



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

**Processo n°** 10980.727089/2012-64  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1102-001.080 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 9 de abril de 2014  
**Matéria** IRPJ. CSLL. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO  
**Recorrente** O.V.D. IMPORTADORA E DISTRIBUIDORA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

NULIDADE DE DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.  
 INEXISTÊNCIA.

Não havendo inovação por parte da decisão de primeira instância, e encontrando-se ela devida e suficientemente fundamentada, inexistente nulidade apenas pelo fato de não terem sido rebatidos, um a um, todos os argumentos de direito apresentados.

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

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO NA  
 AQUISIÇÃO DE AÇÕES. SIMULAÇÃO.

O ágio gerado em operações societárias, para ser eficaz perante o Fisco, deve decorrer de atos econômicos efetivamente existentes. A geração de ágio de forma interna, ou seja, dentro do mesmo grupo econômico, sem a alteração do controle das sociedades envolvidas, sem qualquer desembolso e com a utilização de empresa inativa ou de curta duração (sociedade veículo) constitui prova da artificialidade do ágio e torna inválida sua amortização, sem que seja necessário demandar a nulidade das operações societárias praticadas.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

FATOS COM REPERCUSSÃO EM PERÍODOS FUTUROS.  
 DECADÊNCIA. PRECLUSÃO. INOCORRÊNCIA.

É legítimo o exame, pelo fisco, de fatos ocorridos há mais de cinco anos do procedimento fiscal, para deles extrair a repercussão tributária em períodos ainda não atingidos pela caducidade. A restrição decedencial, no caso, volta-

se apenas à impossibilidade de lançamento de crédito tributário no período em que se deu o fato.

**SIMULAÇÃO POR VÍCIO DE CAUSA. MULTA QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE.**

Na simulação por vício de causa, inexistente o falseamento ou a manipulação de aspectos relevantes dos negócios jurídicos. As partes deixam às claras as formas jurídicas empregadas. É incabível a qualificação da multa aplicada porque não se concretizam condutas como a sonegação ou a fraude penais.

**DECADÊNCIA. TRIBUTOS LANÇADOS POR HOMOLOGAÇÃO. MATÉRIA DECIDIDA NO STJ NA SISTEMÁTICA DO ART. 543-C DO CPC. INOCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. REGRA DO ART. 150, §4º, DO CTN.**

O art. 62-A do RICARF obriga a utilização da regra do REsp nº 973.733 - SC, decidido na sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil, o que faz com a ordem do art. 150, §4º, do CTN, só deva ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173, nas demais situações.

No presente caso, firmando-se o entendimento de inoccorrência de dolo, e tendo ficado assentado na discussão a existência de pagamento antecipado, aplica-se a regra decadencial do art. 150, §4º, do CTN, contando-se o prazo fatal de cinco anos a partir do fato gerador.

Assim, para o ano de 2006, com fato gerador em 31/12/2006, está decaído o lançamento cientificado apenas em 4/10/2012.

**SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. SÓCIOS ADMINISTRADORES. AUSÊNCIA DE DOLO. IMPOSSIBILIDADE.**

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei os mandatários, prepostos e empregados e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Nesse sentido, afastada a qualificação da penalidade sob o argumento de inexistência de dolo, perde-se o fundamento da acusação de prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, devendo-se afastar a imputação de responsabilidade solidária aos sócios.

**JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.**

É legítima a incidência de juros de mora, à taxa Selic, sobre o valor da multa de ofício proporcional, não paga no seu vencimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade e de preclusão do direito do fisco de investigar atos ocorridos em períodos abrangidos pela decadência, e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento

parcial aos recursos, para desqualificar a multa de ofício, e, nesta conformidade, reconhecer a decadência com relação ao ano calendário de 2006, e afastar a responsabilidade dos sócios Orlando von der Osten e Marise Osório von der Osten, vencidos os conselheiros João Otávio Oppermann Thomé (relator), e Antonio Carlos Guidoni Filho, que negavam provimento. Acompanharam o relator pelas conclusões: o conselheiro Ricardo Marozzi Gregório, no tocante à análise do mérito do lançamento, e o conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho, por entender que a sujeição passiva tributária deveria ser atribuída aos sócios em caráter subsidiário, e não solidário, com relação à contribuinte. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro José Evande Carvalho Araujo.

*Documento assinado digitalmente.*

JOÃO OTÁVIO OPPERMANN THOMÉ – Presidente e Relator.

*Documento assinado digitalmente.*

JOSÉ EVANDE CARVALHO ARAUJO - Redator designado.

Participaram do julgamento os conselheiros: João Otávio Oppermann Thomé, José Evande Carvalho Araujo, Francisco Alexandre dos Santos Linhares, Ricardo Marozzi Gregório, João Carlos de Figueiredo Neto, e Antonio Carlos Guidoni Filho.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por O.V.D. IMPORTADORA E DISTRIBUIDORA LTDA, contra acórdão proferido pela 1ª Turma de Julgamento da DRJ/Curitiba-PR, cuja ementa a seguir se transcreve:

### **Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO. FUNDAMENTO ECONÔMICO EM EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA. TRANSAÇÃO DOS SÓCIOS COM ELES MESMOS. AUSÊNCIA DE SUBSTÂNCIA ECONÔMICA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO.

É descabida a amortização de ágio interno, com fundamento econômico em expectativa de rentabilidade futura da empresa investida, pois não é possível reconhecer uma mais-valia de um investimento quando originado de transação dos sócios com eles mesmos, haja vista a ausência de substância econômica na operação, da falta de pagamento na aquisição da participação societária e de não resultar de um processo imparcial de valoração, num ambiente de livre mercado e de independência entre as duas companhias.

ÁGIO COM EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA. SOMENTE O ÁGIO EFETIVAMENTE PAGO PODE SER AMORTIZADO. RECUPERAÇÃO DO CAPITAL APLICADO.

É condição indispensável para apuração do ágio que haja sempre um preço ou custo de aquisição, ou seja, um dispêndio para se obter algo de terceiros; somente o ágio efetivamente pago, com expectativa de rentabilidade futura, pode ser amortizado dentro do período pelo qual se pagou pelos lucros futuros da investida, cujos valores não representam um ganho efetivo, já que a investidora por eles pagou antecipadamente, mas uma recuperação do capital aplicado.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM COM A SITUAÇÃO QUE CONSTITUIU O FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. ATOS PRATICADOS COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTOS.

Os sócios controladores devem compor o rol dos responsáveis solidários pelo crédito tributário em face de terem interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal, além de as obrigações tributárias resultarem de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, porquanto participaram diretamente de todas as operações que possibilitaram à interessada amortizar o ágio gerado artificialmente sobre o seu próprio patrimônio líquido, tendo sido beneficiados, mediante remuneração e distribuição de lucros e dividendos, com os ganhos indevidos de natureza tributária decorrentes da amortização desse ágio interno.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

DECADÊNCIA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. ESTIMATIVAS MENSAS.

Caracterizada a existência de dolo, fraude ou simulação, aplica-se o prazo decadencial previsto no art. 173, I do CTN, tendo como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

POSSIBILIDADE DE FISCALIZAÇÃO DE FATOS OCORRIDOS EM PERÍODOS ANTERIORES. DECADÊNCIA. EFEITOS TRIBUTÁRIOS COM REPERCUSSÃO EM EXERCÍCIOS FUTUROS.

Os contribuintes estão sujeitos à fiscalização de fatos ocorridos há mais de cinco anos, ainda que não seja mais possível efetuar exigência tributária, em face da decadência, quando houver repercussão de seus efeitos em exercícios futuros ainda não decaídos; assim, não há como se iniciar a contagem do prazo decadencial no momento da constituição do ágio interno, pois não havia ainda crédito tributário algum a ser constituído; apenas com o início da amortização do ágio interno passou a haver redução indevida do resultado tributável, quando, então, foi iniciada a contagem do prazo decadencial do direito de a Fazenda Pública efetuar o pertinente lançamento de ofício.

**MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.**

Aplicável a multa qualificada de 150% quando caracterizado o intuito de fraude para possibilitar à contribuinte a amortização de ágio gerado artificialmente sobre o seu próprio patrimônio líquido, pois os sócios administradores estavam perfeitamente conscientes da falta de propósito negocial do ágio gerado em operações realizadas intragupo, em transações que não se revestem de substância econômica, sem efetivo pagamento e da indispensável independência entre as partes.

Tratando-se de tributação reflexa de irregularidade descrita e analisada no lançamento de IRPJ, constante do mesmo processo, e dada à relação de causa e efeito, aplica-se o mesmo entendimento à CSLL; a falta de fundamento, tanto nos seus aspectos contábeis como no âmbito tributário, para o ágio constituído com base em expectativa de rentabilidade futura tornam indedutíveis os encargos com sua amortização.

O lançamento fiscal, consoante o exposto no Termo de Verificação e Encerramento de ação Fiscal (fls. 905-935) decorre da glosa das despesas com a amortização de ágio reputado fictício, com reflexos na apuração do IRPJ e da CSLL devidos pelo contribuinte.

As infrações foram apenadas com a multa qualificada (150%), em face do evidente intuito de fraude, e foram lavrados, contra os sócios administradores da pessoa jurídica fiscalizada Orlando von der Osten e Marise Osório von der Osten, termos de sujeição passiva solidária, uma vez que estes praticaram os atos que forjaram, de forma fraudulenta, o ágio combatido na autuação fiscal.

De acordo com o relato fiscal, no curto espaço de dez dias, entre 20 e 29 de dezembro/2004, os sócios/quotistas da fiscalizada, utilizando duas razões sociais inativas controladas pelos mesmos, simularam atos societários que originaram o ágio fictício combatido no procedimento fiscal. As pessoas jurídicas utilizadas, a cronologia dos eventos e os instrumentos que resultaram na sonegação de tributos federais entre os anos-calendário 2005 a 2009 são descritos em minúcias ao longo do relatório.

Em apertada síntese:

Até 29/11/2004, Orlando von der Osten e sua esposa Marise Osório von der Osten eram únicos quotistas das seguintes pessoas jurídicas: OVD Importadora e Distribuidora Ltda (OVD, ou recorrente), Osten Ferragens Ltda, e Dismatal Distribuidora Ltda.

A OVD Importadora e Distribuidora é empresa criada em 1968 e que concentra as atividades comerciais do grupo econômico.

Em 29/11/2004, através da 41ª Alteração Contratual, o casal von der Osten transfere uma pequena parcela dos R\$11.694.000,00 relativos às quotas sociais que então detinham na fiscalizada para os seus três filhos.

Em 20/12/2004, todas as quotas sociais, com exceção de 5 quotas individualmente mantidas em nome das pessoas físicas, foram transferidas para a Osten Ferragens Ltda, empresa criada em 2001, com capital de R\$1.000,00, e que se declarava inativa desde a sua constituição.

Com isto, a Osten Ferragens constituiu-se em controladora da OVD. A 42ª Alteração Contratual da OVD, datada de 20/12/2004, reflete esta nova situação.

A Dismatal Distribuidora Ltda foi a empresa veículo do ágio simuladamente criado. Igualmente criada em 2001, com capital de R\$1.000,00, também se declarava inativa desde a sua constituição.

Em 23/12/2004, as quotas detidas pela Osten Ferragens na OVD foram transferidas para a Dismatal, cujo capital social foi então aumentado de R\$1.000,00 para

R\$134.581.875,00. O valor atribuído às quotas entregues em aumento de capital leva em conta o valor econômico da OVD, apurado em laudo de avaliação de empresa especializada, elaborado com base na rentabilidade futura, e datado de 16/12/2004. A 43ª Alteração Contratual da OVD, datada de 23/12/2004, reflete esta nova situação.

Em 28/12/2004, é elaborado o laudo de avaliação do acervo líquido da Dismatal, a valores contábeis de 27/12/2004, por empresa especializada, para fins de incorporação desta pela OVD. Na mesma data é firmado também o Protocolo e Justificativa de Incorporação da Dismatal pela OVD. A incorporação é efetivada, e a 44ª Alteração Contratual da OVD, datada de 29/12/2004, reflete a nova situação.

Com a incorporação da Dismatal pela OVD, o ágio passa a integrar a contabilidade da OVD, iniciando-se a sua amortização a partir de 2005.

De se registrar que o ano de 2005 não foi lançado de ofício pela fiscalização em face da decadência do direito de o fisco constituir o crédito tributário relativo a este ano.

A autuação foi integralmente mantida pela DRJ, com base nos fundamentos sinteticamente expostos na ementa ao norte transcrita.

Em sede de impugnação (fls. 977-1079) e recurso (fls. 1437-1554), aduz a recorrente, em síntese, os argumentos a seguir expostos.

Em sede de preliminares, argui a preclusão da possibilidade de o fisco questionar a legalidade dos atos societários que deram origem ao ágio, uma vez que somente tomou ciência dos autos de infração em 04/10/2012.

E, no mérito:

A operação não pode ser analisada apenas do ponto de vista da validade dos atos societários considerados isoladamente, “quadro a quadro”, sendo necessário analisá-la como um todo (o “filme”), para que se possa compreender o propósito negocial e econômico das operações societárias realizadas que deram origem à amortização do ágio.

Um dos objetivos da reestruturação societária perpetrada foi o reforço da estrutura patrimonial da Recorrente, haja vista que, com a extinção da correção monetária do balanço, as suas demonstrações financeiras encontravam-se defasadas e não refletiam sua realidade patrimonial.

A avaliação do seu patrimônio a valor de mercado confere solidez às suas demonstrações financeiras, com importantes reflexos junto a bancos, fornecedores e clientes.

A reestruturação societária também permitiu ao grupo da Recorrente organizar-se de maneira mais eficiente e racional, de modo a reduzir custos e aumentar sua lucratividade.

A avaliação a valor de mercado das quotas detidas pela Osten Ferragens na OVD, e conferidas em aumento de capital na Dismatal, foi feita em conformidade com o Laudo de Avaliação Econômica Financeira elaborado pela Investiplan Planejamento Empresarial em 16/12/2004, com base na metodologia do fluxo de caixa descontado, tendo como data-base 30/11/2004. O fato de o laudo ter sido destinado à empresa

avaliada (OVD), e não à empresa que viria a adquirir o seu controle societário (Dismatal) é mero aspecto formal, e não é apto a infirmar o ágio pago com base nas conclusões extraídas desse laudo. Ademais, o fato de o laudo ser anterior às operações societárias, longe de ser um indicativo de fraude, reflete apenas a ordem natural das coisas.

Esta etapa da reorganização societária (integralização de capital com a avaliação da Recorrente a seu valor de mercado) se deu exatamente nos termos do quanto prescrito pelo art. 36 da Lei nº 10.637/02, tanto é assim que nessa operação a Osten Ferragens apurou ganho de capital, cuja tributação foi diferida com base no referido artigo.

Com a incorporação da Dismatal pela recorrente, esta teve o seu capital aumentado em R\$38.874.737,00. Longe de se tratar da “capitalização do valor sonogado”, conforme afirmou a fiscalização, trata-se do valor do acervo líquido, a valores contábeis, da empresa a ser incorporada, apurado conforme laudo de avaliação elaborado pela Cartema Brasil Consultoria Empresarial S/S Ltda.

Em uma reavaliação de investimento nos termos do art. 36 da Lei nº 10.637/02, tal como a realizada, se de um lado apura-se ganho de capital tributável (ainda que sua tributação seja diferida para momento posterior), certo é que na outra ponta da operação será apurado ágio, decorrente da diferença entre o valor pelo qual o investimento foi reavaliado e o valor patrimonial do referido investimento. Ganho de capital e ágio são, assim, duas faces de uma mesma realidade indissociável, que se perfaz na reavaliação de um investimento, efetivada nos moldes do art. 36 da Lei nº 10.637/02.

Não se trata, portanto, de um “planejamento tributário”, mas sim de uma “opção legal” do contribuinte (hipótese de conduta positivamente autorizada pelo ordenamento, conforme o entendimento do Professor Marco Aurélio Greco).

O ágio interno é respaldado pelo Direito, pela legislação societária, e pela legislação tributária. Há limites para a aplicação da ciência contábil pelo direito, não se podendo consagrar o entendimento contábil como sendo sempre válido para fins de aplicação da legislação societária e tributária.

Para o Direito Contábil Societário, o ágio ou deságio decorre da diferença entre o valor de aquisição e o valor patrimonial da participação societária adquirida, quando se adota o registro da participação societária pelo Método da Equivalência Patrimonial – MEP, sendo irrelevante o fato de as partes serem vinculadas ou não.

A existência de partes vinculadas pode fazer com que determinadas operações sejam tratadas de forma diferenciada pelo Direito Tributário, de forma a evitar que essas operações sejam realizadas fora dos padrões de mercado. Este é o caso das regras de distribuição disfarçada de lucros e de preços de transferência. Contudo, não há qualquer dispositivo previsto na legislação tributária que estabeleça algum tratamento diferenciado para a integralização de capital social entre partes vinculadas. Ademais, no caso, as operações em questão já foram realizadas justamente conforme os parâmetros de mercado.

A aquisição pode se dar por várias formas, não apenas pela compra e venda, com pagamento em espécie, mas também por conferência de bens em integralização de capital por subscrição de novas quotas. Neste caso, o custo de aquisição nada mais é do que o valor do capital aumentado e subscrito, o qual foi corretamente desmembrado em valor do investimento pela equivalência patrimonial e ágio.

O artigo subscrito pelo Professor Eliseu Martins e por Jorge Vieira da Costa Júnior foi equivocadamente interpretado pelas autoridades fiscais para dar suporte ao lançamento fiscal de glosa do ágio interno, mas o entendimento ali exarado foi justamente no sentido de que a legislação tributária dá respaldo e sentido econômico para a operação da geração do ágio interno. Neste sentido é também a jurisprudência do CARF, estampada no Acórdão 1101-00.708, de 11/04/2012.

As normas da CVM e os pronunciamentos do CPC, invocados pela fiscalização e decisão recorrida, estão preocupados apenas com a questão contábil, não tendo qualquer efeito na questão tributária.

Deve ser conferida isonomia com o tratamento fiscal dado ao deságio gerado em operações societárias dentro do mesmo grupo, uma vez que a Receita Federal já se manifestou no sentido de que este deságio deveria ser tributado mesmo que fosse gerado em uma operação interna (Acórdão nº 108-07.684). Não se pode dar tratamento desigual para situações idênticas.

A participação da empresa Dismatal (denominada pela fiscalização e decisão recorrida como “empresa veículo”) na operação em questão é absolutamente necessária e justificada na configuração posta pelo art. 36 da Lei nº 10.637/02, pois, para a aplicação do referido artigo, obrigatoriamente tem de haver três empresas na operação: a investidora (no caso, a Osten), a empresa que será reavaliada (no caso, a Recorrente), e a empresa que receberá o investimento reavaliado (no caso, a Dismatal).

O art. 299 do RIR/99, invocado pela fiscalização, não se presta a fundamentar a glosa das despesas relativas à amortização do ágio, ante a existência de dispositivos legais específicos à matéria (artigo 386, inciso III, § 2º, do RIR/99), os quais se sobrepõem ao dispositivo genérico ali previsto. Neste aspecto, o acórdão da DRJ foi omisso, pois apenas relatou que tal argumento havia sido invocado pela Recorrente, furtando-se à sua tarefa de analisá-lo e deixando de emitir opinião sobre o assunto. Com isto, a decisão recorrida tornou-se nula, por cerceamento do direito de defesa.

Não houve simulação, pois nenhum ato praticado apresenta vontade diferente da aparentemente manifestada, bem como nenhum ato contém qualquer declaração ou cláusula não verdadeira. Ademais, a simulação não se presume e nem se prova por meio de indícios.

Tampouco houve fraude, sonegação, ou conluio, pois não houve dolo ou intuito fraudulento, nem foi realizada qualquer operação com o intuito de prejudicar terceiros, muito menos o Fisco, não podendo prosperar a multa agravada. Todos os atos societários relacionados à operação foram levados a registro, todas as informações foram prestadas ao Fisco Federal por meio das declarações e obrigações acessórias, e todos os documentos necessários à investigação foram oferecidos ao agente fiscal.

Demonstrada a não ocorrência de quaisquer das condutas ensejadoras da aplicação da multa agravada, verifica-se que os créditos tributários relativos ao ano-calendário de 2006 não mais poderiam ser exigidos, em razão do decurso do prazo decadencial.

*Ad argumentandum*, alega inexistir previsão legal para adição da despesa com amortização do ágio na base de cálculo da CSLL, bem como para cobrança dos juros de mora calculados com base na taxa Selic sobre a multa de ofício lançada.

Finaliza pleiteando o cancelamento integral dos autos de infração lavrados, ou, subsidiariamente: (i) o reconhecimento da preclusão do direito do Fisco questionar os lançamentos contábeis que deram origem ao ágio; (ii) o cancelamento da multa de ofício agravada, pela inexistência de simulação, fraude, sonegação ou dolo e, conseqüentemente, (iii) o cancelamento das autuações com relação ano-base de 2006 em razão do decurso do prazo decadencial; (iv) o cancelamento da autuação referente à CSLL, por ausência de fundamento legal; e (v) a exclusão dos juros sobre a multa.

Os sócios administradores Orlando von der Osten e Marise Osório Von der Osten, aos quais foi atribuída responsabilidade solidária pelos créditos tributários constituídos, também apresentaram defesa, cujos argumentos apresentados nos recursos (fls. 1666-1686 e fls. 1741-1761, respectivamente), podem ser assim sintetizados:

O recurso voluntário apresentado pela OVD Importadora e Distribuidora Ltda deve ser considerado parte integrante da presente defesa.

A inclusão de responsáveis tributários no polo passivo da obrigação tributária não é competência do Agente Fiscal, mas sim exclusivamente da Procuradoria da Fazenda Nacional, nos termos do artigo 4º, inciso V, da Lei nº 6.830/80, razão pela qual o auto de infração, ora combatido, deveria ter sido lavrado apenas em nome da pessoa jurídica que formalmente realizou os atos combatidos. A sujeição passiva antes do encerramento do processo administrativo gera significativo ônus às pessoas físicas envolvidas.

Não se verifica no caso a presença do interesse comum previsto no art. 124, I, do CTN, apto a dar ensejo à responsabilidade solidária, pois para isto é imprescindível que as partes consideradas se encontrem lado a lado na relação jurídico-tributária, sendo insuficiente o mero interesse fático eventual de determinada parte.

A responsabilização de acionistas e administradores de uma pessoa jurídica somente pode ocorrer diante da comprovação da prática de atos contrários à lei e aos estatutos da empresa.

O Agente Fiscal esquivou-se de comprovar quais teriam sido os atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, limitando-se a afirmar que os impugnantes participaram do processo decisório relativo às operações que teriam culminado na suposta redução indevida de tributos.

Ainda que a OVD, em virtude dos atos que contaram com a participação dos mencionados recorrentes, tenha deixado de recolher tributos, o fato é que a infração de lei a que faz referência o art. 135 do CTN não pode ser entendida como a mera ausência de pagamento de tributo.

Finalizam requerendo o cancelamento dos Termos de Sujeição Passiva Solidária lavrados.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões aos recursos (fls. 1827-1875) defendendo a manutenção integral dos lançamentos, da multa qualificada, dos juros sobre a multa, e da imputação de responsabilidade solidária aos sócios administradores. *Ad argumentandum*, sustenta que, ainda que se considere as despesas com amortização de ágio dedutíveis para fins de IRPJ, deve-se tê-las por indedutíveis da base de cálculo da CSLL, em vista da inexistência de norma expressa que autorize a sua dedução.

Esclareça-se que todas as indicações de folhas neste voto dizem respeito à numeração digital do e-processo.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé

Os recursos são tempestivos e preenchem os requisitos de admissibilidade, deles tomo conhecimento.

### **Preliminares**

Inicialmente, deve-se analisar o argumento recursal de nulidade da decisão recorrida, por não terem sido apreciados os seus argumentos quanto à inaplicabilidade de um dos dispositivos invocados pela fiscalização (art. 299 do RIR/99) para fundamentar a glosa das despesas relativas à amortização do ágio.

Não assiste razão à recorrente.

O argumento da recorrente é o de que há dispositivos legais específicos que versam sobre a dedutibilidade das despesas com ágio decorrente da aquisição de investimentos. Ocorre que esses dispositivos legais específicos, a que alude a recorrente (arts. 385 e 386 do RIR/99), também foram analisados e esmiuçados na autuação fiscal, em que se demonstrou que as operações em questão não se enquadravam no quanto neles exposto.

O item 4 do Termo de Verificação Fiscal (Concepção Legal e Econômica de Ágio), aliás, inicia justamente com a transcrição dos referidos dispositivos.

Apenas como argumento subsidiário, dentro deste item do relatório, aborda a fiscalização a questão relativa ao art. 299. Confira-se:

“Uma outra consideração deve ser ressaltada. Além de originada em ágio gerado internamente, esta despesa deve ser avaliada como desnecessária, portanto indedutível. O art. 299 do RIR/99 dispõe acerca das despesas necessárias: (...)”

Ou seja, uma vez que o ágio em questão não poderia ser deduzido, em face de sua artificialidade, acrescentou a fiscalização que as correspondentes despesas com sua amortização também não preenchiam, portanto, os requisitos gerais de dedutibilidade, previstos no art. 299 do RIR/99. Não deixa de ser uma maneira de se ver a questão.

O fato de a decisão recorrida não ter-se manifestado expressamente sobre o art. 299 do RIR/99 não caracteriza qualquer cerceamento do direito de defesa da recorrente, o qual foi amplamente exercido ao longo de todo o contencioso.

Isto porque, em primeiro lugar, a autoridade julgadora *a quo* em nenhum momento valeu-se do referido dispositivo para sustentar a procedência dos lançamentos efetuados, o que, em última análise, é exatamente o que está a demandar a recorrente (inaplicabilidade do dispositivo para fundamentar a autuação). Assim, por esta ótica, pode-se mesmo entender que a autoridade recorrida teria concordado com o argumento da recorrente.

Por outro lado, é cediço que, tendo a autoridade julgadora encontrado motivação suficiente para que seja proferida a decisão, não é necessário que se ponha a rebater, um por um, todos os argumentos de defesa apresentados. Se a decisão não inovar com relação aos fundamentos utilizados na autuação, e estiver devidamente fundamentada, não há que se falar em nulidade por este motivo.

Improcedente, portanto, o argumento.

Em sede de preliminares, argui a recorrente a preclusão da possibilidade de o fisco questionar a legalidade dos atos societários que deram origem ao ágio, uma vez que somente tomou ciência dos autos de infração em 04/10/2012.

Não lhe assiste razão.

Não há dúvidas de que o fisco possui a prerrogativa de examinar fatos passados, mesmo que muito distantes no tempo, desde que deles extraia e atribua repercussão tributária apenas aos exercícios ainda não atingidos pela decadência.

Neste sentido alinham-se tanto o art. 195 do CTN, quanto o art. 37 da Lei nº 9.430/96, ao expressamente determinarem a guarda, pelo contribuinte, de todos os documentos relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros “*até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios*”.

Em comentário ao § 3º do art. 264 do Regulamento do Imposto de Renda — RIR/99, que tem por base legal o art. 37 da Lei nº 9.430/96, seus autores ilustram com o seguinte exemplo a aplicabilidade do dispositivo em questão:

“1 – GUARDA DE COMPROVANTES - PRAZO – Esse dispositivo não representa uma “nova regra de decadência”, como a primeira vista aparenta. A compensação de prejuízo fiscal é um bom exemplo para ilustrar a sua aplicação. Deveras, a compensação de prejuízo fiscal, com a atual limitação de 30% do lucro real ajustado, pode levar, por exemplo, mais de 10 anos para esgotar o saldo do prejuízo apurado num exercício. Se essa compensação findar-se no décimo ano, a empresa deve fazer a comprovação da existência desse prejuízo no momento de sua compensação (décimo ano), apresentando a documentação de 10 anos atrás para comprovar a geração pretérita do prejuízo. Contando do décimo ano (ano em que se operou a compensação), o Fisco tem cinco anos para fiscalizar esse fato, agindo portanto no período ainda não atingido pela decadência. Se não for comprovada a existência do prejuízo compensado, haverá a glosa dessa compensação. Todavia, o resultado do período-base em que se originou o prejuízo (10 anos atrás) não pode ser atingido pela fiscalização, pois está protegido pela decadência.”<sup>1</sup>

Neste mesmo sentido, a jurisprudência do CARF a seguir transcrita:

**Acórdão 1102-000.657, sessão de 31 de janeiro de 2012, relator Leonardo de Andrade Couto:**

**DECADÊNCIA. FATOS COM REPERCUSSÃO EM PERÍODOS FUTUROS.**

<sup>1</sup> Ferreira, Antonio Airton. Regulamento do imposto de renda 1999 anotado e comentado: atualizado até 30 de abril de 2009/Antonio Airton Ferreira, Luiz Martins Valero, Marcos Shigeo Takata, Juliana M. O. Ono, Victor Hugo Isoldi de Mello-Castanho e Marcos Vinicius Neder de Lima. 12ª ed. São Paulo: FISCOsoft, 2009, pg. 264.

É legítimo o exame de fatos ocorridos há mais de cinco anos do procedimento fiscal, quando têm impacto tributário em exercícios não atingidos pela caducidade. No caso, a restrição decadencial volta-se à impossibilidade do lançamento de crédito tributário no período em que se deu o fato.

**Acórdão 1102-000.785, sessão de 8 de agosto de 2012, relator João Otávio Oppermann Thomé:**

PERDA DO DIREITO DO FISCO DE REVISAR ATOS PASSADOS. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. PREJUÍZOS FISCAIS. COMPROVAÇÃO.

O transcurso do prazo decadencial, que conduz à perda do direito do fisco de praticar o ato de lançamento, não dispensa o contribuinte da guarda dos documentos que lastreiam os registros contábeis, de modo a comprovar a efetiva existência de fatos, ocorridos em períodos passados, que repercutem em exercícios futuros. Se o tempo não pode desfazer o que se consolidou, também não pode transformar em verdadeiro o que não era real.

**Acórdão 1402-001.278, sessão de 4 de dezembro de 2012, relator Leonardo de Andrade Couto**

DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TERMO INICIAL.

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

Claro está, portanto, que os fatos escriturados, cujos efeitos jurídicos se projetam para o futuro, podem ser objeto de verificação e análise, por parte do fisco, a qualquer tempo, independente da época que os fatos foram produzidos, pois a limitação decorrente do transcurso do prazo decadencial atinge tão somente o lançamento relativo à repercussão tributária daquele fatos, e não os próprios fatos em si.

O mero registro contábil do ágio, no ativo diferido, em decorrência de uma operação societária de incorporação, fusão ou cisão, não constitui fato gerador de nenhum tributo federal. A contagem do prazo decadencial, nos termos do CTN, tem como norte o direito do Fisco de constituir o crédito tributário pelo lançamento, o qual surge com a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que será constituída. No caso, com o registro contábil das amortizações daquele ágio (despesas, as quais foram consideradas indedutíveis pela fiscalização).

Neste aspecto, de se observar que um dos argumentos recursais diz respeito à decadência do direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento, com relação ao ano-calendário de 2006, em razão do decurso do prazo decadencial. Entretanto, esta questão será analisada mais adiante, em razão de sua vinculação com a manutenção, ou não, da multa qualificada.

Afastadas as preliminares, passo ao mérito.

### **Amortização do ágio**

Consoante relato efetuado, entende o fisco que o ágio registrado em conta de ativo da fiscalizada é proveniente de reavaliação econômica de seu próprio patrimônio, ou, em última análise, “ágio de si mesma”, ou “ágio interno”, surgido em transação da qual não participou um terceiro independente, e que, como tal, infringe princípios contábeis vigentes e normas fiscais que versam sobre a dedutibilidade de despesas. E, ainda, que toda a operação de reorganização societária foi articulada pelas pessoas físicas que, direta ou indiretamente, controlam o capital das empresas envolvidas, de modo a produzir situação que na aparência conduziria à subsunção dos fatos ao quanto disposto nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, motivo pelo qual aplicou a esta infração a multa qualificada (150%) por fraude e simulação.

E a recorrente, por seu turno, sustenta que todos os dispositivos legais atinentes à matéria foram rigorosamente observados: a Dismatal desdobrou o valor do custo de aquisição das quotas da recorrente que foram integralizadas em seu capital em valor de investimento pela equivalência patrimonial (R\$20.246.352,02) e ágio (R\$114.334.522,98), consoante o que prevê a Lei das S/A e a Instrução CVM nº 247/96, e a própria legislação tributária (art. 20 do D.L. nº 1.598/77). Aduz, ainda, que a autuação fiscal condena as operações realizadas pela contribuinte apenas com amparo em normas contábeis, mas que, havendo previsão expressa no Direito Tributário para a regulação de determinado fenômeno (art. 36 da Lei nº 10.637/2002), quaisquer orientações decorrentes da Ciência Contábil e do Direito Contábil restam prejudicadas. E que o referido artigo, vigente à época dos fatos, permite, para fins tributários, a reavaliação de participações societárias, quando da integralização de ações subscritas, com o diferimento da tributação do IRPJ e da CSLL, sendo que nos casos de cisão e incorporação, tal como no presente caso, permite a amortização fiscal do ágio.

A análise da questão afeta à dedução ou amortização do ágio ou deságio na aquisição de participação societária comporta dois distintos momentos: (i) o do surgimento deste ágio e (ii) o de sua posterior dedução ou amortização.

Cediço que o ágio ou deságio surge no momento da aquisição de participação societária em sociedade coligada ou controlada que a investidora avalie pelo valor de patrimônio líquido (equivalência patrimonial). Determina a lei fiscal (Decreto-Lei nº 1.598/77) que, nesse momento, a investidora deve desdobrar o custo de aquisição em (i) valor de patrimônio líquido na época da aquisição, e (ii) ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo total de aquisição do investimento e o valor referido no inciso anterior, e que deverá, obrigatoriamente, indicar o seu fundamento econômico.

Regra geral, a lei determina que as posteriores amortizações do ágio ou deságio não sejam computadas na determinação do lucro real, vale dizer, que essas amortizações devem ser revertidas, via adição ou exclusão ao lucro líquido, para fins fiscais (art. 25 do Decreto-Lei nº 1.598/77).

Contudo, há situações em que a lei admite que a amortização do ágio ou deságio gere reflexos fiscais.

Uma dessas situações é a que está vinculada à apuração de ganho de capital na alienação ou liquidação do investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 33 do Decreto-Lei nº 1.598/77), em que a lei determina que, no cálculo deste ganho ou perda de capital, para fins fiscais, seja considerado não somente o ágio ou

deságio ainda não amortizado contabilmente, mas inclusive o ágio ou deságio já amortizado contabilmente, e cujo saldo vinha sendo controlado no LALUR.

Outra situação é a que está vinculada à extinção da participação societária adquirida com ágio ou deságio, por força dos eventos de fusão, incorporação ou cisão. Na legislação anterior à Lei nº 9.532/97 (art. 34 do Decreto-Lei nº 1.598/77), esta situação era tratada como hipótese de ganho ou perda de capital (que deveria levar em consideração no seu cálculo o valor do ágio ou deságio ainda não amortizado contabilmente) e que deveria ser imediatamente reconhecido(a) para fins fiscais, ressalvadas as hipóteses de diferimento deste ganho ou perda ali expressamente previstas. Nesta situação — de extinção da participação societária por força de fusão, incorporação ou cisão — não se afigurava relevante, para fins fiscais, o fundamento econômico anteriormente atribuído ao ágio, posto que todos eles recebiam tratamento equivalente, como ganho ou perda de capital.

Com a edição da Lei nº 9.532/97, as possibilidades de dedução do ágio, nos casos de incorporação, fusão ou cisão, foram sensivelmente restringidas. Veja-se: após a Lei nº 9.532/97, o ágio fundamentado em rentabilidade futura não mais pode ser deduzido imediatamente como perda, senão de forma “parcelada” em, no mínimo, cinco anos; o ágio fundamentado na diferença entre o valor contábil e o valor de mercado de bens do ativo não mais pode ser deduzido imediatamente como perda, senão de forma também “parcelada”, acompanhando a depreciação, amortização, ou exaustão normal do bem; e o ágio baseado em outros fundamentos econômicos não apenas não mais pode ser deduzido imediatamente como perda, como ainda sequer pode ser amortizado ao longo do tempo. O caráter manifestamente anti-elisivo, portanto, constante nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, é confirmado pela própria exposição de motivos ao art. 8º da Medida Provisória nº 1.602/97 — origem daqueles artigos, na qual o legislador expõe as suas preocupações com alguns “planejamentos tributários” engendrados exclusivamente para gerar ganhos de natureza tributária, confira-se:

“O art. 8º estabelece o tratamento tributário do ágio ou deságio decorrente da aquisição, por uma pessoa jurídica, de participação societária no capital de outra, avaliada pelo método da equivalência patrimonial.

Atualmente, pela inexistência de regulamentação legal relativa a esse assunto, diversas empresas, utilizando dos já referidos "planejamentos tributários", vêm utilizando o expediente de adquirir empresas deficitárias, pagando ágio pela participação, com a finalidade única de gerar ganhos de natureza tributária mediante o expediente, nada ortodoxo, de incorporação da empresa lucrativa pela deficitária.

Com as normas previstas no Projeto, esses procedimentos não deixarão de acontecer, mas, com certeza, ficarão restritos às hipóteses de casos reais, tendo em vista o desaparecimento de toda vantagem de natureza fiscal que possa incentivar a sua adoção exclusivamente por esse motivo.”

Com estas breves considerações iniciais, procurou-se demonstrar como a legislação evoluiu no sentido de restringir as possibilidades e a forma de aproveitamento fiscal do ágio anteriormente pago na aquisição de participação societária.

Mas retornemos à análise do momento da aquisição da participação societária, que, no caso concreto, é o mais relevante para o deslinde da questão.

Determina a lei (Decreto-Lei nº 1.598/77) que o custo de aquisição da participação societária deve ser desmembrado entre o valor do patrimônio líquido e o valor do ágio ou deságio.

A recorrente sustenta que isto foi feito no caso concreto, e que a aquisição pode se dar por diversas formas, não sendo necessário que ocorra o efetivo pagamento em dinheiro, podendo este ser feito em bens, como, aliás, se deu no presente caso, em que a integralização de capital na Dismatal se deu mediante a dação em pagamento das quotas da OVD detidas pela Osten Ferragens, as quais haviam sido avaliadas a valor econômico.

Não há dúvidas de que o pagamento não obrigatoriamente deva ser feito em dinheiro, a lei não contém expressamente tal exigência. Contudo, nesta, como de resto em quaisquer outras operações comerciais ou societárias, há necessidade de que a operação seja real, que exista uma efetiva causa que a justifique.

Aliás, não seria o fato de eventualmente o pagamento de determinada operação ser feito em dinheiro que automaticamente a tornaria lícita ou apta a produzir os efeitos almejados (a tanto basta citar o exemplo de uma nota fiscal de prestação de serviços “de favor”, emitida sem amparo na efetiva prestação de serviços, e que tenha sido efetivamente paga à emitente).

Custo de aquisição pressupõe, obrigatoriamente, um efetivo ônus para o adquirente, quer seja em espécie, quer seja em bens representativos de valor econômico.

Em operações conduzidas entre partes independentes, não há maiores dificuldades em identificar e reconhecer este ônus. Já em operações conduzidas entre partes relacionadas, dada a maior facilidade para que o preço (custo) da operação possa sofrer manipulação, torna-se necessária uma análise mais acurada, pelo fisco, no sentido de verificar a efetiva substância econômica da operação.

O CARF tem sistematicamente rechaçado as operações envolvendo a amortização de ágio gerado em operações ocorridas dentro de um grupo societário sob controle comum (o denominado “ágio interno”, ou “ágio de si mesmo”), seja sob o fundamento da prática de simulação ou, em alguns casos, do abuso de direito.

Confira-se, neste sentido, as ementas dos seguintes julgados, um deles desta própria Turma, transcritas em sua parte relevante:

**Acórdão nº 101-96.724, sessão de 28 de maio de 2008, relatora Sandra Maria Faroni:**

ATOS SIMULADOS. PRESCRIÇÃO PARA SUA DESCONSTITUIÇÃO. No campo do direito tributário, sem prejuízo da anulabilidade (que opera no plano da validade), a simulação nocente tem outro efeito, que se dá plano da eficácia: os atos simulados não têm eficácia contra o fisco, que não necessita, portanto, demandar judicialmente sua anulação.

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE AÇÕES.. SIMULAÇÃO. A reorganização societária, para ser legítima, deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal. A

caracterização dos atos como simulados, e não reais, autoriza a glosa da amortização do ágio contabilizado.

MULTA QUALIFICADA A simulação justifica a aplicação da multa qualificada.

**Acórdão nº 105-17.219, sessão de 17 de setembro de 2008, relator Marcos Rodrigues de Mello:**

ÁGIO NA INCORPORAÇÃO - Não demonstrado o pagamento de ágio, não há de se falar em aproveitamento do mesmo pela incorporadora.

**Acórdão nº 1301-000.058, sessão de 13 de maio de 2009, relator Wilson Fernandes Guimarães:**

DESPEZA DE ÁGIO. DESCARACTERIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE — Não há que se falar em despesas de ágio na situação em que os montantes correspondentes decorrem de expectativas de rentabilidade daquele que se beneficiou da redução do lucro tributável.

**Acórdão nº 1103-000.501, sessão de 30 de junho de 2011, relator Cons. José Sérgio Gomes:**

CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS. OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS. ENCARGO DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO GERADO COM UTILIZAÇÃO DE SOCIEDADE VEÍCULO. ÁGIO DE SI MESMO. ABUSO DE DIREITO.

O ágio gerado em operações societárias, para ser eficaz perante o Fisco, deve decorrer de atos econômicos efetivamente existentes. A geração de ágio de forma interna, ou seja, dentro do mesmo grupo econômico, sem a alteração do controle das sociedades envolvidas, sem qualquer desembolso e com a utilização de empresa inativa ou de curta duração (sociedade veículo) constitui prova da artificialidade do ágio e torna inválida sua amortização. A utilização dos formalismos inerentes ao registro público de comércio engendrando afeição a legitimidade destes atos caracteriza abuso de direito.

**Acórdão nº 1202-00753, sessão de 12 de abril de 2012, relatora Viviane Vidal Wagner:**

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. OPERAÇÃO INTERNA. SIMULAÇÃO. GLOSA.

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

MULTA QUALIFICADA.

A constatação de evidente intuito de fraudar o Fisco, pela intencional prática de atos simulados, enseja a qualificação da multa de ofício.

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE.

Sendo a tributação decorrente dos mesmos fatos, aplica-se à CSLL o quanto decidido em relação ao IRPJ.

**Acórdão 1102-000.933, sessão de 08 de outubro de 2013, relator João Otávio Oppermann Thomé:**

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE AÇÕES. SIMULAÇÃO.

O ágio gerado em operações societárias, para ser eficaz perante o Fisco, deve decorrer de atos econômicos efetivamente existentes. A geração de ágio de forma interna, ou seja, dentro do mesmo grupo econômico, sem a alteração do controle das sociedades envolvidas, sem qualquer desembolso e com a utilização de empresa inativa ou de curta duração (sociedade veículo) constitui prova da artificialidade do ágio e torna inválida sua amortização, sem que seja necessário demandar a nulidade das operações societárias praticadas.

Em comum a todos os precedentes citados encontram-se as referências à artificialidade do ágio gerado internamente — ausência de efetivo significado econômico, ausência de alteração do controle das sociedades envolvidas, ausência de pagamento ou de efetivo custo para o adquirente da participação societária, e utilização de sociedade de curta duração como “empresa veículo” para a criação do ágio.

A ausência de uma efetiva causa ou significado econômico neste “ágio interno” constitui, de fato, o elemento central que tem norteado as decisões prolatadas pelo CARF no sentido evidenciado pelos citados precedentes.

Em linha com esta expressiva e dominante corrente de pensamento, cumpre revisitar a sequência de operações societárias praticadas, no caso concreto.

Conforme exposto no relatório ao norte, até 29/11/2004, Orlando von der Osten e sua esposa Marise Osório von der Osten eram únicos quotistas das três pessoas jurídicas envolvidas na operação: a OVD, a Osten Ferragens e a Dismatal, sendo que a única efetivamente operante era a OVD. Tanto a Osten Ferragens quanto a Dismatal declaravam-se inativas desde a sua constituição, possuindo capital de apenas R\$1.000,00.

Entre os dias 20/12/2004 e 29/12/2004 deu-se a sequência de operações que culminou com o registro do ágio na OVD, o qual decorre, em última análise, da sua própria avaliação econômica.

Em 20/12/2004, a Osten Ferragens passou a ser a controladora da OVD, em razão da integralização de capital, pelos sócios, efetivada com as quotas que estes detinham na OVD. Nesta operação, a transferência das quotas se fez a valor histórico (R\$11.693.995,00).

Apenas três dias depois de ingressar na sociedade na qualidade de sua controladora (com 99,999957% do capital), a Osten Ferragens dela se retira, transferindo a totalidade das suas quotas para a Dismatal, em subscrição de capital. Nesta operação, as mesmas quotas da OVD foram agora integralizadas pelo seu valor econômico (R\$134.580.875,00).

Em 23/12/2004, portanto, a Osten Ferragens passa a controlar a Dismatal, e a Dismatal torna-se a controladora da OVD. Nesta operação é que surge o registro contábil do

ágio, de R\$114.334.522,98, na Dismatal, decorrente da diferença entre o valor econômico atribuído e o valor da participação da Dismatal na OVD, avaliada pela equivalência patrimonial.

E, apenas seis dias depois deste fato, a OVD incorpora a Dismatal, absorvendo assim contabilmente o ágio decorrente de sua própria avaliação, e passando a amortizá-lo a partir de 2005.

A sequência de operações praticadas no exíguo lapso temporal acima descrito não deixa margem a dúvidas. Na análise do “filme”, constata-se que a situação ao final volta a ser a mesma existente antes das operações de reorganização societária, com a exceção, apenas, da parcela relativa ao ágio surgido, e que passou a ser subsequentemente amortizado. O controle societário permaneceu absolutamente inalterado, em mãos das mesmas pessoas em que se encontrava antes dos eventos de reorganização praticados.

Ou seja, com operações levadas a efeito apenas entre partes relacionadas, ocorridas no lapso temporal de nove dias, sem que tenha havido qualquer alteração substancial com relação aos efetivos detentores das participações societárias na recorrente, e sem que qualquer empresa do grupo tenha incorrido em qualquer custo efetivo, que não o meramente escritural, intentou-se criar um ativo que viesse a gerar, por meio de sua amortização, despesas aptas a reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL das próprias pessoas jurídicas cuja lucratividade futura seria o fundamento do ágio escriturado.

Não há qualquer sentido econômico nas operações praticadas.

De acordo com a recorrente, a reorganização societária levada a efeito pelo Grupo buscava, a um só tempo, a simplificação da estrutura societária adotada, com redução de custos e aumento da lucratividade, e a avaliação das demonstrações financeiras da Recorrente que refletisse seu efetivo valor de mercado.

Ora, a estrutura societária do “grupo” não poderia ser mais simples do que era no seu estágio original, em que apenas uma das empresas era operante, as outras duas possuíam capital de R\$1.000,00 e se encontravam inativas, e todas elas pertenciam às mesmas pessoas físicas.

Ademais, dada a total inatividade das empresas Osten Ferragens e Dismatal, não se consegue imaginar como tais empresas poderiam contribuir para qualquer redução de custos s/ou aumento de lucratividade da OVD.

Aliás, com as operações perpetradas, não houve de fato qualquer acréscimo nas receitas ou nos lucros a serem auferidos pela OVD. Se a OVD possuía rentabilidade futura, apurada com base em laudo de avaliação econômica, esta rentabilidade projetada já era dela (OVD) e em nada foi impactada positivamente por força e obra da reorganização societária implementada, simplesmente porque as empresas Osten Ferragens e Dismatal não exerciam qualquer atividade econômica.

Pelos mesmos motivos, não há qualquer redução de custos passível de se obter mediante a reorganização societária implementada. Antes ao contrário, há que se destacar que o que a reorganização perpetrada ensejou foi justamente o *aumento* dos custos da recorrente, consubstanciado nas despesas com a amortização do ágio gerado internamente.

Este aumento dos custos só não é um problema para a empresa, porque — e isto a própria empresa o sabe, embora não o admita — as despesas em questão não são reais nem efetivas, cumprem tão somente o papel de reduzir o seu lucro *tributável* pelo IRPJ e CSLL.

A reorganização societária empreendida, portanto, em sentido contrário aos nobres propósitos alegados, visou ao aumento dos custos e à redução da lucratividade da OVD. Esta redução da lucratividade só não produz quaisquer efeitos nocivos à empresa porque é irreal, sua função é a de tão somente evitar o pagamento do IRPJ e da CSLL sobre os futuros lucros da empresa.

A recorrente sustenta que a fiscalização apontou questões meramente formais com relação ao laudo apresentado, nenhuma das quais apta a infirmar o ágio pago com base nas conclusões extraídas daquele laudo.

Entretanto, há que se dizer que a mera confecção de um laudo por empresa especializada e não vinculada, por si só, não confere qualquer sentido econômico à operação, se não há um efetivo custo envolvido na operação. Os critérios de avaliação utilizados no laudo para apurar a rentabilidade futura, bem como o fato de essa rentabilidade projetada ter sido alcançada, ou até mesmo superada, não têm qualquer relevância, no caso, posto que não é o laudo, nem a rentabilidade projetada, que são objeto de questionamento, mas sim a completa ausência de propósito negocial e de substância econômica nas operações levadas a efeito, e que deram azo à geração de um “ágio interno”, originado de transação dos sócios com eles mesmos, de modo artificial.

Não apenas o CARF, mas também a CVM – Comissão de Valores Mobiliários, e a própria doutrina contábil, condenam este tipo de operação.

Não assiste razão à recorrente quando afirma que a autuação fiscal não pode buscar amparo em normas contábeis, pois a base de cálculo dos tributos incidentes sobre o lucro é o resultado da interseção de três feixes de normas: ciência contábil, lei societária e lei fiscal.

Tomando-se o IRPJ como exemplo, temos que a lei tributária determina que a sua base impositiva (lucro real) tem como ponto de partida o lucro líquido, o qual, por sua vez, deve ser apurado com observância das leis comerciais e, em especial, da Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações), consoante expressamente dispõe os artigos 7º, § 4º, e 67, inciso XI, do Decreto-Lei nº 1.598/77.

E a lei societária (Lei das S/A, já referida), por sua vez, determina expressamente que a companhia observe, em sua escrituração mercantil, os princípios de contabilidade geralmente aceitos, fazendo, ainda, no seu art. 177, diversas outras referências a conceitos diretamente relacionados à ciência contábil, tais como “*métodos ou critérios contábeis*” e “*regime de competência*”, entre outros. Determina ainda a lei societária que as companhias abertas observem as normas expedidas pela CVM.

Neste cenário, tem-se que, se a Contabilidade não aceita um determinado registro, no caso, um ágio na aquisição de um ativo, esse valor também será, em princípio, rejeitado pela lei comercial e pela lei tributária, na medida em que ele trará reflexos na **apuração do lucro líquido da pessoa jurídica**. Isto somente não seria verdade se houvesse

expressa determinação em contrário, por parte da lei tributária, o que, no caso, incorre, conforme adiante se demonstrará.

Para que não restem dúvidas do repúdio que a ciência contábil e a própria CVM demonstram com relação a este tipo de operação artificial, faz-se aqui referência a diversas manifestações normativas e doutrinárias, algumas das quais também referidas pela fiscalização e/ou pela decisão recorrida:

- Resolução nº 750/93, do Conselho Federal de Contabilidade, que trata do Princípio do Registro pelo Valor Original;
- artigo do Professor Eliseu Martins, publicado em congresso realizado em 2004 na USP, expressando que o ágio decorre de processo de compra e venda de ativos somente quando estiverem envolvidas partes independentes e não relacionadas, não sendo passível de reconhecimento contábil o ágio gerado internamente;
- Resolução do Conselho Federal de Contabilidade – CFC nº 1.139, de 21.11.2008, que aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade – NBC T 19.8, que expressamente afirma que o *“ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo”*;
- Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007, que enfaticamente condena o ágio gerado em operações internas, afirmando inexistir geração de riqueza em transação consigo mesmo, e concluindo que *“essas transações não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes, para que seja passível de registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade”*;
- Resolução CFC nº 1.110/2007, que destaca o fato de o ágio decorrente de rentabilidade futura gerado internamente ser vedado pelas normas nacionais e internacionais, e que, portanto, *“qualquer ágio dessa natureza anteriormente registrado precisa ser baixado”*.

O fato de algumas dessas normas ou manifestações serem posteriores aos eventos ocorridos não retira o seu caráter interpretativo, pois a base legal efetiva em que se amparam já se encontrava vigente à época.

Conforme vimos, a preocupação do legislador, manifesta na exposição de motivos dos dispositivos que se converteram nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, foi a de regulamentar a dedutibilidade do ágio, restringindo as suas possibilidades de dedução *“às hipóteses de casos reais”*, na própria dicção do legislador.

Tampouco o art. 36 da Lei nº 10.637/2002, citado pela recorrente em sua defesa, ampara e autoriza a conduta adotada pela recorrente, de modo a permitir a amortização fiscal do ágio interno gerado na pretensa reorganização societária engendrada.

O mencionado dispositivo legal, atualmente já revogado — contudo vigente à época dos fatos — possuía a seguinte dicção:

*“Art. 36. Não será computada, na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da pessoa jurídica, a parcela correspondente à diferença entre o valor de integralização de capital, resultante da incorporação ao patrimônio de outra pessoa jurídica que efetuar a subscrição e integralização, e o valor dessa participação societária registrado na escrituração contábil desta mesma pessoa jurídica.*

*§ 1º O valor da diferença apurada será controlado na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) e somente deverá ser computado na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido:*

*I - na alienação, liquidação ou baixa, a qualquer título, da participação subscrita, proporcionalmente ao montante realizado;*

*II - proporcionalmente ao valor realizado, no período de apuração em que a pessoa jurídica para a qual a participação societária tenha sido transferida realizar o valor dessa participação, por alienação, liquidação, conferência de capital em outra pessoa jurídica, ou baixa a qualquer título.*

*§ 2º Não será considerada realização a eventual transferência da participação societária incorporada ao patrimônio de outra pessoa jurídica, em decorrência de fusão, cisão ou incorporação, observadas as condições do § 1º.”*

De pronto verifica-se que o referido artigo nenhuma menção faz ao registro de ágio, tratando exclusivamente da mais valia que venha a ser atribuída a uma participação societária em evento de subscrição e integralização de capital em outra pessoa jurídica, e permitindo que esta mais valia não seja computada de imediato na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica que efetuar a subscrição e integralização com base no valor reavaliado da participação societária, ou seja, permitindo o diferimento deste ganho para o momento da concretização de um dos eventos previstos nos incisos I e II, os quais estão fundamentalmente ligados à efetiva realização (i) da participação societária subscrita ou (ii) da participação societária utilizada na subscrição.

Vê-se assim, que o art. 36 da Lei nº 10.637/2002 visou a conferir à hipótese nele versada um tratamento tributário semelhante àquele que já era conferido aos ganhos decorrentes de reavaliação de bens classificados no ativo permanente, os quais, desde que mantidos em contas de reserva, podem ter sua tributação diferida para o momento de suas futuras realizações. É que até antes da edição deste artigo a tributação da mais valia decorrente de reavaliação de participação societária avaliada pelo método da equivalência patrimonial deveria ser imediatamente oferecida à tributação, consoante o disposto no art. 35, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.598/77, *verbis*:

*“§ 3º - Será computado na determinação do lucro real o aumento de valor resultante de reavaliação de participação societária que o contribuinte avaliar pelo valor de patrimônio líquido, ainda que a contrapartida do aumento do valor do investimento constitua reserva de reavaliação.”*

Confira-se, ainda, a respeito, o que constou da exposição de motivos ao art. 39 da Medida Provisória nº 66/2002, a qual foi convertida na Lei nº 10.637/2002, passando este a ser o seu artigo 36:

*“28. O art. 39 estabelece, igualmente, a neutralidade tributária nas operações de reorganização societária e, ao mesmo tempo, adequado controle fiscal para o acompanhamento dessas operações.”*

A referida manifestação do legislador confirma a assertiva antes feita, quanto ao objetivo e finalidade da norma editada, que podem ser também inferidos a partir da leitura e interpretação do quanto disposto no próprio artigo.

O entendimento esposado no recurso, aliás, representa exatamente a antítese da neutralidade tributária proposta pelo dispositivo, pelo que refuta-se, neste aspecto, o entendimento manifestado pela doutrina de Eliseu Martins e Jorge Viera Costa, na parte em que os autores sustentam que estaria o Estado *“transferindo riqueza via renúncia fiscal”* para o grupo que efetuasse uma reorganização societária nos moldes em que implementada pela recorrente. Não há nada na lei que aponte neste sentido, ou que possa dar a entender que o dispositivo teria aplicação a situações que não envolvessem uma efetiva aquisição de participação societária conduzida entre partes independentes.

Imaginar que o art. 36 da Lei nº 10.637/2002 teria vindo para transferir riqueza via renúncia fiscal a empresas que promovessem reorganização societária interna, conferindo sentido a uma operação que, de tão artificial e vazia de conteúdo econômico, é veementemente rechaçada pela ciência contábil e pelo direito comercial e societário, vem de encontro a toda a racionalidade do sistema jurídico, representando uma interpretação manifestamente distorcida do quanto nele disposto.

Os argumentos da recorrente no sentido da necessidade da participação da empresa Dismatal na operação também não prosperam. Não há dúvidas de que, para a configuração da situação descrita no art. 36 da Lei nº 10.637/2002, é necessária a existência de três partícipes na operação. Contudo, esta simples constatação de forma alguma legitima a utilização da referida empresa nas operações em comento, cuja única finalidade foi, conforme visto, a geração e transferência de uma despesa ficta à recorrente.

Para arrematar, registre-se que a indedutibilidade das despesas com a amortização do ágio estende-se, em virtude do quanto exposto, à CSLL, pois, conforme visto, o registro desta amortização afetou diretamente, e de modo indevido, o próprio lucro líquido contábil, que também é o ponto de partida para a apuração da base de cálculo desta contribuição. É inadmissível a repercussão tributária de despesas artificialmente geradas, sem qualquer materialidade, nem sentido econômico, na formação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.

### **Multa qualificada**

A recorrente não concorda com a aplicação da multa qualificada. Sustenta não ter havido fraude, nem simulação, nem qualquer outro ilícito nas operações societárias, aliás conduzidas com lisura e de forma transparente, tendo sido informadas às autoridades

competentes. Que não se trata, no caso, de um “planejamento tributário”, senão antes de uma “opção legal” do contribuinte. E, ainda, que o fisco não provou a efetiva ocorrência de simulação ou fraude.

Não lhe assiste razão.

Não se questiona aqui a validade das operações societárias praticadas, e tampouco o fez o fisco, mesmo porque isto não é necessário. Aliás, o CTN é expresso neste sentido, ao estatuir, em seu artigo 118, que “a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se (...) da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes”.

De há muito que a jurisprudência do CARF tem-se consolidado no sentido de que o fisco pode recusar os efeitos tributários delineados na forma exteriorizada pelos atos praticados com simulação. Para a eficácia dos efeitos tributários de uma operação, são necessários mais do que meros registros contábeis e atos contratuais formalmente perfeitos.

Por todo o até aqui exposto, resta evidente que a recorrente agiu de modo consciente e doloso, com vistas a reduzir o montante dos tributos devidos sobre o lucro, por meio da geração de um ágio artificial cuja amortização viria a reduzir a base imponible destes tributos, situação esta que se enquadra no quanto disposto no art. 72 da Lei nº 4.502/64, abaixo transcrito:

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

De fato, não se trata, no caso, de uma mera dedução indevida da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, fruto de algum erro de fato ou de incorreta interpretação da legislação tributária, senão antes da realização de uma sequência de operações, todas elas ostentando — quando individualmente consideradas — a aparência de negócio jurídico legítimo e válido, mas que, quando analisadas em conjunto, revelam estar estruturadas de modo a atingir um único e preponderante objetivo, qual seja, a indevida redução das bases de cálculo dos tributos, com o retorno da situação real ao *status quo ante*, isto é, sem que o efetivo controle das participações societárias tenha sido substancialmente alterado entre o início e o fim das operações.

A isto denomina-se simulação.

Neste aspecto, vale reproduzir a manifestação de Ricardo Mariz de Oliveira<sup>2</sup>, também mencionada pela decisão recorrida:

“Geralmente, nesses casos de ‘encaixe’ a situação real impõe subseqüentes ou simultâneos atos para alterar ou anular os efeitos indesejados e emergentes dos atos arquitetados e exteriorizados, tudo consistindo em simulação, a qual, amiúde, somente se manifesta pela ocorrência de vários atos que, isoladamente, não se apresentam contrários à lei, mas, interligados e considerados em conjunto, revelam

<sup>2</sup>In: *Planejamento Tributário: Elisão e Evasão Fiscal*, Curso de Direito Tributário, coordenador Ives Gandra da Silva Martins, 7ª ed., Saraiva, 2000.

as verdadeiras intenções das partes e os verdadeiros negócios que praticaram, ou não praticaram.”

Ademais, por todo o quanto exposto no presente voto, resta claro que não se está diante de nenhuma “opção legal” do contribuinte, visto que o ordenamento jurídico não dá qualquer respaldo ao entendimento por ele defendido, entendimento o qual faria com que, em última análise, nenhuma empresa mais tivesse que pagar qualquer tributo sobre os lucros da sua atividade, bastando apenas que periodicamente realizasse operações societárias nos mesmos moldes daquelas praticadas pela recorrente no presente caso.

Pelo exposto, mantenho a multa qualificada.

### **Decadência**

Argui a recorrente a decadência do direito do fisco de constituir os créditos tributários relativos ao ano-calendário de 2006, ao argumento de não ter sido demonstrada a ocorrência de quaisquer das condutas ensejadoras da aplicação da multa qualificada.

Entretanto, tendo sido mantida a multa qualificada, conclui-se não ter ocorrido a decadência com relação a este período, mas tão somente com relação ao ano de 2005, o qual, conforme já relatado, sequer foi objeto de lançamento fiscal, justamente por este motivo.

Isto porque, consoante a remansosa jurisprudência do CARF, ora consolidada em súmula, quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, como ocorre no presente caso, a decadência rege-se pelo disposto no art. 173, inciso I, do CTN, ou seja, conta-se o prazo de cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Confira-se:

#### **“Súmula CARF nº 72**

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.”

Assim, a contagem do prazo decadencial para os fatos geradores relativos ao ano calendário de 2006 inicia-se no dia 1º de janeiro de 2008, pelo que não se encontrava decaído o direito do fisco em 04/10/2012, data em que a recorrente tomou ciência dos autos de infração combatidos.

### **Juros Selic sobre a multa de ofício**

Insurge-se a recorrente contra a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada, alegando inexistir previsão legal para a sua cobrança.

Não lhe assiste razão.

A previsão de incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício está **plenamente configurada no bojo do art. 161, do CTN, que possui a seguinte redação:**



*redação dada pelos Decretos-leis n.º 1.569, de 8 de agosto de 1977, e n.º 1.645, de 11 de dezembro de 1978.*

(.....)

O parágrafo único do art. 2º acima transcrito expressamente ressalvava a não incidência de juros apenas sobre a multa de mora, mas não sobre a multa de ofício, prescrevendo o seu *caput* a incidência de juros sobre o “valor originário” dos “débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional”. O art. 3º, por sua vez, referia todas as parcelas do débito que não se consideram incluídas no “valor originário” do débito, não se encontrando ali também a previsão para a exclusão, deste valor, da multa de ofício.

Houve, contudo, de fato, períodos em que, apesar da previsão geral de incidência de juros de mora contida no CTN, a lei expressamente restringiu os juros de mora apenas aos tributos e contribuições atualizados monetariamente, o que implicou, portanto, na sua não incidência, naqueles períodos, sobre a multa de ofício.

Por exemplo, houve a Lei nº 7.738/89, cujo art. 23 possuía a seguinte redação:

*Art. 23. Os tributos e contribuições administrados pelo Ministério da Fazenda, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de trinta por cento e a juros de mora na forma da legislação pertinente, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição atualizado monetariamente.*

(.....)

Contudo, já com a Lei nº 8.218/91, retornou a incidência dos juros de mora sobre “os débitos de qualquer natureza com a Fazenda Nacional”, juros estes que eram então calculados com base na TRD, confira-se:

*Art. 3º - Sobre os débitos exigíveis de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, bem como para o Instituto Nacional de Seguro Social - INSS, incidirão:*

*I - juros de mora equivalentes à Taxa Referencial Diária - TRD acumulada, calculados desde o dia em que o débito deveria ter sido pago, até o dia anterior ao do seu efetivo pagamento; e*

Sem estender a análise histórica de modo a contemplar todos os diplomas legais que trataram do assunto, o que se verifica é que, sempre que o legislador visou a restringir o alcance dos juros a apenas parte (ou partes) do crédito tributário, o fez de modo expresso, ou usando a expressão “tributos e contribuições” para referir que somente estes se sujeitariam aos juros de mora, ou então mencionando expressamente todas as parcelas do crédito tributário (débito para com a Fazenda Nacional) que não deveriam sofrer a incidência daqueles juros.

No caso dos autos, há que se levar em consideração o que dispõe o art. 61 da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

*Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal,*

*cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

(...)

*§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

Rogando vênua à corrente desta Corte que se tem manifestado em sentido oposto, consoante julgados colacionados pela Recorrente, entendo que a expressão “*decorrentes de tributos e contribuições*” deva ser interpretada de modo a incluir a multa de ofício, e não a excluí-la. Os débitos para com a Fazenda Nacional podem ser de diversas naturezas, não apenas tributária. Assim, tenho que a expressão “*débitos decorrentes de tributos e contribuições*” visa a apenas ressaltar a natureza tributária dos débitos a que se refere o dispositivo em questão, em contraste com a mais abrangente expressão “*débitos de qualquer natureza com a Fazenda Nacional*”, anteriormente empregada pela legislação de regência.

Ademais, cumpre destacar ainda que o entendimento aqui exposto coaduna-se com o que se vem consolidando no STJ, conforme se pode verificar na ementa abaixo transcrita (grifei):

**AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.335.688 – PR, Relator Min. Benedito Gonçalves, DJe: 10/12/2012:**

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

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

2. Agravo regimental não provido.”

Com estas considerações, entendo cabível a incidência de juros de mora sobre a multa punitiva aplicada, os quais, nos termos da legislação de regência, são atualmente calculados com base na taxa Selic.

### **Responsabilidade tributária**

A fiscalização imputou responsabilidade solidária aos sócios administradores da fiscalizada Orlando von der Osten e Marise Osório von der Osten.

Os recorrentes demandam o cancelamento dos Termos de Sujeição Passiva Solidária lavrados, com base nos seguintes fundamentos, em síntese: (i) competência exclusiva da Procuradoria da Fazenda Nacional para a inclusão de responsáveis tributários no polo passivo da obrigação tributária; (ii) impossibilidade da imputação de responsabilidade solidária aos recorrentes antes de encerrada a esfera administrativa; (iii) ausência de demonstração do interesse comum a que alude o art. 124, I, do CTN, apto a dar ensejo à responsabilidade solidária; (iv) ausência de demonstração ou comprovação dos atos que teriam sido praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos; (v) a mera ausência de pagamento de tributo não dá ensejo à responsabilidade do sócio pela dívida tributária.

Preliminarmente, portanto, cabe analisar, e confirmar, a competência dos Auditores Fiscais para identificar, já no curso do procedimento administrativo, os responsáveis pelo crédito tributário.

Em primeiro lugar, porque o art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) expressamente determina que, no lançamento, a autoridade fiscal identifique o sujeito passivo da obrigação tributária. E o sujeito passivo, nos termos do art. 121 do mesmo CTN, engloba tanto o contribuinte quanto o responsável.

A necessidade de identificação, ainda no curso do procedimento de fiscalização, pela autoridade fiscal, das pessoas físicas e jurídicas às quais deva ser atribuída a responsabilidade pelo crédito tributário lançado, é defendida não apenas por este relator, mas também por significativa e respeitável parte da doutrina pátria, conforme bem exposto por Fernando Brasil de Oliveira Pinto, em artigo publicado na Revista Dialética de Direito Tributário<sup>3</sup> a respeito do assunto:

“Em que pesem as dificuldades na caracterização da responsabilidade dos representantes legais de empresas, a questão de maior vulto “está na identificação correta do momento e da forma adequada para a apuração e formalização dessa responsabilidade”.<sup>113</sup>

Sobre esse ponto, Leandro Paulsen discorre que embora em diversas oportunidades conste o nome do responsável na CDA há de se verificar se houve prévia apuração administrativa de modo a dar ensejo ao redirecionamento da execução em face do suposto responsável.<sup>114</sup>

Humberto Theodoro Júnior, por sua vez, entende que a execução não se constitui em forma de apuração de responsabilidade, mas sim modo de realização de créditos líquidos e certos, uma vez que “toda execução tem por base e por limite o título executivo”.<sup>115</sup>

Segundo Theodoro Júnior:

<sup>3</sup> PINTO, Fernando Brasil de Oliveira. A apuração da responsabilidade tributária dos representantes legais de empresas no processo administrativo fiscal federal. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 198, mar. 2012, p. 62-85.

<sup>113</sup> MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 668.

<sup>114</sup> PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Direito Processual Tributário: Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 6. ed. rev. atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 194.

<sup>115</sup> THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei de Execução Fiscal: Comentários e Jurisprudência**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 25.

para definir-se a legitimação passiva do executivo, portanto, não basta pesquisar quem, em tese, pode responder pela dívida. É indispensável identificar quem, concretamente, se acha vinculado ao título, já que *nulla executio sine titulo*.<sup>116</sup>

Por fim, anota o jurista que “é o procedimento administrativo que precede à inscrição que enseja a oportunidade para definir quem vem a ser o devedor principal, subsidiário ou corresponsável”.<sup>117</sup>

Para Sacha Calmon, as provas devem ser apuradas previamente e em hipótese alguma no bojo do processo de execução, e assim conclui: “Daí a insuprimibilidade do processo administrativo em matéria fiscal e do autocontrole do ato administrativo pelo Estado-Administração nos quadros de um Estado Democrático de Direito.”<sup>118</sup>

Do mesmo modo, Marins aponta que, com exceção das hipóteses em que a causa da responsabilidade ocorra em momento posterior à inscrição em dívida ativa, como por exemplo nos casos de dissolução irregular da pessoa jurídica, o modo juridicamente correto de imputação da aludida responsabilidade é o procedimento fiscal, ou ainda, o processo administrativo fiscal, quer dizer, somente após a apuração prévia e formal da responsabilidade dos representantes legais de empresas é que estes podem ser inseridos na CDA e conseqüente execução fiscal.<sup>119</sup>

(...)

Conforme enfatiza Renato Lopes Becho, sob pena de violação ao princípio do devido processo legal, é imperiosa a apuração prévia da responsabilidade dos administradores em momento anterior à inscrição em dívida ativa, concluindo que “como o Estado executa o responsável tributário, ele deve ter um título hábil, já que na verdade se executa o título, não a pessoa do responsável”.<sup>233</sup>

Desse modo, tendo o Fisco conhecimento dos fatos que permitam responsabilizar tributariamente os responsáveis legais ainda durante o procedimento fiscal, deverá incluí-los no polo passivo do lançamento, possibilitando a esses exercerem os meios de defesa disponíveis.<sup>234</sup>

Para Maria Rita Ferragut, não havendo processo administrativo prévio, a inclusão do administrador na CDA estará viciada, pois:

(i) foi suprimida a instância administrativa, em desacordo com o artigo 5º, inciso LV, da Constituição; (ii) a indicação do nome na CDA não é ato jurídico que o direito reconheça como apto a constituir o crédito

<sup>116</sup> THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei de Execução Fiscal: Comentários e Jurisprudência**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 25.

<sup>117</sup> THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei de Execução Fiscal: Comentários e Jurisprudência**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 26.

<sup>118</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 731.

<sup>119</sup> MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 669.

<sup>233</sup> BECHO, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 160-167.

<sup>234</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 176.

tributário perante ele; (iii) para que o administrador defenda-se na execução fiscal, deverá garantir o juízo em montante equivalente à dívida. Por certo que essa situação significará, muitas vezes, intransponível barreira ao exercício da ampla defesa, barreira essa que não teria existido caso o responsável tivesse tido oportunidade de se defender já no processo administrativo.<sup>235</sup>

No mesmo sentido, Zenildo Bodnar salienta que a condição de legalidade para que a execução seja proposta e desenvolvida também contra o administrador é que a responsabilidade tenha sido aferida na formalização da CDA<sup>236</sup>, tendo ainda como condição de validade a regular apuração em processo administrativo.<sup>237</sup>

Para Chiesa, lavrado o auto de infração

não basta a realização da notificação do representante legal da empresa para, querendo, apresentar defesa no âmbito administrativo. É imprescindível que seja realizada a notificação também dos corresponsáveis para que possam ter a oportunidade de apresentar defesa no âmbito administrativo, conferindo-se eficácia ao princípio da ampla defesa e devido processo legal.<sup>238</sup>

(...)”

Atenta a esta questão, cumpre observar que a Secretaria da Receita Federal do Brasil editou a Portaria RFB nº 2.284, de 29 de novembro de 2010, especificamente para regulamentar os procedimentos a serem adotados, no seu âmbito de atuação, nos casos de constatação de pluralidade de sujeitos passivos de uma mesma obrigação tributária, determinando que, nesses casos, todos os autuados sejam cientificados do auto de infração, de modo a terem oportunizada a sua respectiva defesa administrativa.

Por fim, cumpre ainda observar que a tese esposada pela recorrente, de que a competência para a imputação de responsabilidade a terceiro seria exclusiva da Procuradoria da Fazenda Nacional, não encontra amparo sequer no âmbito da própria Procuradoria, conforme se pode verificar pelo disposto na Portaria PGFN nº 180, de 25 de fevereiro de 2010, *verbis* (grifo nosso):

*“Art. 1º Para fins de responsabilização com base no inciso III do art. 135 da Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, entende-se como responsável solidário o sócio, pessoa física ou jurídica, ou o terceiro não sócio, que possua poderes de gerência sobre a pessoa jurídica, independentemente da denominação conferida, à época da*

<sup>235</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 178.

<sup>236</sup> BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do Sócio-Administrador**. 5. reimp. Curitiba: Juruá, 2010, p. 135.

<sup>237</sup> BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do Sócio-Administrador**. 5. reimp. Curitiba: Juruá, 2010, p. 137.

<sup>238</sup> CHIESA, Clélio. **Responsabilidade Tributária do Sócio e Administrador – Caracterização e Procedimento para sua Constituição – Nome Constante da CDA – Cabimento ou não de Exceção de Pré-executividade – Uma**

*ocorrência do fato gerador da obrigação tributária objeto de cobrança judicial.*

*Art. 2º A inclusão do responsável solidário na Certidão de Dívida Ativa da União somente ocorrerá após a declaração fundamentada da autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), do Ministério do Trabalho e Emprego (MTE) ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) acerca da ocorrência de ao menos uma das quatro situações a seguir: (Redação dada pela Portaria PGFN nº 904, de 3 de agosto de 2010)*

*I - excesso de poderes;*

*II - infração à lei;*

*III - infração ao contrato social ou estatuto;*

*IV - dissolução irregular da pessoa jurídica.*

*Parágrafo único. Na hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica, os sócios-gerentes e os terceiros não sócios com poderes de gerência à época da dissolução, bem como do fato gerador, deverão ser considerados responsáveis solidários.”*

Pelo exposto, correto o procedimento adotado pelo agente fiscal, de identificar os responsáveis tributários no curso do procedimento administrativo, e de contra eles lavrar os Termos de Sujeição Passiva ora combatidos.

No mérito, cumpre observar que o fisco fundamentou a responsabilidade tributária das pessoas antes citadas nos artigos 124, inciso I, e 135, inciso III, do CTN, os quais possuem a seguinte redação:

*“Art. 124. São solidariamente obrigadas:*

*I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal;*

*II - as pessoas expressamente designadas por lei.*

*Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.”*

*Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:*

*I - as pessoas referidas no artigo anterior;*

*II - os mandatários, prepostos e empregados;*

*III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.”*

Na literalidade do art. 135 acima transcrito, poder-se-ia inferir que a responsabilidade nele tratada seria exclusivamente pessoal, recaindo o ônus tributário integral e

unicamente sobre as pessoas nele arroladas, em substituição ao contribuinte original. Entretanto, a doutrina e a jurisprudência vêm apresentando entendimentos diversos sobre a melhor interpretação do dispositivo, dividindo-se basicamente em três correntes de pensamento: os que entendem ser esta responsabilidade solidária, os que a entendem ser subsidiária, e os que a entendem ser exclusivamente pessoal.

A PGFN manifestou-se sobre esta questão no Parecer/PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009, de forma bastante abrangente e correta, a meu modo de ver.

Considerando-se que as normas de responsabilidade tributária constituem uma garantia especial do crédito tributário, não faz sentido interpretar o Código Tributário Nacional de modo a dotar essa espécie de crédito de garantia menor do que a que é concedida aos créditos comuns da empresa para com terceiros. Assim, se o Código Civil, no seu art. 1.016, estabeleceu que os administradores respondem solidariamente com a pessoa jurídica pelos atos ilícitos que cometerem, não é possível aceitar que, se o ato ilícito for cometido contra a Administração Tributária, a responsabilidade desse administrador: (i) fique condicionada à ausência de bens da sociedade (responsabilidade subsidiária); (ii) conduza à desoneração da pessoa jurídica por aquele ilícito (responsabilidade exclusivamente pessoal).

Prevalece, portanto, o entendimento de que a responsabilidade ali tratada é solidária, conforme exposto pela PGFN no seguinte excerto do referido Parecer, *verbis*:

“Se o elemento relevante para a caracterização da responsabilidade tributária do art. 135, III, do CTN fosse a condição de sócio, faria sentido a tese da responsabilidade subsidiária. Deveras, se o terceiro respondesse por ser sócio, seria plenamente razoável que demandasse o esgotamento do patrimônio da sociedade para que só então viesse a ser chamado a pagar o crédito tributário. Como, porém, não responde por ser sócio, mas porque, na condição de administrador, pratica ato ilícito, não faz o menor sentido que seja facultado a ele esquivar-se da responsabilidade exigindo que, primeiro, responda a sociedade para, só em caso de sua insolvabilidade, seja a ele imposta a sanção pela ilicitude.

A concepção de responsabilidade por ato ilícito exclui o caráter de subsidiariedade da obrigação do infrator. Este deve responder imediatamente por sua infração, independentemente da suficiência do patrimônio da pessoa jurídica. Eis o sentido de estar expresso no caput do art. 135 do CTN que são “pessoalmente responsáveis” os administradores infratores da lei. Dessa forma, deve ser excluída a tese da responsabilidade subsidiária em sentido próprio.”

Na atribuição de responsabilidade tributária com base no artigo 135 do CTN, por outro lado, por certo não é qualquer infração à lei que ensejará a co-responsabilidade dos administradores, sendo necessário provar que estes agiram dolosamente, praticando ato ilícito com fraude ou excesso de poderes.

Neste sentido é também a jurisprudência do STJ:

“PROCESSUAL. CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. SÓCIO-GERENTE. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. NATUREZA SUBJETIVA.

É dominante no STJ a tese de que o não-recolhimento do tributo, por si só, não constitui infração à lei suficiente a ensejar a responsabilidade solidária dos sócios, ainda que exerçam gerência, sendo necessário provar que agiram os mesmos

dolosamente, com fraude ou excesso de poderes.” (Resp 898168, Rel. Eliana Calmon, 2ª Turma, DJ 05.03.08)

No caso concreto, por todo o exposto, resta claro que não se está aqui tratando de mero inadimplemento de tributo, reiterando-se, em especial, o quanto já exposto com relação à multa qualificada.

E, conforme também já pontuara a fiscalização, bem como a decisão recorrida, foram os sócios administradores da recorrente acima nominados que participaram direta e ativamente da simulação praticada, deliberando e aprovando todas as operações societárias que levaram à criação e amortização do ágio fictício aqui combatido.

Ademais, a solidariedade também é prevista pelo CTN no seu art. 124, já ao norte transcrito.

Este artigo declara peremptoriamente a possibilidade da existência de múltiplos sujeitos passivos no lançamento tributário, ficando claro que, nesta hipótese, nada impede que alguns constem do lançamento na condição de contribuintes, e outros, na condição de responsáveis, exigindo-se apenas a demonstração do *“interesse comum na situação que constitua o fato gerador”*.

Nesta seara há que se reconhecer que é muito forte a corrente jurisprudencial e doutrinária no sentido de que o interesse comum, a que alude o dispositivo, somente se aplicaria às pessoas que se encontram no mesmo polo da situação que constitui o fato jurídico tributário, ou seja, jamais haveria solidariedade, por exemplo, entre comprador e vendedor. Esta, aliás, é a tese esposada no recurso.

Corolário deste entendimento, costuma-se alegar também que pessoas físicas não poderiam jamais revelar interesse comum, portanto, em fato gerador de tributo devido pela pessoa jurídica.

Noutro giro, argumenta-se ainda que, acaso não fosse assim entendido, ou seja, se o *“interesse comum”* a que alude o dispositivo fosse analisado a partir de uma perspectiva meramente circunstancial ou econômica (interesse de fato), chegar-se-ia ao absurdo de se considerar haver *“interesse comum”* também por parte de empregados, e até mesmo de credores, da pessoa jurídica. Ademais, nesta hipótese, os sócios *sempre* teriam interesse nas situações que constituem fatos geradores de tributos.

Os argumentos são fortes. Contudo, penso que a correta interpretação do dispositivo não se encontra nem numa ponta, nem noutra.

Em primeiro lugar, não há dúvidas de que as pessoas no mesmo polo da situação que constitui o fato jurídico tributário podem ser solidariamente coobrigadas, como no clássico exemplo do IPTU devido pelos condôminos de uma mesma propriedade.

Por outro lado, entendo que não se possa reduzir o termo *“interesse comum”* apenas a esta singela hipótese, nem que se possa afirmar peremptoriamente que o art. 124 do CTN exclua a possibilidade de que pessoas físicas possam ser consideradas devedoras solidárias de tributos devidos pela pessoa jurídica, ou de que pessoas situadas em posições contrapostas no negócio jurídico (comprador e vendedor, por exemplo) possam ser consideradas devedoras solidárias de tributos devidos apenas por uma delas.

Contudo, na mesma linha da jurisprudência que se firmou com relação ao art. 135, já aqui referida, no sentido de não ser qualquer infração de lei que irá ensejar a responsabilidade, tampouco é a demonstração do simples “interesse comum” que terá o condão de fazê-lo. Caso contrário, cair-se-á no absurdo de sempre responsabilizar, indiscriminadamente, os sócios da pessoa jurídica.

Mas não avanço a ponto de considerar que o “interesse comum” a que alude o art. 124 do CTN seja apenas aquele interesse jurídico, das pessoas que estão no mesmo polo da situação. O dispositivo não contém esta restrição, e permite outras interpretações.

Em conclusão, entendo, portanto, que a solidariedade pela demonstração do “interesse comum”, em situações que envolvam pessoas que não se encontram em um mesmo polo da relação jurídica, deva ser restrita às hipóteses em que configurada a prática de atos com intuito de fraude ou simulação. Por outro lado, este interesse pode ser sim, o interesse econômico, ou seja, o interesse em lograr proveito próprio daqueles atos.

No caso do comprador e vendedor, por exemplo, para imputar a responsabilidade solidária com base no art. 124, caberia à fiscalização demonstrar que ambos lograram proveito com a situação que levou ao menor recolhimento de tributos por um deles (tratar-se-ia, no caso, de uma hipótese de conluio).

No caso concreto, o interesse comum dos sócios administradores Orlando von der Osten e Marise Osório von der Osten, com a prática dos atos eivados de fraude e simulação já exaustivamente analisados, e que levaram à redução dos tributos devidos pela pessoa jurídica, é evidente, à medida em que são eles mesmos, na qualidade de detentores da quase integralidade do capital da recorrente, os destinatários dos lucros, indevidamente não tributados, a serem distribuídos ou incorporados ao próprio capital.

Pelo exposto, tanto com fundamento no art. 124, quanto no art. 135 do CTN, deve ser mantida a responsabilidade solidária imposta aos sócios administradores Orlando von der Osten e Marise Osório von der Osten.

### **Conclusão**

Pelo exposto, rejeito as preliminares de nulidade e de preclusão do direito do fisco de investigar atos ocorridos em períodos abrangidos pela decadência, e, no mérito, nego provimento aos recursos voluntários da pessoa jurídica e dos responsáveis tributários apontados pela fiscalização.

É como voto.

*Documento assinado digitalmente.*

João Otávio Oppermann Thomé – Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro José Evande Carvalho Araujo

Na sessão de julgamento deste processo, usei divergir do posicionamento do Ilustre Relator apenas no tocante à qualificação da multa de ofício, bem como dos seus efeitos na decadência e na responsabilização solidária dos sócios, entendimento que prevaleceu pela maioria dos votos da Turma.

Isso porque entendo que, nos casos de planejamentos tributários como os analisados nos autos, formalmente lícitos, mas inoponíveis ao Fisco por abuso de direito, não se encontra presente o dolo necessário para caracterizar os ilícitos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, que, por sua vez, são requisitos indispensáveis para a duplicação da multa prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

De há muito, a doutrina e a jurisprudência vêm discutindo os limites dos planejamentos tributários feitos pelos contribuintes.

Filio-me ao grupo que entende que o ordenamento jurídico possui instrumentos de controle voltados à supressão de abusos. Em sede doutrinária, adoto o posicionamento do Prof. Marco Aurélio Greco em sua obra “Planejamento Tributário”<sup>4</sup>.

Assim, mesmo se o planejamento tributário envolver apenas atos lícitos, realizados antes da ocorrência do fato gerador, e sem a prática de simulação (vista como vício de vontade), ainda assim ele pode não ser oponível ao Fisco se sofrer de outras patologias do negócio jurídico, tais como o abuso de direito, a fraude à lei e o abuso de formas.

A ressalva acima feita ao termo simulação como vício de vontade refere-se ao foco dado por alguns à vontade das partes para a validade do negócio jurídico, inadmitindo apenas os atos negociais onde a vontade real seja diferente da aparente.

Contudo, não é possível se analisar os negócios na perspectiva do que as partes dizem que fazem, mas sim daquilo que efetivamente fazem, abandonando-se a análise em uma perspectiva meramente formal para uma perspectiva substancial.

Assim, deve-se considerar a causa (motivo) como elemento do negócio jurídico, e entender a simulação como vício no plano da causa: viciado é o negócio onde o motivo real é diferente do motivo aparente.

Nessa perspectiva, é possível classificar os fatos em análise como simulados, por ocultarem o verdadeiro motivo dos atos perpetrados.

Essa Turma Julgadora já teve a oportunidade de desqualificar a penalidade em planejamento tributário inoponível ao Fisco por vício de causa, no Acórdão nº 1102-000.933, de 8 de outubro de 2013, pelos argumentos do voto vencedor do Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio. Transcreve-se a ementa da decisão relativa a essa parte:

*SIMULAÇÃO POR VÍCIO DE CAUSA. MULTA QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE.*

*Na simulação por vício de causa, inexistente o falseamento ou a manipulação de aspectos relevantes dos negócios jurídicos. As partes deixam às claras as formas jurídicas empregadas. É incabível a qualificação da multa aplicada porque não se concretizam condutas como a sonegação ou a fraude penais.*

Pela excelência dos argumentos, transcrevo parte da fundamentação do citado voto vencedor, que adoto como razões de decidir:

Portanto, a qualificação (duplicação) da multa não decorre de nova infração. Ela surge quando a falta de pagamento ou recolhimento, a falta de declaração ou a declaração inexata estiver associada a uma das condutas típicas definidas como sonegação, fraude ou conluio. Tais condutas supõem a inequívoca constatação de dolo, elemento essencial do tipo, no seu mais puro sentido penal. Nas palavras de Marco Aurélio Greco:

Se não houve intuito de enganar, esconder, iludir, mas se, pelo contrário, o contribuinte agiu de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios, de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária, e se agiu na convicção e certeza de que seus atos tinham determinado perfil legalmente protegido - que levava ao enquadramento em regime ou previsão legal tributariamente mais favorável -, não se trata de caso regulado pelo § 1º do artigo 44, mas de divergência na qualificação jurídica dos fatos; hipótese completamente distinta da fraude e da sonegação a que se referem os dispositivos para os quais o § 1º remete.

A fraude penal não se confunde com a fraude à lei (ou fraude civil) acima invocada. Nesta última, o contribuinte enquadra sua conduta numa norma, mas vem o Fisco e o faz em outra. É um problema de qualificação jurídica. Por sua vez, a fraude penal, assim como a sonegação, são condutas típicas do direito penal também caracterizadas como crimes contra a ordem tributária (artigos 1º e 2º, I, da Lei nº 8.137/90). Tanto é que o § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 ressalva a aplicação de outras penalidades criminais.

(...)

Na simulação por vício de vontade, há o requisito do falseamento ou manipulação de aspectos relevantes dos negócios jurídicos. As partes declaram algum aspecto que seja falso, portanto, uma vontade aparente ou simulada (simulação absoluta), ou algum aspecto que tem por objeto encobrir outro de natureza diversa, portanto, uma vontade aparente ou simulada que encobre uma vontade real ou dissimulada (simulação relativa ou dissimulação).

Trata-se, com efeito, das hipóteses em que se concretizam condutas como a sonegação ou a fraude penais. Estamos fora do campo dos planejamentos tributários propriamente ditos.

Por outro lado, na simulação por vício de causa, situações em que se verificam os planejamentos tributários inoponíveis ao Fisco, inexistem condutas maculadas pelo falseamento ou manipulação de aspectos relevantes dos negócios jurídicos. As partes deixam às claras as formas jurídicas empregadas.

Por esses argumentos, entendo ser necessária a desqualificação da multa de ofício, reduzindo-a para o percentual de 75%.

Contudo, essa providência traz consequências diretas à decadência do direito de o Fisco efetuar o lançamento e à responsabilização solidária dos sócios.

Inexistindo o dolo, e tendo ficado assentado na discussão a existência de pagamento antecipado, aplica-se a regra decadencial do art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional, contando-se o prazo fatal de cinco anos a partir do fato gerador.

Assim, para o ano de 2006, com fato gerador em 31/12/2006, a decadência se operou em 31/12/2011, anteriormente à ciência do lançamento, em 4/10/2012.

Dessa forma, reconhece-se a decadência do crédito tributário do ano de 2006.

Quanto à responsabilização solidária dos sócios, explico minha total concordância com a fundamentação jurídica do voto vencido, sendo forçoso reconhecer que a solidariedade somente ocorrerá quando configurada a prática de atos com intuito doloso.

Nesse sentido, afastada a qualificação da penalidade sob o argumento de inexistência de dolo, deve-se também afastar a imputação de responsabilidade solidária aos sócios.

Foram essas as razões pelas quais a maioria da Turma decidiu por dar provimento parcial aos recursos, para desqualificar a multa de ofício, e, nesta conformidade, reconhecer a decadência com relação ao ano calendário de 2006, e afastar a responsabilidade dos sócios Orlando von der Osten e Marise Osório von der Osten.

*Documento assinado digitalmente.*

José Evande Carvalho Araujo – Redator designado