



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.726073/2013-15
Recurso Embargos
Acórdão nº 1402-006.081 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de setembro de 2022
Embargante COMPANHIA PROVIDÊNCIA INDÚSTRIA E COMÉRCIO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2007, 2008

EMBARGOS INOMINADOS. LAPSO MANIFESTO.

Verificada inexactidão material devido à lapso manifesto do acórdão embargado no que diz respeito às matérias deliberadas, devem ser acolhidos os embargos para que sejam sanados os vícios apontados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer dos embargos de declaração interpostos e, na parte previamente admitida, a ele dar provimento para, sem efeitos infringentes, corrigir o erro material apontado.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogerio Borges, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Evandro Correa Dias, Luciano Bernart, Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocado(a)), Jandir Jose Dalle Lucca, Antonio Paulo Machado Gomes, Paulo Mateus Ciccone (Presidente) Ausente(s) o conselheiro (a) Iagaro Jung Martins, substituído (a) pelo (a) conselheiro (a) Carmem Ferreira Saraiva.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório do despacho de admissibilidade de fls. 4286/4292, abaixo transcrito:

Trata-se de Embargos Inominados, interpostos pelo contribuinte, ao amparo do art. 66, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, contra o Acórdão nº 1402- 001.954, complementado pelo Acórdão nº 1402-002.848, no que se refere à multa isolada, sem efeitos infringentes.

A insurgência se refere à decisão proferida no Acórdão nº 1402-001.954, em sessão plenária de 25/03/2015, por meio do qual o Colegiado da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção assim decidiu:

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos negar provimento ao recurso de ofício e acolher a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2007. No mérito, dar provimento parcial ao recurso: i) por unanimidade de votos para cancelar integralmente a exigência referente aos itens 2 e 3 do auto de infração. Os Conselheiros Frederico Augusto Gomes de Alencar, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Leonardo de Andrade Couto acompanharam pelas conclusões. O Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto apresentará declaração de votos; e: ii) por maioria de votos, para cancelar a exigência da multa isolada. Vencidos os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Leonardo de Andrade Couto que votaram por manter a exigência dessa multa para o ano-calendário de 2008.

A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2008, 2009

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

A evidência da intenção dolosa exigida na lei para a qualificação da penalidade aplicada há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal.

A simples omissão de receitas, mesmo sendo de forma reiterada, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996, já que ausente conduta material bastante para sua caracterização.

Assim, para se proceder a qualificação da multa de ofício exige-se que a mesma seja devidamente comprovada e justificada nos autos do processo. Além disso, exige-se que o sujeito passivo tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964.

RECURSO VOLUNTÁRIO DECADÊNCIA DO DIREITO DA FAZENDA NACIONAL CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IRPJ. CSLL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO E/OU COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS. TERMO INICIAL PARA A CONTAGEM DO PRAZO.

Havendo pagamento antecipado e/ou compensação de tributos o direito de a Fazenda Nacional lançar o crédito tributário decai após cinco anos contados do fato gerador que, nos casos de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), ocorrem no último dia do trimestre, nos casos de levantamentos trimestrais, ou em 31 de dezembro de cada ano-calendário questionado, nos casos de levantamentos anuais. Ultrapassado esse lapso temporal sem a expedição de lançamento de ofício opera-se a decadência, a

atividade exercida pelo contribuinte está tacitamente homologada e o crédito tributário extinto, nos termos do artigo 150, § 4º e do artigo 156, inciso V, ambos do Código Tributário Nacional.

DESPESAS. DEDUTIBILIDADE. NECESSIDADE. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

A dedutibilidade dos dispêndios realizados a título de custos e despesas operacionais requer a prova documental, hábil e idônea, das respectivas operações e da necessidade às atividades da empresa ou à respectiva fonte produtora. Assim, para se comprovar uma despesa, de modo a torná-la dedutível, não basta comprovar que ela foi assumida e que houve o desembolso. É indispensável, principalmente, comprovar que o dispêndio corresponde à contrapartida de algo recebido e que, por isso mesmo, torna o pagamento devido.

DIREITO TRIBUTÁRIO. ABUSO DE DIREITO. LANÇAMENTO.

Não há base no sistema jurídico brasileiro para o Fisco afastar a incidência legal, sob a alegação de entender estar havendo abuso de direito. O conceito de abuso de direito é louvável e aplicado pela Justiça para solução de alguns litígios. Não existe previsão de o Fisco utilizar tal conceito para efetuar lançamentos de ofício. O lançamento é vinculado a lei, que não pode ser afastada sob alegações subjetivas de abuso de direito.

SIMULAÇÃO DE NEGÓCIOS.

O planejamento tributário que é feito segundo as normas legais e que não configura as chamadas operações sem propósito negocial, não pode ser considerado simulação se há não elementos suficientes para caracterizá-la.

SIMULAÇÃO. SUBSTANCIA DOS ATOS.

Não se verifica a simulação quando os atos praticados são lícitos e sua exteriorização revela coerência com os institutos de direito privado adotados, assumindo o contribuinte as consequências e ônus das formas jurídicas por ele escolhidas, ainda que motivado pelo objetivo de economia de imposto.

SIMULAÇÃO. NEXO DE CAUSALIDADE.

A caracterização da simulação demanda demonstração de nexo de causalidade entre o intuito simulatório e a subtração de imposto dele decorrente.

ÁGIO. REQUISITOS DO ÁGIO.

O art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1997, retratado no art. 385 do RIR/1999, estabelece a definição de ágio e os requisitos do ágio, para fins fiscais. O ágio é a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor patrimonial das ações adquiridas. Os requisitos são a aquisição de participação societária e o fundamento econômico do valor de aquisição. Fundamento econômico do ágio é a razão de ser da mais valia sobre o valor patrimonial. A legislação fiscal prevê as formas como este fundamento econômico pode ser expresso (valor de mercado, rentabilidade futura, e outras razões) e como deve ser determinado e documentado.

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. DEDUTIBILIDADE. COMPROVAÇÃO. POSSIBILIDADE.

A pessoa jurídica que, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, absorver patrimônio de outra que dela detenha participação societária adquirida com ágio, poderá amortizar o valor do ágio, cujo fundamento seja o de expectativa de rentabilidade futura, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. VERIFICAÇÃO APÓS O ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ou a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido efetivamente devido pelo contribuinte surge com o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano-calendário.

É improcedente a aplicação de penalidade pelo não recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ou Contribuição Social sobre o Lucro Líquido apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício. Ademais, não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício, por falta de recolhimento de tributo por estimativa, sob pena de dupla incidência de multa de ofício sobre uma mesma infração.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL.

Tratando-se de tributação reflexa, o decidido com relação ao principal (IRPJ) constitui prejulgado às exigências fiscais decorrentes, no mesmo grau de jurisdição administrativa, em razão de terem suporte fático em comum.

Aduz a embargante que o colegiado incorreu em erro, decorrente de lapso manifesto, “ao formalizar o acórdão 1402-001.954 sem observar a determinação regimental quanto à necessidade de registro do fundamento dos votos da maioria dos Conselheiros, que acompanhou o Relator apenas pelas conclusões no que respeita ao afastamento da glosa da amortização do ágio e da inexistência de omissão de tributação de ganho de capital”.

Além disso, alega a ocorrência de erro por parte da unidade preparadora, “que realizou a intimação do referido acórdão em contrariedade à Portaria SRF 259/2006 e à legislação que rege o processo administrativo”.

A embargante, em síntese, assim argumenta:

2.1. Nulidade em razão da formalização do acórdão em contrariedade ao RICARF – Necessidade de formalização de novo acórdão

A Turma deu parcial provimento ao Recurso Voluntário para manter apenas parte da autuação, envolvendo a exclusão reversão da provisão para manutenção do PLC em 2008. Conforme pode ser visto do dispositivo do referido acórdão, os autos de infração foram, na parte afastada, cancelados por unanimidade, porém, não pelos fundamentos do voto do Relator no que respeita a dois dos pontos, a saber:

(A) amortização de ágio e

(B) omissão de ganho de capital.

Na ocasião, dos seis julgadores que examinaram o processo, três deles, dentre os quais, o Presidente da Turma, igualmente deram provimento ao Recurso Voluntário em relação à amortização de ágio (item 2 das autuações) e omissão de tributação de ganho de capital (item 3 das autuações), **porém acompanhando o Conselheiro Relator apenas em suas conclusões**. Afirma o dispositivo do referido acórdão:

[...]

O Conselheiro Leonardo de Andrade Couto presidia a Turma no momento do julgamento. Conforme é sabido, nos julgamentos ocorridos perante as Turmas Julgadoras “**as deliberações serão tomadas por maioria simples, cabendo ao presidente, além do voto ordinário, o de qualidade**” (art. 54 do RICARF/2009). Não há dúvidas, portanto, que as razões que prevaleceram no julgamento para cancelar as exações que foram tidas por improcedentes em sua integralidade foram aquelas que integravam os votos dos Conselheiros Leonardo Couto (Presidente e que proferiu o voto de qualidade no caso), Fernando Brasil e Frederico Gomes. **Afinal, se estes três julgadores tivessem sido vencidos, o quanto cancelado – por**

unanimidade de votos no que respeita à conclusão, mas pelo voto de qualidade no que se relaciona à fundamentação – na realidade seria mantido.

*Note-se que, em relação à amortização do ágio, o Conselheiro Fernando Brasil até chegou a declinar as razões que motivaram a conclusão dele e dos Conselheiros Leonardo Couto e Frederico Gomes pelo afastamento das exigências. Contudo, a sua manifestação constou do acórdão 1402-001.954 apenas como “declaração de voto”. O correto, porém, seria figurar no voto do relator, ex-Conselheiro Paulo Cortez, como as razões prevalecentes no colegiado ou, alternativamente, ser-lhe atribuída a condição de **redator designado** nessa parte.*

Nenhuma das medidas mencionadas, porém, se deu. Daí o vício presente no julgado.

*Realmente, à época da prolação do acórdão havia dispositivo no Regimento Interno do CARF, a exemplo do atual¹, determinando que, caso a maioria do colegiado acompanhasse o voto do Conselheiro Relator, porém somente pelas conclusões (ou seja, com fundamentação diversa), **se fazia necessário a registro, tanto no voto quanto na ementa, dos fundamentos adotados pela maioria dos Conselheiros:***

[...]

Foi o que se deu no caso em exame no que respeita à parte cancelada. Como consta do resultado do julgamento, em relação ao ágio (item 2 dos AIs) e à omissão de ganho de capital (item 3 dos AIs), os Conselheiros Leonardo Couto (Presidente e que proferiu o voto de qualidade no caso no que tange à fundamentação), Fernando Brasil e Frederico Gomes acompanharam o relator pelas conclusões. As suas razões não constaram nem do voto de relator original (Cons. Paulo Cortez) e nem outro julgador foi designado relator nessa parte (houve, apenas, a declaração de voto do Cons. Fernando Brasil no que respeita ao ágio).(grifos no original)

Diante da situação narrada foram admitidos os embargos, nos seguintes termos:

Considerado o exposto e compulsada a decisão embargada, verifica-se que assiste razão à embargante no que concerne à não observância do disposto no art. 63, §8º, do RICARF, uma vez que se tem claro na decisão que o entendimento expresso no voto corresponde ao entendimento do conselheiro relator e, portanto, conclui-se que os fundamentos adotados pelos três conselheiros que o acompanharam pelas conclusões relativas às infrações 2 (despesa com a amortização de ágio) e 3 (ganho de capital), sendo um deles o presidente da Turma, não foram registrados no voto condutor nem tampouco na ementa, em que pese a declaração de voto que expõe as razões de decidir de um dos conselheiros que acompanharam o relator pelas conclusões relativas às já citadas matérias, restando assim caracterizado o erro por lapso manifesto.

É o relatório.

Voto

Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, Relatora.

O recurso atende aos pressupostos processuais de admissibilidade motivo pelo qual, dele conheço.

Correta a interposição dos presentes embargos inominados. Isso porque à época da prolação do acórdão havia dispositivo no Regimento Interno do CARF, a exemplo do atual, determinando que, caso a maioria do colegiado acompanhasse o voto do Conselheiro Relator, porém apenas quanto ao resultado, ou seja, pelas conclusões, se fazia necessário o registro, tanto no voto quando na ementa, dos fundamentos adotados pela maioria dos conselheiros, conforme se verifica pela leitura do art. 63, § 9º, abaixo transcrito:

“Art. 63: “As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes e dos ausentes, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos e a matéria em que o foram, e os impedidos.

(...)

§ 9º Na hipótese em que a maioria dos conselheiros acolher apenas a conclusão do voto do relator, caberá ao relator reproduzir, no voto e na ementa do acórdão, os fundamentos adotados pela maioria dos conselheiros” (grifamos)

Conforme visto pelo relatório, foi exatamente o que ocorreu quando do julgamento do acórdão embargado, uma vez que em relação ao ágio e à omissão de ganho de capital, os Conselheiros Leonardo Couto (presidente), Fernando Brasil e Frederico Gomes acompanharam o relator pelas conclusões. No entanto, as razões de decidir não constaram do voto do relator (Cons. Paulo Cortez) e não houve designação de relator nessa parte, uma vez que as razões expostas pelo Conselheiro Fernando Brasil constaram como “declaração de voto”.

Trata-se, assim, de erro material, pois as razões que prevaleceram na turma constam consignadas na decisão, mas, equivocadamente, foram registradas como declaração de voto, quando deveriam ter integrado a decisão do relator ou consignadas como relatoria designada do Conselheiro Fernando Brasil.

A determinação do artigo 63 § 9º acima transcrito é imprescindível para garantia do contraditório e ampla defesa, pois impede que haja prejuízo às partes quanto ao conhecimento dos fundamentos que foram acolhidos e, por extensão, à recorribilidade da decisão proferida pela turma quando a maioria dos conselheiros discorda das razões do relator, embora concorde com a parte dispositiva da decisão.

Em outras palavras, é fundamental que a *ratio decidendi* acatada pela maioria dos conselheiros esteja explícita, uma vez que é ela que delimitará o cotejo analítico a ser efetuado na interposição de eventual recurso especial.

Sendo assim, acolho os embargos inominados para que constem como razões de decidir àquelas utilizadas pelo Conselheiro Fernando Brasil, as quais transcrevo abaixo:

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto

A glosa do ágio levada a efeito pela autoridade fiscal lançadora baseia-se em supostos indícios de inexistência, de fato, da empresa ALNILAN.

Embora concorde com as conclusões do ilustre conselheiro relator, divirjo em relação aos fundamentos de seu voto.

ALNILAN era uma sociedade holding. Nesses casos, entendo que não se deve apegar única e exclusivamente na capacidade operacional de tal sociedade, mas sim em seu propósito negocial, em especial, o porquê de sua constituição.

Conforme já tive a oportunidade de me pronunciar em inúmeros casos atinentes à amortização de ágio mediante utilização de “empresas de passagem” ou “empresas

veículos”, há se analisar, em cada caso, se o único propósito de assim se proceder foi a economia tributária, ou, de modo diverso, se há outros propósitos negociais que justifiquem a constituição de tal empresa.

Esta Egrégia Turma, há um bom tempo, havia firmado entendimento no sentido de que, a amortização do ágio pago com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, com fulcro no art. 7º, inciso III da Lei nº. 9.532/97, deve atender, inicialmente, a 3 (três) premissas básicas, quais sejam:

- o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio;
- a realização das operações originais entre partes não ligadas;
- seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura.

Desde o julgamento do processo nº 16561.720026/201113 (“Caso Bunge” – acórdão nº 1402001.460), no qual fui designado redator do voto vencedor, esta turma, ainda que por voto de qualidade, alterou seu posicionamento.

Fixou-se o entendimento de que, em regra, o ágio efetivamente pago em operação entre empresas não ligadas e calcadas em laudo que comprove a expectativa de rentabilidade futura deve compor o custo do investimento, sendo dedutível somente no momento da alienação de tal investimento (inteligência do art. 426 do Decreto nº 3.000/99 Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99).

Por decorrência, incluiu-se nova premissa para que a amortização do ágio por rentabilidade futura fosse possível, qual seja, a extinção do investimento em razão da absorção do patrimônio da investidora pela investida, ou vice-versa, conforme prevê o art. 386, e seu inciso III, do RIR/99.

Naquele caso a hipótese ainda tratava da utilização de empresa veículo cujo único objetivo foi possibilitar, mediante reestruturação societária meramente artificial e formal, a amortização do ágio.

No presente caso, não há dúvidas que investida (Recorrente) e investidora (ALNILAN) passassem a ser uma única pessoa jurídica (mediante incorporação reversa).

No que tange ao propósito negocial na constituição de ALNILAN, convenci-me de que havia diversas justificativas para que assim se procedesse, em especial em razão da participação de inúmeros investidores (muitos deles estrangeiros) e as dificuldades, algumas talvez intransponíveis, na obtenção de empréstimos necessários às aquisições realizadas (quer em razão da aprovação do financiamento, quer pela impossibilidade de concessão de empréstimos a estrangeiros e a fundos de participação). A esses motivos somam-se ainda as dificuldades que surgiriam se os ex sócios da Recorrente, para concretização da alienação de suas ações, tivessem que fechar negócios individualmente com cada investidor, alguns, conforme explanado, domiciliados no exterior.

Assim sendo, entendo restarem justificados os motivos extra tributários para a constituição de ALNILAN.

E, considerando-se que os demais pressupostos para amortização do ágio restaram demonstrados, voto por dar provimento ao recurso em relação a tal infração.

Conclusão

Em face do exposto, dou provimento aos embargos para corrigir o erro material apontado.

(Assinado digitalmente)

Júnia Roberta Gouveia Sampaio

