e não demonstram o acompanhamento, no mínimo mensal, entre contratado e contratante.

De fato, a MAG não apresenta nenhuma resposta conclusiva, precisamente porque não tem o que dizer. A recorrente contrata seus próprios sócios para prestar serviços de natureza indefinida, remunera os serviços executados e efetua os registros contábeis a título de despesa operacional (R\$5.999.636,98 para o ano-calendário de 2007 e R\$9.776.300,44 para o ano-calendário 2008) para reduzir a base de cálculo do IRPJ e CSLL.

As conclusões da Fiscalização são precisas:

Ora pois, os sócios não podem vender seus serviços para si mesmos. Já recebem pró-labore e ao final do exercício, ainda recebem dividendos do resultado da empresa.

Para se comprovar uma despesa, de modo a torná-la dedutível, face à legislação do imposto de renda, não basta comprovar que ela foi assumida e que houve o desembolso. É indispensável, principalmente, comprovar que o dispêndio corresponde à contrapartida de serviços efetivamente prestados pelo beneficiário dos pagamentos.

Por isso, mostra-se acertada a tipificação imputada pela autoridade autuante. Conforme comando do art. 302 do RIR/99, foram corretamente impugnados os pagamentos a titular, sócio ou dirigente da pessoa jurídica, quando a contribuinte não comprova a origem e a efetividade da operação ou transação. Da mesma maneira, são dispêndios desprovidos dos atributos de normalidade, usualidade ou necessidade (art. 299 do RIR/99).

Toda a prestação de serviços, que justificaria as despesas, decorreu de situação **artificial** criada pela recorrente. Não se pode falar que teria uma origem, tampouco em efetividade, tendo em vista que nasceu a partir de um fato fictício, inexistente, vez que **não ocorreu** nenhuma prestação de serviço. Foi criada pela contribuinte uma **ficção**, para lastrear os pagamentos efetuados e justificar a dedução na base de cálculo do IRPJ e da CSLL a título de despesas operacionais.

Portanto, em relação à **infração 2**, nego provimento ao recurso voluntário

Sobre a **infração 3**, trata de lançamento de IRRF, com fulcro no art. 674, § 1º do RIR/99:

Art. 674. Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado,

ressalvado o disposto em normas especiais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61).

§ 1º A incidência prevista neste artigo aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).

§ 2º Considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 2º).

§ 3º O rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 3º). (grifei)

A hipótese de incidência delineada comporta, portanto, pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa. Trata-se de situação no qual, partindo-se do pressuposto de que o prestador de serviços não ofereceu os rendimentos à tributação, a sujeição passiva é transferida para o tomador de serviços.

Relacionou a autoridade fiscal os pagamentos escriturados pela recorrente no razão contábil, no qual consta registro dos recolhimentos por meio dos Bancos HSBC e Santander.

E, conforme já demonstrado, os pagamentos decorreram de situação forjada pela recorrente, que concebeu uma ficção com o intuito de produzir despesas operacionais dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e CSLL. Diante da artificialidade da prestação de serviços, que sequer existiu, não há que se falar em causa que pudesse justificar os pagamentos, razão pela qual se mostrou correta a tipificação da autoridade autuante.

Enfim, reclama a recorrente de que teria efetuado retenções na fonte e que teria comprovado a ocorrência dos pagamentos, e, por isso, no caso da manutenção da exigência do IRRF, pugna pelo aproveitamento dos valores recolhidos para reduzir o valor do imposto lançado de ofício.

De fato, verifica-se correspondência entre as retenções na fonte indicadas nas notas fiscais de fls. 1542/1546 e pagamentos efetuados pela recorrente, por meio dos DARF de fls. 1552/1556, com Código de Receita 1708 - IRRF - REMUNERAÇÃO SERVIÇOS PRESTADOS POR PESSOA JURÍDICA. Os correspondentes lançamentos contábeis encontram-se relacionados na cópia do razão às fls. 1550/1551.

Ainda, de acordo com o MAFON – Manual do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte, o IRRF Código de Receita 1708 trata de *importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas civis ou mercantis pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional*, sendo o responsável pelo recolhimento a fonte pagadora, qual seja, o tomador do serviço, precisamente a situação tratada nos presentes autos.

Nesse sentido, dou provimento parcial ao recurso voluntário em relação à **infração 3**, para considerar os pagamentos de IRRF efetuados pela recorrente.

Sobre a multa de ofício, observa-se que foi qualificada (150%) para as **duas primeiras infrações**.

Entendo que não poderia ser diferente.

Nota-se a consciência da recorrente em engendrar uma construção, partindo de um grupo de empresas com administração em comum, **especificamente** para produzir despesas com o intuito deliberado de reduzir a base de cálculo dos tributos.

No caso concreto, restou demonstrada a presença de dois elementos inerentes ao dolo: o cognitivo, que é o conhecimento do fato constitutivo da ação típica, e o volitivo, a vontade de realizar a conduta.

Cezar Roberto Bitencourt esclarece, com clareza peculiar, *in verbis*:

Para a configuração do dolo exige-se a consciência daquilo que esse pretende praticar. Essa consciência deve ser atual, isto é, deve estar presente no momento da ação, quando ela está sendo realizada (...). A vontade, incondicionada, deve abranger a ação ou omissão (conduta), o resultado e o nexo causal. A vontade pressupõe a previsão, isto é, a representação, na medida em que é impossível querer algo conscientemente senão aquilo que se previu ou representou na nossa mente, pelo menos, parcialmente (...). É indispensável uma determinada relação de vontade entre o resultado e o agente e é exatamente esse elemento volitivo que distingue o dolo da culpa.

Não há que se falar em desconhecimento ou ignorância da norma por parte da recorrente. A formação do ágio decorreu de uma reorganização societária artificial, que viabilizou uma reavaliação no investimento, registro de ágio e posterior amortização. Sequer ocorreu pagamento à investidora pela suposta valorização das ações. A própria recorrente, sem nenhum constrangimento, respondeu à Fiscalização, em resposta à intimação realizada em 18/05/2012:

Em 21/11/2005, a Brafer Construções Metálicas S.A. incorporou a Brafer Indústria e Construções Ltda., sucedendo neste direito a partir deste ato. A baixa do valor de ágio R\$30.299.936,15, foi levado a despesa em 60 parcelas, como regulamenta a legislação, sem qualquer desembolso financeiro.

O mesmo se pode dizer a respeito do contrato de prestação de serviços celebrado entre a recorrente e a MAG. Restou evidente a manipulação entre as duas empresas administradas pelo mesmo grupo, para fabricar despesas operacionais.

As conclusões descritas no Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal são precisas:

*O contribuinte, ao gerar de forma artificial uma despesa com ágio sabidamente inexistente, praticou, de forma inequívoca, uma ação dolosa, ou seja, intencional e consciente, a qual retardou o conhecimento dos fatos por parte do Fisco, além das reais circunstâncias materiais do fato gerador, já que tudo isso **que foi feito teve o propósito de iludir o Fisco, pois deu o nome***

de "Ágio sobre Investimentos"- a fatos sabidamente desprovidos de quaisquer características que o compõe. Não basta o fato de estar tudo informado em DIPJ ou em Notas Explicativas, ou então, os Atos Formais registrados nos Órgãos competentes. O fato é que tudo isso foi feito para ' informar ao Fisco algo que inexistia e, que, portanto, produziu o retardamento do conhecimento das verdadeiras circunstâncias. Ademais, houve a modificação de característica essencial do fato gerador, uma vez que os montantes de IRPJ e CSLL devidos foram reduzidos (usou despesas sabidamente inexistentes). A FISCALIZADA não praticou estes fatos de forma involuntária, ou incorreu em erro em sua conduta, restando caracterizada a atitude dolosa. Desta forma, a conduta sob análise amolda-se às hipóteses previstas nos artigos da Lei 4.502/64 abaixo citados.

O fundamento para a qualificação da multa reside na utilização de uma série de instrumentos com o intuito de criar uma roupagem legal capaz de dar uma aparência legítima às operações de reorganização societária cujo único fundamento era o aproveitamento do ágio como despesa dedutível.

Nessa construção, utilizou-se a contribuinte da confecção de laudos de avaliação capazes de sustentar a existência do ágio e da celebração de protocolo de incorporação para justificar a incorporação efetivada, pela atuada, que nada mais foi do que uma série de modificações societárias de forma a se colocar em situação de aproveitamento do ágio.

O conjunto dos atos levados a efeito pela atuada corresponderia à uma prática deliberada, consciente dos riscos envolvidos, com o objetivo de alcançar, por meio da criação fictícia de ágio e de uma estrutura societária artificial, vantagem fiscal indevida.

O conjunto dos fatos verificados no caso sob exame colocam em evidência o propósito de construção de unia pretensa realidade formal destinada a mascarar, senão a ocultar, o que de fato se pretendia, o que de fato se buscava. É dizer, todas as ações envolvidas tinham por fim único a criação de um ágio fictício a ser transformado em benefício fiscal por força de um arranjo societário artificial.

(...)

E o mesmo enquadramento legal deve ser aplicado para a "fabricação" de despesas de assessoria, onde o contribuinte, contratou ele mesmo e ainda pagou 3,5% (três ponto cinco percentuais) de seu faturamento mensal.

A prestadora de serviços MAG Ltda, detinha 99,90% do capital do contribuinte BRAFER S/A.

Os valores pagos tiveram como fundamento os serviços de consultoria técnica, onde a MAG Ltda, que é uma empresa de Administração e Participações, cujo CNAE fora informado como sendo 64.62-0/00 - Holding de instituições não-financeira, iria

aplicar o seu vasto conhecimento técnico, na busca de novos mercados e de novos negócios... Conforme Contrato de Prestação de serviços, de 15 de janeiro de 2007, cláusula primeira.

O Contrato de Prestação de serviços foi assinado por Luiz Carlos Caggiano Santos e por Suzely Olsen Garofani, representando a BRAFER S/A, e por Marino Garofani, representando a MAG Ltda. Ou seja, as partes são as mesmas, com os mesmos interesses.

Como demonstrado, o contribuinte estava "fabricando" despesas para poder reduzir o lucro real da BRAFER S/A, transferindo a receita para a MAG Ltda que é uma empresa tributada pelo Lucro Presumido, reduzindo assim a sua carga tributária.

A série de atos praticados pela recorrente caracterizam o intuito doloso, o *plus* na conduta, aspecto subjetivo que vai além do tipo tributário previsto na infração tributária. Restou evidente a intenção de enganar o Fisco, mediante ardil, malícia, em conduta reprovável.

Portanto, deve ser mantida a qualificação de multa de ofício.

A respeito da multa isolada aplicada sobre insuficiência de recolhimentos de estimativas mensais, apurada pela Fiscalização em razão das infrações tributárias lançadas, cabe esclarecer que a Lei nº. 9.430, de 1996, em sua redação original, deixa claro, na dicção de seu art. 44, § 1º, inciso II, *in fine*, que a multa aplicada em razão do não recolhimento do tributo apurado no regime de estimativa, deve ser exigida isoladamente, mesmo no caso em que a pessoa jurídica, no ano-calendário correspondente, tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL. Por sua vez, a Lei nº. 11.488, de 2007, que alterou a redação do precitado art. 44 da Lei nº. 9.430/1996, não modificou esta condição. Nesse sentido, observe-se que resta plenamente vinculada a autoridade fiscal, caso verifique divergências de apuração de impostos e contribuições submetidos ao lucro real anual sob o regime de estimativa, devendo aplicar a multa isolada nos termos do comando legal.

Vale registrar que antes mesmo das modificações introduzidas pela Lei nº 11.488, de 2007, a redação pretérita do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, já trazia previsão da multa isolada incidente sobre a falta de recolhimento da estimativa, sem prejuízo da multa de ofício, como e pode observar a seguir:

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 prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

Posteriormente, o art. 44 da Lei nº. 9.430, de 1996, com a redação da Lei nº. 11.488, de 2007, mantém entendimento de que as hipóteses de incidência que ensejam a imposição das penalidades da multa de ofício e da multa isolada em razão da falta de pagamento da estimativa são distintos, tanto que tratadas em incisos distintos do art. 44 da Lei nº. 9.430, de 1996, com a redação da Lei nº. 11.488, de 2007, que não se confundem:

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.

Nesse sentido, verifica-se que não há ocorrência de concomitância entre a multa exigida isoladamente sobre a falta de recolhimento das estimativas mensais obrigatórias e a multa proporcional, haja vista que se tratam de penalidades distintas, incidentes sobre bases de cálculo igualmente diversas: uma é exigida sobre o tributo ou contribuição apurados ao fim do ano-calendário, juntamente com o principal devido; outra incide isoladamente sobre o recolhimento por estimativa que deixou de ser efetuado.

Nesse sentido, a multa isolada de estimativa de IRPJ e CSLL deve ser mantida.

Protesta ainda a recorrente sobre a imputação de juros de mora sobre a multa de ofício.

Cabe esclarecer que no artigo 113, do CTN, constata-se que o objeto da obrigação tributária principal é o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária:

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.

§ 2º (...)

Por sua vez, o crédito tributário decorre da obrigação principal, conforme o artigo 139 do CTN:

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

Nesse contexto, verifica-se que a penalidade pecuniária, decorrente da infração, compõe a obrigação tributária principal e, por conseguinte, integra o crédito tributário. Doutrina de Ives Gandra Martins mostra-se esclarecedora:

A obrigação tributária abrange tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária. O pagamento, seja do tributo, seja da penalidade pecuniária - que são duas espécies do gênero obrigação tributária -, extingue o crédito tributário.

A obrigação principal é efetivamente uma obrigação tributária. A obrigação acessória é uma obrigação administrativa, porque, quando ela passa a ser tributária, deixa de ser acessória e passa a ser principal. Há que se observar que não é toda penalidade tributária que se constitui em sanção com conformação de obrigação tributária. A penalidade que implica a perda de liberdade, que é ínsita ao campo do Direito Tributário, essa, evidentemente, não é uma obrigação tributária. A obrigação tributária é, como vimos, gênero do qual são espécies o tributo e a penalidade. Entretanto, esta só compreende a penalidade pecuniária. Se a penalidade for de outra natureza, tributária não é. As obrigações acessórias, aquelas que os contribuintes são obrigados a fazer em nome do fisco e para o fisco, como a escrituração dos seus livros, a manutenção dos seus documentos, a emissão de notas fiscais, essas obrigações acessórias, na verdade, não são obrigações tributárias, são obrigações administrativas. O contribuinte se transforma numa longa manus da Administração, e é evidente que essas obrigações acessórias, quando descumpridas, merecem uma penalidade, e sempre que merecerem uma penalidade pecuniária passam a ser obrigações principais e entram naquela conformação do art. 113' (Curso de direito tributário, Col. Audio-Juris, cit., fita n. 6, lado A)." (grifei)"

Nesse diapasão, o CTN, ao discorrer sobre o pagamento, informa que devem incidir juros no crédito tributário não integralmente adimplido no vencimento, *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.

§ 1º (...)

Não por acaso, a Lei nº 9.430, de 1996, no seu artigo 43, ao dispor sobre o auto de infração sem tributo, estabelece que incidirão juros de mora sobre as multas isoladas:

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.

Portanto, cabe a incidência de juros sobre a multa de ofício, com base na taxa SELIC, com utilização já ratificada pela Súmula CARF nº 4:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Enfim, requer a recorrente produção de provas complementares e baixa do feito em diligência, caso necessário.

Quanto ao pedido de juntada posterior de documentos, ocorre que o art. 57, § 4º, do Decreto nº 7.574, de 2011, estabelece que as provas documentais devem ser apresentadas por ocasião da impugnação. Caso as provas não sejam apresentadas nessa ocasião, essa faculdade processual fica preclusa. As únicas exceções admitidas ocorrem nos casos em que o contribuinte demonstra, irrefutavelmente, a impossibilidade de apresentação das provas por ocasião da impugnação, por motivo de força maior, ou por se referir a fato ou a direito superveniente, ou ainda se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Caberia, portanto, ao sujeito passivo, demonstrar a ocorrência de qualquer uma das hipóteses descritas acima, para justificar a não apresentação de provas na ocasião da entrega da impugnação. Da análise dos autos, constata-se que a requerente elaborou seu pedido baseado apenas em meras alegações, ou seja, não comprovou nenhum dos motivos previstos na legislação que impediriam a apresentação de quaisquer provas, ou seja, mostra-se protelatório.

Portanto, em relação a novas juntadas de provas, entendo que já ocorreu a preclusão processual, nos termos do art. 16, § 4º, do PAF.

Sobre o pedido de diligência, entendo que se mostra prescindível, vez que nos presentes autos encontram-se todos os elementos disponíveis para o adequado julgamento do litígio. Por isso, indefiro a solicitação da recorrente, conforme art. 35 do Decreto nº 7.574,

de 2011. Ademais, não foram atendidas as condições previstas no art. 36 do mencionado ato normativo.

Pelo exposto, voto no sentido de **rejeitar** a preliminar de nulidade e a prejudicial de mérito de decadência e, no mérito, **dar provimento parcial** ao recurso voluntário, para deduzir do lançamento de ofício de IRRF os valores relativos aos pagamentos efetuados por meio dos DARF de fls. 1552/1556 (numeração digital).

Assinado Digitalmente

André Mendes de Moura

Voto Vencedor

Conselheiro Fábio Nieves Barreira

Aduz a recorrente a ilegalidade da incidência cumulativa de multa isolada e de multa de ofício. Acompanhando a jurisprudência deste Conselho¹, entendo ser ilegal a exigência de ambas penalidades incidentes sobre a mesma base de cálculo:

“Ementa:

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - MESMA BASE DE CÁLCULO – A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9A30, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art, 44, da Lei n 9,430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo.”

Diante do exposto, voto no sentido de **rejeitar** a preliminar de nulidade e a prejudicial de mérito de decadência e, no mérito, **dar provimento parcial** ao recurso voluntário, para deduzir do lançamento de ofício de IRRF os valores relativos aos pagamentos efetuados por meio dos DARF de fls. 1552/1556 (numeração digital), bem como para excluir a aplicação das multas isoladas.

Assinado digitalmente

Cons. Fábio Nieves Barreira, Redator Designado.

1

Recurso Especial, Proc. nº 10510,000679/2002-19, Conselheira Relatora Leila Maria Scherrer Leitão.

Processo nº 10980.725659/2012-81
Acórdão n.º **1103-001.170**

S1-C1T3
Fl. 1.822

CÓPIA