ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10980.728833/2012-48
CÓPIA

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

Processo nº	10980.728833/2012-48
Recurso nº	De Ofício e Voluntário
Acórdão nº	**1101-001.100 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	07 de maio de 2014
Matéria	IRPJ/CSLL - Amortização de ágio e Juros sobre o capital próprio
Recorrentes	MAGIUS METALÚRGICA INDUSTRIAL S/A (Responsáveis tributários: Adilton Boff Cardoso e Adalberto Boff Cardoso) FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. BENEFICIÁRIOS. USUFRUTO DE AÇÕES. Correta a decisão que reverte a glosa considerando que *o usufruto, é instituto de direito civil que constitui direito real que tem por efeito dividir as faculdades inerentes ao direito de propriedade (usar, gozar e dispor da coisa) entre o proprietário do bem (denominado nu-proprietário) e o usufrutuário, a quem são atribuídos os direitos de posse, uso, administração e percepção dos frutos; a possibilidade da instituição de usufruto sobre ações decorre das expressa disposição da Lei nº 6.404, de 1976, cujo artigo 205 determina que a pessoa inscrita como usufrutuária tem direito ao recebimento dos dividendos*. JUROS PAGOS SOB A ALEGAÇÃO DE CONTRATO DE MÚTUO. Correta a reversão da glosa correspondente a parcelas que a autoridade fiscal não logrou demonstrar, durante o procedimento fiscal, que corresponderiam a juros sobre o capital próprio. RECÁLCULO DOS JUROS. CONTAS DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO. A recomposição da exigência deve observar os parâmetros da acusação fiscal, sob pena de imputar ao sujeito passivo infração que não integrava o lançamento.

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. Inadmissível a formação de ágio por meio de operações internas, sem a intervenção de partes independentes e sem o pagamento de preço. MULTA DE OFÍCIO. 150%. DESQUALIFICAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. JURISPRUDÊNCIA DIVERGENTE SOBRE O TEMA À ÉPOCA DA EFETIVAÇÃO DOS NEGÓCIOS SUCESSIVOS. AUSÊNCIA DE POTENCIAL CONSCIÊNCIA DA ILICITUDE DO FATO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 112 DO CTN. Não se pode qualificar a multa para 150%, se não restar configurado, nos autos, evidente intuito de fraude. Este não se revela presente, pois que, à época da efetivação dos atos e

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI
Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

negócios jurídicos, a jurisprudência oscilava relativamente ao tema de planejamento tributário. O intuito fraudulento resta por isso afastado.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de oficio proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de oficio, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. Impossível a reversão da glosa de compensação de prejuízos quando subsiste infração que infirma os valores utilizados pelo sujeito passivo. DEDUÇÃO. IRRF. Provado que o sujeito passivo desistiu da compensação de saldos negativos apurados nos períodos fiscalizados, parcelando os correspondentes débitos, admite-se, na determinação do tributo lançado de ofício, a dedução do IRRF confirmado em DIPJ e não utilizado para reduzir o imposto devido no período.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

DECADÊNCIA. MATÉRIA DECIDIDA NO RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS. OBSERVÂNCIA. OBRIGATORIEDADE. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-C do Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. APLICAÇÃO DO ART. 150 DO CTN. NECESSIDADE DE CONDUTA A SER HOMOLOGADA. O fato de o tributo sujeitar-se a lançamento por homologação não é suficiente para, em caso de ausência de dolo, fraude ou simulação, tomar-se o encerramento do período de apuração como termo inicial da contagem do prazo decadencial. CONDUTA A SER HOMOLOGADA. Além do pagamento antecipado e da declaração prévia do débito, sujeita-se à homologação em 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, a declaração, em DIPJ, de IRPJ e CSLL a pagar, ou de saldo negativo formado por retenções na fonte, se a autoridade fiscal não faz qualquer ressalva aos valores assim informados pelo sujeito passivo.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. Somente as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador podem ser arroladas como responsáveis pelo crédito tributário apurado. DIRETORES. Reconhecida a inexistência de prática caracterizada como crime contra a ordem tributária, bem como diante do cancelamento da qualificação da multa, não subsiste a imputação de responsabilidade tributária aos diretores da autuada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: 1) relativamente à glosa de juros sobre o capital próprio, por unanimidade de votos, REJEITAR as argüições de nulidade da decisão recorrida e do lançamento, bem como DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário e NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício; 2) relativamente às glosas de amortização de ágio: 2.1) por unanimidade de votos, REJEITAR a arguição de nulidade do lançamento; 2.2) por voto de qualidade, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente ao

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI
Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

principal exigido, divergindo os Conselheiros Benedicto Celso Benício Júnior, Marcos Vinícius Barros Ottoni e Antônio Lisboa Cardoso; 2.3) por maioria de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à qualificação da penalidade, vencida a Relatora Conselheira Edeli Pereira Bessa, sendo designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcos Vinícius Barros Ottoni; 2.4) por maioria de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à argüição de decadência, divergindo o Conselheiro José Sérgio Gomes e o Presidente Marcos Aurélio Pereira Valadão; e 2.5) por voto de qualidade, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente aos juros de mora sobre a multa de ofício, divergindo os Conselheiros Benedicto Celso Benício Júnior, Marcos Vinícius Barros Ottoni e Antônio Lisboa Cardoso; 3) relativamente à glosa de compensação de prejuízos, por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário; 4) relativamente à dedução de retenções na fonte, por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário; e 5) relativamente à responsabilidade tributária, por maioria de votos DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, vencida a Relatora Conselheira Edeli Pereira Bessa, acompanhada nas conclusões pelo Presidente Marcos Aurélio Pereira Valadão, sendo designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcos Vinícius Barros Ottoni, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

(documento assinado digitalmente)

MARCOS VINÍCIUS BARROS OTTONI – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (presidente da turma), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, José Sérgio Gomes, Marcos Vinícius Barros Ottoni e Antônio Lisboa Cardoso.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI
Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

Relatório

MAGIUS METALÚRGICA INDUSTRIAL S/A, Adilton Boff Cardoso e Adalberto Boff Cardoso, já qualificados nos autos, recorrem de decisão proferida pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Curitiba/PR que, por unanimidade de votos, julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 07/12/2012, exigindo crédito tributário no valor total de R$ 19.169.087,16.

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 785/812, a autoridade lançadora inicialmente descreve as alterações do quadro social da autuada; reporta-se a laudo de sua avaliação em 23/12/2004, atribuindo-lhe o valor econômico de R$ 37 milhões (aí considerados terrenos, benfeitorias, máquinas e equipamentos no valor total de R$ 17.827.000,00); registra a constituição de Boff Cardoso Participações S/A em 23/12/2004, tendo como acionistas Magius Participações Ltda, Adilton Boff Cardoso e Adalberto Boff Cardoso (seus diretores-presidentes), bem como sua extinção em 31/03/2005 mediante incorporação pela autuada; e demonstra a constituição de Magius Participações Ltda em 22/12/2004 mediante conferência da totalidade das ações que os sócios detinham na autuada.

A Fiscalização demonstra que o único lançamento contábil nos registros de Boff Cardoso Participações S/A, em 2004, foi a abertura da empresa, resultando na ativação de investimento em Magius Participações Ltda no valor de R$ 5.799.998,00 e correspondente ágio de R$ 25.519.002,00. Já em 2005, houve apenas um único lançamento de equivalência patrimonial, em 31/03/2005, no valor de R$ 1.975.901,73. Questionada acerca destas operações, a contribuinte alegou tratar-se de uma operação onerosa com a conferência das ações a valor de mercado, acarretando um ônus para a Boff Cardoso Participações S/A, mediante entrega de ações de seu próprio capital. Enfatizou que *a forma de integralização do capital se deu mediante a conferência de ações que os sócios possuem no capital social da Magius Metalúrgica Industrial S/A, conforme consta no Contrato Social de Constituição*.

A autoridade fiscal constata, assim, que em 20/12/2004 a autuada foi transformada de sociedade limitada para sociedade anônima de capital fechado e, na seqüência, em 22/12/2004, suas ações foram transferidas por seus acionistas para a recém constituída Magius Participações Ltda, mediante integralização de seu capital social. Em 23/12/2004 é constituída Boff Cardoso Participações S/A e seu capital é integralizado por Magius Participações Ltda, mas no valor de R$ 31.319.000,00, em razão do valor atribuído aos bens da autuada, surgindo neste momento o ágio questionado, na medida em que o custo do investimento seria de R$ 5.799.998,00. Em 31/03/2005 a autuada incorporou Boff Cardoso Participações S/A, e diante deste contexto a autoridade lançadora concluiu *que a empresa BOFF CARDOSO PARTICIPAÇÕES S/A foi constituída basicamente para dissimular a ocorrência de operações de compra e venda de participação societária, simulando a ocorrência de eventos societários consecutivos, com a contabilização de um ágio interno que supostamente seria pela compra da MAGIUS METALÚRGICA S/A, contabilizado em 23/12/2004 e retornando em forma de INCORPORAÇÃO para o sujeito passivo em 31/03/2005, operações realizadas em curto período a menos de 100 dias, sem a ocorrência de qualquer pagamento*.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI
Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Reproduzindo o quadro social das empresas envolvidas, a autoridade fiscal demonstra que elas são compostas, direta ou indiretamente, pelos mesmos sócios ou acionistas (Adilton Boff Cardoso, Adalberto Boff Cardoso, Aldo Boff Cardoso, Márcia de Souza Cardoso, Marlene Souza Cardoso e Tânia Mara de Souza Cardoso). Acrescenta que as empresas envolvidas no planejamento tributário *apresentam em comum o endereço, os sócios e os diretores, sendo no cargo de Diretor Presidente ADILTON BOFF CARDOSO e Diretor Vice-Presidente ADALBERTO BOFF CARDOSO*.

Demonstra, por fim, que em cada ano-calendário, de 2007 a 2009, foi amortizado o montante de R$ 5.104.000,44, passível de glosa por se tratar de *ágio constituído sem fundamento econômico, realizado no mesmo grupo empresarial, composto pelos mesmos sócios/acionistas*. Enunciando novamente os eventos societários ocorridos, reporta-se a pronunciamento da Comissão de Valores Mobiliários no sentido de que o ágio somente surge quando há pagamento, ou seja, *dispêndio para se obter algo de terceiros*, inexistindo, *do ponto de vista econômico, geração de riqueza decorrente de transação consigo mesmo*. Assim, *ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável*, tais *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*.

Ainda, tendo em conta os valores pagos a título de juros sobre o capital próprio entre o 4º trimestre/2007 e o 4º trimestre/2009, a autoridade fiscal apura que dentre as pessoas físicas beneficiadas com os pagamentos apenas Adilton Boff Carsoso e Adalberto Boff Cardoso figuraram como sócios da autuada a partir de 23/12/2004, e com percentuais de participação inferiores aos considerados pela contribuinte. Promove, assim, a glosa entre os juros recalculados e aqueles contabilizados pela contribuinte, apurando bases de cálculo equivalentes a R$ 537.250,32 em 2007, R$ 5.314.215,98 em 2008 e R$ 2.724.299,66 em 2009.

Uma vez revertidos para lucro os prejuízos fiscais e bases negativas apurados no 1º e 2º trimestres do ano-calendário 2008, a autoridade fiscal também glosa a compensações destas parcelas na apuração do 3º trimestre de 2008.

Aos valores apurados em razão das amortizações de ágio foi aplicada multa qualificada em razão do que assim exposto:

> *No tocante à penalidade, diante da cristalina presença do elemento subjetivo do dolo, não restando dúvida quanto à intenção do contribuinte em reduzir a base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro, manobras que tiveram a finalidade de mascarar o resultado, causando prejuízo aos cofres públicos mediante a falta e/ou redução do pagamento dos tributos devidos, é de aplicar-se a todas as infrações aqui apontadas, nos termos da legislação de regência, a qualificação da multa de ofício de 150%.*
>
> *A multa de ofício qualificada, aplicável ao caso em tela, está prevista conforme dispõe o artigo 44, inciso I e §1º da Lei nº 9.430/96 com a redação data pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/2007, sem prejuízo da aplicação de outras sanções, conforme dispõe a Lei 8.137/90, artigos 1º e 2º, e tem como pressuposto para sua aplicação a existência de "evidente intuito de fraude definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº.4502, de 30 de novembro de 1964".*

No âmbito da representação fiscal pra fins penais acrescenta que foram constatados fatos que, em tese, *configuram crime contra ordem tributária pela prática de não oferecer à tributação do IRPJ e CSLL, pela simulação da operação de alienação societária*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 29/07/2014
por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Ass
inado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI
Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

com ágio, impedindo ou retardando, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador dos tributos devidos administrados pela RFB.

Por fim, constatando que a empresa apresentou para arrolamento apenas veículos de valor inexpressivo, que *após a criação do ágio, os bens imóveis, que foram objeto de reavaliação constando do Laudo de Avaliação, passou a não constar do Ativo Imobilizado da Pessoa Jurídica*, e que as decisões foram tomadas pelos diretores Adilton Boff Cardoso e Adalbaerto Boff Cardoso, a autoridade fiscal imputou-lhes responsabilidade solidária pelo crédito tributário nos termos do art. 124, I c/c art. 135, ambos do CTN.

Impugnando a exigência, a pessoa jurídica discorreu sobre as justificativas econômicas da reestruturação societária promovida no grupo, reportou-se à avaliação do investimento e ao reconhecimento de ganho de capital por Magius Participações Ltda, com tributação diferida na forma do art. 36 da Lei nº 10.637/2002, de modo que o ágio seria dedutível e que a riqueza a ser tributada pertenceria aos antigos controladores, evidenciando a nulidade do lançamento. Argüiu a decadência de parte do crédito tributário, e apontou vício material por desconsideração do IRRF passível de dedução na apuração do IRPJ. Defendeu a inexistência de óbices legais à amortização promovida, porque observados os requisitos do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77, afirmando a regularidade do custo de aquisição reconhecido contabilmente, à semelhança do que decidido pelo CARF no Caso Gerdau. Invocou também manifestações do CARF acerca da evidenciação do propósito negocial em tais operações, mediante análise do "filme" e não apenas das "fotos", e argumentou que a incorporação de Boff Cardoso Participações autorizou a dedução do ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97. Com referência à glosa de juros sobre o capital próprio, argumentou que a Fiscalização computou em seus cálculos juros pagos em decorrência de contratos de mútuo e ignorou contratos de usufruto firmados entre as pessoas físicas e Magius Participações Ltda. Discordou da qualificação da penalidade em razão de interpretações diferentes adotadas pelo Fisco e pelo contribuinte, bem como da imputação de juros de mora sobre a multa de ofício.

Os responsáveis tributários alegaram imprecisão na imputação dos fatos que ensejaram a atribuição de responsabilidade solidária, negaram a existência de interesse comum, e argumentaram que a imputação de responsabilidade com base no art. 135 do CTN seria pessoal e excluiriam a responsabilidade da pessoa jurídica. Ademais, a divergência de interpretação entre o Fisco e o contribuinte não é motivo suficiente para atribuição de culpa exclusiva dos diretores por infração à lei.

A autoridade julgadora de 1ª instância requereu esclarecimentos acerca dos contratos de mútuo juntados aos autos pela defesa, os quais foram prestados às fls. 1694/1896. Por fim, a Turma julgadora acolheu parcialmente os argumentos da defesa, admitindo que as parcelas contabilizadas na conta nº 3.5.2.0006 – "Juros s/Vlrs. a Distribuir a Sócios" corresponderiam a encargos de mútuo e deveriam ser desconsiderados na apuração excesso de juros sobre o capital próprio, bem como que o Instrumento Particular de Usufruto firmado em 10/06/2005 seria hábil a autorizar a dedutibilidade dos juros pagos aos usufrutuários das ações da autuada detidas por Magius Participações Ltda. Promoveu, assim, o recálculo das parcelas dedutíveis, excluindo do patrimônio líquido da autuada o valor correspondente ao ágio ficticiamente integralizado por Boff Cardoso Participações, e apurando excessos apenas no 4º trimestre/2007 (R$ 252.544,29) e nos trimestres do ano-calendário 2008 (R$ 691.191,12), excluindo integralmente as exigências do ano-calendário 2009. A exoneração assim procedida foi submetida a reexame necessário.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI
Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

No mais, a exigência foi mantida pelas razões assim sintetizadas na ementa do acórdão recorrido e sob reexame:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

NULIDADE.

Além de não se enquadrar nas causas enumeradas no artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, e não se tratar de caso de inobservância dos pressupostos legais para lavratura do auto de infração, é incabível falar em nulidade do lançamento quando não houve transgressão alguma ao devido processo legal.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

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

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; ainda que do ponto de vista formal os atos societários atendam à legislação aplicável, do ponto de vista econômico tais transações não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes para merecer registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade.

ÁGIO INTERNO. REJEIÇÃO PELA CIÊNCIA CONTÁBIL, LEGISLAÇÃO COMERCIAL E LEI TRIBUTÁRIA.

A contribuinte é obrigada, pela lei tributária, a apurar o lucro líquido de acordo com a lei societária que, por seu turno, determina que este lucro seja obtido através da observância da escrituração e dos preceitos da Ciência Contábil; logo, se a contabilidade não aceita o ágio interno gerado na aquisição de participação societária, este também será rejeitado pela legislação comercial e pela lei tributária, na medida que ele trará reflexos indevidos na apuração do lucro líquido da pessoa jurídica.

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.

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. VARIAÇÃO PRO RATA DIA DA TJLP. CONTAS DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO.

A pessoa jurídica pode deduzir, na determinação do lucro real, o valor dos juros pagos ou creditados individualmente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido com base na variação pro rata dia da TJLP; o encargo dedutível com juros remuneratórios do capital fica limitado ao maior entre os seguintes valores: (i) 50% do lucro líquido do período de apuração a que corresponder o pagamento ou crédito dos juros, após a dedução da CSLL e antes da provisão para o imposto de

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 29/07/2014
por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Ass
inado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI
Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

renda e da dedução dos referidos juros; (ii) 50% da soma dos saldos das contas de lucros acumulados e de reserva de lucros de períodos anteriores.

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. USUFRUTO DE AÇÕES.

O usufruto, é instituto de direito civil que constitui direito real que tem por efeito dividir as faculdades inerentes ao direito de propriedade (usar, gozar e dispor da coisa) entre o proprietário do bem (denominado nu-proprietário) e o usufrutuário, a quem são atribuídos os direitos de posse, uso, administração e percepção dos frutos; a possibilidade da instituição de usufruto sobre ações decorre das expressa disposição da Lei nº 6.404, de 1976, cujo artigo 205 determina que a pessoa inscrita como usufrutuária tem direito ao recebimento dos dividendos.

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: 2007, 2008, 2009

DECADÊNCIA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

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.

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.

DECORRÊNCIA. CSLL.

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 pessoa jurídica autuada foi cientificada da decisão de primeira instância em 26/08/2013 (fl. 1998) e interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 25/09/2013 (fls. 2088/2170), bem como apresentou contrarrazões ao recurso de ofício (fls. 2230/2246).

No recurso voluntário discorre, inicialmente, acerca da reestruturação societária, mencionando a constituição de Magius Participações, na condição de *holding*, e da nova empresa Boff Cardoso Participações S/A, que passou a ser controladora da autuada, em

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI
Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

operação que teria o *objetivo precípuo de fortalecer a estrutura do Grupo Econômico e, especialmente, atrair novos parceiros para obter numerário e possibilitar crescimento sustentável da Empresa*. Reporta-se à avaliação a valor de mercado pelo método de rentabilidade futura da autuada e observa que a Fiscalização não questionou referido laudo. E enfatiza que Magius Participações pagou a integralização de capital de Boff Cardoso Participações, no valor de R$ 31.319.000,00, em subscrição onerosa de suas ações, mediante conferência das quotas que possuía na autuada, ensejando o surgimento do ágio de R$ 25.520.002,00. Acrescenta que Magius Participações reconheceu o correspondente ganho de capital, cujo tratamento tributário é regido pelo art. 36 da Lei nº 10.637/2002.

Contudo, *no curso do ano de 2005, o Grupo Econômico constatou que os objetivos pretendidos com a criação da BOFF PARTICIPAÇÕES não foram alcançados, já que NÃO houve a entrada de novos parceiros comerciais, bem como não houve a obtenção de novos recursos financeiros junto ao mercado*, aprovou-se a incorporação de Boff Cardoso Participações pela autuada, *para fortalecer, ainda mais, a estrutura operacional da Empresa*. Destaca que no protocolo e justificação de incorporação consignou-se que *a operação tem como justificativa, a redução dos custos e incentivo da geração de caixa futuro da INCORPORADA*.

Conclui, assim, que ao final da reestruturação societária, realizada *dentro da mais estrita legalidade,* a recorrente *passou a ter estrutura mais enxuta e operacional; o que auxiliou, inclusive, no restabelecimento de suas operações com o conseqüente aumento da receita líquida dos anos posteriores*. E entende *demonstrada a veracidade e validade das operações de reestruturação societária que culminaram na alienação da Recorrente para outro Grupo Econômico*, *bem como o fortalecimento da estrutura e crescimento sustentável da Companhia, justificando todo o propósito negocial das operações*.

Na seqüência, em preliminar, argúi a nulidade do lançamento *por erro intencional na identificação do sujeito passivo*, pois a riqueza gerada com a operação questionada favoreceu o antigo controlador da recorrente (Magius Participações), que no momento da integralização de capital de Boff Cardoso Participações com ações da autuada com ágio auferiu, inegavelmente, ganho de capital. Acrescenta que a decisão recorrida não analisou, efetivamente, a questão, cerceando seu direito de defesa, e cita julgado deste Conselho em favor da tributação do ganho de capital em operação de incorporação de ações, ali estando, inclusive, exposta a desnecessidade de pagamento para a existência de ágio e o direito à sua amortização.

Diz que a renda auferida por Magius Participações foi tributada de maneira disfarçada na recorrente, mediante a glosa da amortização do ágio, e destaca que o diferimento da tributação do ganho de capital em nada altera o raciocínio por ela exposto. Acrescenta que o ganho de capital se verifica mesmo em operações entre partes relacionadas, e daí decorre o dever de tributá-lo, *no mais tardar quando da alienação/realização do investimento (que de fato ocorreu)*. Cita doutrina em favor da tributação do ganho de capital e jurisprudência acerca da nulidade do lançamento.

Argúi, também, a decadência dos créditos tributários lançados do 1º ao 3º trimestres de 2007, na medida que em 07/12/2002, quando cientificada do lançamento, já havia transcorrido o prazo previsto no art. 150, §4º do CTN. Afirma a ausência de dolo, e invoca as manifestações do Superior Tribunal de Justiça no rito do art. 543-C do Código de Processo Civil, visto que demonstrada a existência de pagamentos nas DIPJ acostadas aos autos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI
Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Ainda em preliminar afirma nula a decisão recorrida em razão de *inovação quanto à apuração dos JCP*, pois, *embora a documentação da Recorrente já tivesse sido devidamente analisada na fiscalização, e os JCP calculados e validados, o acórdão recorrido, ao considerar que os Juros sobre Capital Próprio foram calculados sobre parcela do ágio (julgada fictícia pela DRJ) registrado no patrimônio líquido, recalculou em seu item 138 o valor contabilizado na conta 3.5.2.0007 – Juros s/ Capital Social*, reduzindo *indevidamente o montante dos JCP calculados pela Recorrente* e excedendo a competência do órgão julgador, bem como violando seu direito ao contraditório e à ampla defesa. Acrescenta que para ser válida, a alteração do lançamento deveria ter sido promovida na forma do art. 18, §3º do Decreto nº 70.235/72, consoante já se manifestou este Conselho na jurisprudência que cita.

Sob outra ótica, aduz que o recálculo do lançamento pela autoridade julgadora de 1ª instância evidencia sua insubsistência, porque além de fundamentar adequadamente a exigência, a autoridade fiscal deve refletir em seu *quantum* exatamente *o eventual descumprimento da obrigação principal ou de eventual sanção*, sob pena de restar prejudicado o direito de defesa do sujeito passivo, por impedir o conhecimento de todas as razões do lançamento que lhe foi imputado, evidenciando sua nulidade. Cita doutrina e invoca o disposto no art. 10, inciso V do Decreto nº 70.235/72, ressaltando o reconhecimento, na decisão recorrida e sob reexame, da incorreção da determinação da exigência. Transcreve ementas de julgados administrativos que declaram a nulidade do lançamento em tais circunstâncias.

No mérito, defende a dedutibilidade do ágio gerado na operação de subscrição de quotas/ações da autuada, questionando a exigência fiscal de fluxo de riqueza entre as partes envolvidas, observando que o art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77 confere o mesmo tratamento ao ágio e ao deságio e que o desdobramento do custo de aquisição era obrigatório no momento da referida subscrição. Aduz que a autoridade fiscal não questionou a veracidade do ágio ou do laudo apresentado, que a lei *não traz qualquer referência a um negócio jurídico específico para que esta aquisição seja realizada* e que o direito privado admite diversas formas jurídicas de aquisição.

Cita doutrina acerca do conceito de aquisição, destaca que a legislação tributária não faz restrição à operação de subscrição de ações/quotas para aquisição de participação societária, e que o art. 36 da Lei nº 10.637/2002 estimula a possibilidade de conferências de capital em bens a valor de mercado mediante diferimento do correspondente ganho de capital, e destas operações decorre a *geração de um ágio na aquisição de investimentos, por estrita previsão legal*.

Afirma que a diferença entre o valor contábil e de mercado era real e prevista em lei e que não cabia ao contribuinte *lançar essa diferença em outra rubrica contábil que não ágio na aquisição de investimentos*. A Fiscalização e a autoridade julgadora afirmam a necessidade de pagamento, mas a operação realizada foi onerosa, não prevalecendo o argumento de ausência de fluxo de riqueza. Reporta-se a julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscais em favor da subscrição como forma de aquisição, e defende que o reconhecimento do ganho de capital pelos antigos controladores não pode ser dissociado do reconhecimento do ágio na adquirente.

Ressalta que o ágio está fundamentado em expectativa de rentabilidade futura, reafirma a lisura do laudo de avaliação e destaca que a rentabilidade foi confirmada no presente. Insiste que o pagamento não é essencial, cita doutrina, reporta-se à manifestação

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 29/07/2014
por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Ass
inado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI
Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

desta Turma Ordinária no Caso Gerdau, e argumenta que as autoridades lançadora e julgadora confundem "pagamento" com "custo", e este resta demonstrado por ter havido efetiva aquisição, bem como está respaldado em laudo de avaliação, *confirmando que está correta a apuração do ágio*. Acrescenta que a acusação fiscal só faria sentido se a lei limitasse a aquisição a operação de venda e compra.

Aduz que a legislação permite a escolha de um dos fundamentos previsto em lei para o ágio, reafirma válida a fundamentação em rentabilidade futura, novamente justifica as operações realizadas, e invoca as disposições do art. 36 da Lei nº 10.637/2002, vigente à época, para desmerecer os argumentos da autoridade julgadora com base na teoria contábil, em normas da CVM (inaplicáveis à recorrente) e outros dispositivos legais.

Enfatiza que *os critérios contábeis não podem afetar os efeitos tributários previstos na legislação editada especificamente para disciplinar a tributação do ágio*, e observa que a Resolução CFC nº 1110/2007, citada na decisão recorrida e sob reexame, é posterior à operação em questão, e expressamente alcança, apenas, os exercícios encerrados a partir de dezembro de 2008. Ademais, as operações *foram realizadas totalmente conforme os parâmetros de mercado* e, reconhecido o ganho de capital, também deve ser reconhecido o ágio.

Assevera que *não existe na legislação fiscal conceito de "dentro de casa"*, e se opõe à referência ao entendimento do doutrinador Eliseu Martins citando o voto condutor do julgado que apreciou o Caso Gerdau, bem como invoca o art. 109 do CTN para discordar da utilização de conceitos extraídos de normativos contábeis. Por estas razões também discorda da aplicação do Ofício nº 01/2007 e cita doutrina em reforço aos seus argumentos, reiterando que vários atos invocados pelas autoridades são posteriores às operações questionadas.

Argumenta que o tratamento do ágio tem disciplina específica no âmbito fiscal, opõe à exigência de capital externo na operação os argumentos expostos no voto condutor do julgado que apreciou o Caso Gerdau e conclui que o ágio em questão *possuía substrato econômico e amparo na legislação fiscal*.

Prossegue abordando o propósito negocial das operações societárias, invocando os princípios constitucionais na livre iniciativa e da livre concorrência e reafirmando a finalidade das operações realizadas, para concluir que *todos os atos societários praticados inseriram-se, congruentemente, nas atividades desenvolvidas pela Recorrente,* ao passo que a autoridade fiscal analisou as operações societárias isoladamente, e não como um todo, na forma da doutrina que transcreve.

Defende que deveriam ser verificados os efeitos posteriores das operações, seus benefícios futuros, mas ressalva que *a legislação tributária também não condicionou o aproveitamento do ágio à demonstração do propósito negocial*, consoante doutrina que cita. Diz que deve ser afastado o argumento de utilização de empresa veículo, e se opõe aos questionamentos da autoridade julgadora acerca da impossibilidade de reconhecimento de acréscimo de riqueza em decorrência de transações dos acionistas com eles próprios. Reitera a motivação da reestruturação societária, diz que a expressão "empresa-veículo" é pejorativa e observa que não há vedação legal a tal prática, citando julgados administrativos que admitem seu uso.

Enfatiza que a dedução da despesa de ágio passou a ser possível a partir da incorporação de Boff Cardoso Participações, na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, e

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI
Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

que o mesmo efeito fiscal se verificaria se a autuada tivesse sido incorporada por Boff Cardoso Participações, assim não se procedendo apenas porque não seria condizente com o objetivo da reestruturação societária do Grupo, pois extinguiria a recorrente, *que possui nome reconhecido no mercado*, exigindo *todo um processo de aprovação com fornecedores* em relação à nova empresa.

Finaliza a discussão desta infração destacando *que o referido ágio também iria existir integralmente no momento em que Magius Metalúrgica fosse alienada para outro Grupo Econômico por valor superior ao valor do patrimônio líquido*.

Passando à glosa de excesso de juros sobre o capital próprio, reporta-se à exoneração parcial promovida pela autoridade julgadora de 1ª instância, mas afirma que cumpriu os requisitos legais de dedução, e que a decisão recorrida fundamenta-se em premissas equivocadas, porque a parcela do ágio constante no patrimônio líquido da recorrente decorreu de regulares *movimentações societárias*, de caráter oneroso e com o cumprimento de todas as formalidades legais. Reitera seus argumentos acerca das exigências legais para registro do ágio, acrescenta que seu valor *se encontra devidamente subscrito no patrimônio líquido* da recorrente, e que os registros contábeis observaram o item 33 do CPC 15. Conclui que *a eventual indedutibilidade do ágio não tem o condão de torná-lo inexistente, tampouco afeta o Patrimônio Líquido da Recorrente*, pois a legislação somente exclui deste montante o valor decorrente de reserva de reavaliação.

Quanto à glosa de compensação de prejuízos fiscais, afirma ter observado a legislação de regência, e sendo regulares as amortizações de ágio procedidas, não se verifica a alegada absorção dos prejuízos fiscais.

Discorda, também, na inadmissibilidade das pretendidas deduções de IRRF, pois as compensações opostas pela autoridade julgadora de 1ª instância restaram não homologadas, sem manifestação de inconformidade e concomitante parcelamento dos débitos compensados.

Afirma *absurda, imoral e desarrazoada* a qualificação da penalidade, bem como a sua manutenção na decisão recorrida em razão de *suposto descumprimento de princípios contábeis (que não guardam correlação com a legislação fiscal)*. Invoca o posicionamento favorável deste Conselho no caso Gerdau para questionar *como se consideraria como dolosa uma prática que já foi validade por este Conselho?*

Entende que se trata, aqui, de *interpretações diferentes sobre a mesma legislação*, não se verificando *qualquer adulteração de documentos fiscais ou contábeis, ausência de atendimento ás intimações no curso da fiscalização ou qualquer outro ato tendente a omitir ou ocultar qualquer ato praticado pela empresa*. A decisão recorrida, inclusive, corroboraria a regularidade dos atos praticados, os quais seriam públicos e submetidos a registro.

Complementa que o dolo deve ser provado, e restar inconteste na instrução processual, ao passo que a autoridade fiscal *insiste equivocadamente em presumi-lo para aplicação da sanção de 150%.* Reporta-se a excertos da decisão recorrida e ressalta que *não houve utilização de qualquer empresa fictícia, falsificação ou adulteração de livros, guias ou documentos exigidos pela legislação tributária, nem qualquer inserção de elementos falsos ou utilização dolosa de documentos*, estando sua escrituração integralmente regular. Ademais, a

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI
Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

amortização do ágio é admitida na legislação tributária e as deduções foram declaradas em DIPJ, porque a contribuinte fez o que entendia correto.

Entende indispensável a análise integral da operação, e assim não teria procedido a autoridade julgadora de 1ª instância, por deixar de analisar a necessidade e os propósitos da reestruturação societária. Reitera que os argumentos da acusação não estão presentes na legislação, mas sim em princípios contábeis, e invoca julgados administrativos contrário à caracterização de fraude por mero erro de interpretação da lei, ou nos casos em que a *operação já tenha sido aprovada pelo próprio CARF*.

Cita outros julgados administrativos frente *situações de ágio interno*, nos quais foi aplicada multa de 75%, confirmando o CARF *que, na pior das hipóteses, haveria abuso de direito, caso em que não seria aplicável a multa agravada*.

Finaliza opondo-se à aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, defendendo a possibilidade de discussão desta matéria no contencioso administrativo, e discordando da fundamentação no art. 61 da Lei nº 9.430/96, na forma de ementas de julgados deste Conselho, que transcreve.

Em contrarrazões ao recurso de ofício, a pessoa jurídica autuada reitera os argumentos apresentados em impugnação acerca da existência de juros pagos em razão de contratos de mútuo firmados com seus antigos acionistas, bem como de contratos de usufruto firmado entre Magius Participações e seus acionistas, autorizando o pagamento a estes dos juros sobre o capital próprio, mas desconsiderados pela Fiscalização, apesar de apresentar efeito nulo caso o pagamento dos juros fosse feito à Magius Participações para transferência a seus sócios.

Os responsáveis tributários forma cientificados da decisão de primeira instância em 26/08/2013 (fl. 1999) e 27/08/2013 (fl. 2000), e interpuseram recurso voluntário conjunto, tempestivamente, em 25/09/2013 (fls. 2002/2085).

Transcrevendo a acusação fiscal, asseveram que não foram indicados *com precisão os fatos que ensejariam a atribuição de responsabilidade solidária aos Recorrentes*, ofendendo o contraditório e a ampla defesa. Entende, assim, que *a ausência de fundamentação da sujeição passiva solidária e da produção de provas que comprovem as alegações da autoridade fiscal, implicam na inaplicabilidade do instituto da responsabilidade solidária*.

Quanto à imputação com base no art. 124, I do CTN, aduzem *que o critério "interesse comum", utilizado pela DRJ, além de subjetivo, não restou comprovado, muito menos tinha característica fraudulenta*. Houve presunção de fraude, não foi especificado o que se entende por interesse comum, e nos termos da doutrina e jurisprudência que transcrevem, não se caracterizou o interesse comum, *ainda que possa caracterizar-se o interesse econômico*. Afirma que *não eram sujeitos da relação jurídica, tampouco possuíam o interesse jurídico decorrente dos atos praticados*, e a autoridade julgadora de 1ª instância não identificou qual o interesse verificado.

Com referência à responsabilidade fundamentada no art. 135 do CTN, afirmam que *atuaram em consonância com a legislação de regência para a concretização de cada ato societário*, e demais disso a responsabilidade prevista naquele dispositivo é pessoal, *excluindo-se a responsabilidade do contribuinte, no caso, a Magius Metalúrgica Industrial S/A*, consoante excertos doutrinários que transcreve. Assim, a Fiscalização deveria ter lavrado

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI
Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

auto de infração exclusivamente contra a pessoa física e demonstrado os atos praticados *com excesso de poderes, infração à lei, ao contrato social ou estatuto e que teriam culminado na autuação em tratativa.* Contudo, a autoridade fiscal assim não procedeu, bem como não *demonstrou o suposto abuso de poderes que teria gerado o crédito tributário*.

Acrescentam que *a prática de atos fundamentada em interpretação da legislação divergente dos entendimentos das autoridades fazendárias não há de ser motivo justo e aceitável para a atribuição de culpa exclusiva dos Diretores por infração à lei*, *especialmente quando não há veto legal à dedução do ágio da base de cálculo do IRPJ e da CSLL*.

Asseveram que as operações foram transparentes e públicas, sendo *improcedente a indicação de que, sob as orientações de seus diretores, a Magius Metalúrgica operou com o intuito de omitir e ludibriar a fiscalização*. A legislação não veda a prática implementada e a Fiscalização não comprovou a intenção da pessoa jurídica e de seus diretores de fraudar, ao passo que *não houve utilização de qualquer empresa fictícia, falsificação ou adulteração de livros, guias ou documentos exigidos pela legislação tributária, nem qualquer inserção de elementos falsos ou utilização dolosa de documentos*.

Na medida em que as operações realizadas pela pessoa jurídica *foram regidas pela interpretação das normas legais*, o art. 135, III do CTN foi utilizado inadequadamente e equivocadamente para fundamentar a responsabilização dos recorrentes.

De toda sorte, os responsáveis reproduzem os argumentos deduzidos no recurso voluntário da pessoa jurídica para afirmar a insubsistência do acórdão recorrido, caso não seja acolhida a preliminar de ilegitimidade passiva dos recorrentes.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI
Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto Vencido

CÓPIA

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Em preliminar a recorrente afirma nula a decisão recorrida em razão de *inovação quanto à apuração dos JCP*, pois, *embora a documentação da Recorrente já tivesse sido devidamente analisada na fiscalização, e os JCP calculados e validados, o acórdão recorrido, ao considerar que os Juros sobre Capital Próprio foram calculados sobre parcela do ágio (julgada fictícia pela DRJ) registrado no patrimônio líquido.*

Observa-se no Termo de Verificação Fiscal que, frente às planilhas de fls. 218/221 apresentadas pela contribuinte expondo as taxas de juros de longo prazo e a composição do patrimônio líquido em cada período de apuração, bem como os juros sobre o capital próprio mensalmente calculados, as retenções devidas e a distribuição entre sócios dos valores pagos, a autoridade lançadora centrou sua análise nos beneficiários dos juros, que à época dos créditos não seriam mais acionistas da autuada, ou o seriam com participação inferior àquela adotada para distribuição dos juros. Em conseqüência, o recálculo dos juros admitidos pela Fiscalização limitou-se a reduzir os percentuais de participação de cada beneficiário, e determinar as parcelas que poderiam ter sido pagas a título de juros sobre o capital próprio: R$ 107,48 no 4º trimestre/2007; R$ 447,84 no ano-calendário 2008 e R$ 489,68 no ano-calendário 2009.

Além disso, apesar de os demonstrativos da contribuinte indicarem que somente foram calculados juros sobre capital próprio no valor bruto total de R$ 2.239.155,46, no ano-calendário 2008, e de R$ 2.081.107,18 no ano-calendário 2009, a autoridade fiscal identificou o pagamento de outras parcelas de juros escrituradas na conta 3.5.2.02.00006. No ano-calendário 2008 aquela parcela foi somada ao valor reconhecido pela contribuinte para submeter a despesa total de R$ 5.314.663,82 ao limite de dedutibilidade antes calculado. No ano-calendário 2009, somente os valores escriturados na conta 3.5.02.0006, no total de R$ 2.724.789,34, foram identificados como despesa sujeita ao mencionado limite. No ano-calendário 2007 apenas os juros sobre capital próprio informados pela contribuinte para o 4º trimestre foram confrontados com tal limite.

O quadro produzido pela autoridade julgadora de 1ª instância bem sintetiza as constatações fiscais:

Período Apuração	*JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO – LANÇAMENTO FISCAL (R$)*				
	Despesa contabilizada			*JCP Adilton e Adalberto Boff Cardoso (0,02%)*	*Excesso JCP*
	Juros s/Vrs.a Distrib.Sócios	*Juros s/Capital Social*	*Soma*		
Ano-Cal.2007:					
. 1º trimestre	*0,00*	*558.853,15*	*558.853,15*		*Período decaído*
. 2º trimestre	*0,00*	*537.358,80*	*537.358,80*		*Período decaído*
. 3º trimestre	*0,00*	*524.721,07*	*524.721,07*		*Período decaído*
. 4º trimestre	*0,00*	*537.358,80*	*537.358,80*	*107,48*	*537.251,32*
Subtotal	*0,00*	*2.158.291,82*	*2.158.291,82*	*107,48*	*537.251,32*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI
Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Período Apuração	*JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO – LANÇAMENTO FISCAL (R$)*				
	Despesa contabilizada			*JCP Adilton e Adalberto Boff Cardoso (0,02%)*	*Excesso JCP*
	Juros s/Vrs.a Distrib.Sócios	*Juros s/Capital Social*	*Soma*		
Ano-Cal.2008:					
. 1º trimestre	*734.723,46*	*559.788,87*	*1.294.512,33*	*111,96*	*1.294.400,37*
. 2º trimestre	*757.089,36*	*559.788,87*	*1.316.878,23*	*111,96*	*1.316.766,27*
. 3º trimestre	*780.029,92*	*559.788,87*	*1.339.818,79*	*111,96*	*1.339.706,83*
. 4º trimestre	*803.665,60*	*559.788,87*	*1.363.454,47*	*111,96*	*1.363.342,51*
Subtotal	*3.075.508,34*	*2.239.155,48*	*5.314.663,82*	*447,84*	*5.314.215,98*
Ano-Cal.2009:					
. 1º trimestre	*651.005,89*	*0,00*	*651.005,89*	*124,92*	*650.880,97*
. 2º trimestre	*670.732,02*	*0,00*	*670.732,02*	*124,92*	*670.607,10*
. 3º trimestre	*691.055,87*	*0,00*	*691.055,87*	*119,92*	*690.935,95*
. 4º trimestre	*711.995,56*	*0,00*	*711.995,56*	*119,92*	*711.875,64*
Subtotal	*2.724.789,34*	*0,00*	*2.724.789,34*	*489,68*	*2.724.299,66*

A autoridade lançadora glosou os valores indevidamente deduzidos ressaltando que *a maior acionista, Magius Participações Ltda, que possui 99,98% das ações, não foi beneficiária dos valores, sendo diretamente distribuídos às pessoas físicas, que são quotistas da empresa Magius Participações, não sendo diretamente acionista da Magius Metalúrgica S/A*. Quanto aos valores escriturados na conta 3.5.2.02.0006, indicou que ela seria denominada "Juros s/ Vlrs a Distribuir a Sócios" e que os lançamentos de despesas teriam por contrapartida a conta 2.2.2.02.0001 (Lucros a Distribuir aos Sócios até Dez/2004), título este que, *à primeira vista, induz que os lucros fariam referência ao ano de 2004, entretanto os históricos dos lançamentos fazem menção ao trimestre do lançamento, bem como informam o beneficiário*.

Em impugnação, a contribuinte alegou a existência de contrato de usufruto autorizando o pagamento dos juros sobre capital próprio aos quotistas de Magius Participações, bem como que os valores escriturados na conta 3.5.2.02.0006 não seriam juros sobre o capital próprio, mas sim juros pagos em razão de contratos de mútuo.

A autoridade julgadora de 1ª instância exonerou parcialmente a exigência, submetendo tal decisão a reexame necessário, com base nos seguintes argumentos, inicialmente com referência a alegação de que parte dos juros decorreriam de contratos de mútuo:

> *122. No presente caso, a autoridade fiscal também considerou como sendo encargo de JCP os juros pagos em decorrência dos contratos de mútuo firmados pela Magius Metalúrgica Industrial, em 31/12/2004, com os antigos sócios pessoas físicas (fls. 1664-1681), a seguir relacionados, em cuja cláusula 1.2 consta que o valor mutuado refere-se ao montante total dos lucros acumulados até 2004 que não foram à época distribuídos pela interessada (mutuária) aos antigos sócios (mutuantes):*

Mutuante	*Instrumento Particular de Contrato de Mútuo*			
	Data	*Valor (R$)*	*Juros*	*Prazo*
Adilton Boff Cardoso	*31/12/2004*	*3.717.554,86*	*1,9% a.m.*	*24 meses*
Aldo Boff Cardoso	*31/12/2004*	*2.787.817,67*	*1,9% a.m.*	*24 meses*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI
Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Mutuante	*Instrumento Particular de Contrato de Mútuo*			
	Data	*Valor (R$)*	*Juros*	*Prazo*
Adalberto Boff Cardoso	*31/12/2004*	*3.717.554,86*	*1,9% a.m.*	*24 meses*
Márcia de Souza Cardoso	*31/12/2004*	*928.343,28*	*1,9% a.m.*	*24 meses*
Marlene de Souza Cardoso	*31/12/2004*	*1.859.474,38*	*1,9% a.m.*	*24 meses*
Tânia Mara de Souza Cardoso	*31/12/2004*	*928.343,28*	*1,9% a.m.*	*24 meses*
Total		*13.939.088,33*		

123. É certo que em 31/12/2004 essas pessoas físicas, com exceção da participação de 0,02% do capital social pertencente a Adilton Boff Cardoso e Adalberto Boff Cardoso, não eram mais sócios da interessada, pois entregaram as ações da Magius Metalúrgica Industrial, em 22/12/2004, para integralização do capital social da Magius Participações Ltda.

124. É também certo que os contratos firmados pelos contribuintes necessitam de certas formalidades para que tenham eficácia perante terceiros, sendo uma dessas exigências o registro público, conforme determina o artigo 127, I, da Lei nº 6.015, de 31 de dezembro de 1973, e o artigo 221 do Código Civil, a seguir transcritos:

> "Art. 127. No Registro de Títulos e Documentos será feita a transcrição:
>
> I – dos instrumentos particulares, para a prova das obrigações convencionais de qualquer valor.
>
> (...)"
>
> "Art. 221. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor; mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público." *(Grifou-se)*

125. Contudo, a efetividade das operações de mútuo é irrelevante para solução do litígio em face de não constituir matéria objeto de autuação nos presente autos. Além do mais, mesmo a falta de registro público, como no presente caso, não é, por si só, apto a descaracterizar as operações previstas nos referidos contratos de mútuo, já que elas poderiam ser comprovadas pela demonstração, com documentação hábil e idônea, do efetivo cumprimento do objeto contratual, mediante demonstração inequívoca de que foi executado nos moldes convencionados.

126. Considerando que os juros sobre o capital próprio são calculados sobre o valor do patrimônio líquido, cabe reconstituir a movimentação registrada nesse grupo de contas entre os anos-calendário de 2004 a 2009 – conforme constam das demonstrações financeiras (fls. 1708-1833) e da planilha Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (fls. 1772, 1781, 1791 e 784) – para verificar se os valores mutuados estão computados ou não na base de cálculo desses juros:

Discriminação	*Movimentação nas Contas do Patrimônio Líquido (R$)*				
	Saldo Anterior	*Lucro Líquido e Val.Patr.Incorp.*	*Transf.entre Contas do PL*	*Lucros Distribuídos*	*Saldo Atual*
Ano-Cal.2004:					
. Capital Social	*5.800.000,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*5.800.000,00*
. Lucro L.Exerc.	*1.963.250,66*	*11.710.809,58*	*0,00*	***-13.674.060,24***	*0,00*
. Lucros Acum.	*1.328.961,27*	*0,00*	*0,00*	***-1.328.961,27***	*0,00*
Total PL	*9.092.211,93*	*11.710.809,58*	*0,00*	*-15.003.021,51*	*5.800.000,00*
Ano-Cal.2005:					
. Capital Social	*5.800.000,00*	*25.520.002,00*	*0,00*	*0,00*	*31.320.002,00*
. Res.de Capital	*0,00*	*0,00*	*117.335,81*	*0,00*	*117.335,81*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI
Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Discriminação	*Movimentação nas Contas do Patrimônio Líquido (R$)*				
	Saldo Anterior	*Lucro Líquido e Val.Patr.Incorp.*	*Transf.entre Contas do PL*	*Lucros Distribuídos*	*Saldo Atual*
. Lucro L.Exerc.	*0,00*	*2.248.630,40*	*-1.858.630,40*	*-390.000,00*	*0,00*
. Lucros Acum.	*0,00*	*0,00*	*1.741.294,59*	*0,00*	*1.741.294,59*
Total PL	*5.800.000,00*	*27.768.632,40*	*0,00*	*-390.000,00*	*33.178.632,40*
Ano-Cal.2006:					
. Capital Social	*31.320.002,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*31.320.002,00*
. Res.de Capital	*117.335,81*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*117.335,81*
. Lucro L.Exerc.	*0,00*	*1.212.330,98*	*0,00*	*0,00*	*1.212.330,98*
. Lucros Acum.	*1.741.294,59*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*1.741.294,59*
Total PL	*33.178.632,40*	*1.212.330,98*	*0,00*	*0,00*	*34.390.963,38*
Ano-Cal.2007:					
. Capital Social	*31.320.002,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*31.320.002,00*
. Res.de Capital	*117.335,81*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*117.335,81*
. Lucro L.Exerc.	*1.212.330,98*	*1.435.719,04*	*-1.212.330,98*	*0,00*	*1.435.719,04*
. Lucros Acum.	*1.741.294,59*	*0,00*	*1.212.330,98*	*0,00*	*2.953.625,57*
Total PL	*34.390.963,38*	*1.435.719,04*	*0,00*	*0,00*	*35.826.682,42*
Ano-Cal.2008:					
. Capital Social	*31.320.002,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*31.320.002,00*
. Res.de Capital	*117.335,81*	*0,00*	*385.258,82*	*0,00*	*502.594,63*
. Res.de Lucros	*0,00*	*0,00*	*9.061.212,20*	*0,00*	*9.061.212,20*
. Lucro L.Exerc.	*1.435.719,04*	*5.057.126,41*	*-6.492.845,45*	*0,00*	*0,00*
. Lucros Acum.	*2.953.625,57*	*0,00*	*-2.953.625,57*	*0,00*	*0,00*
Total PL	*35.826.682,42*	*5.057.126,41*	*0,00*	*0,00*	*40.883.808,83*
Ano-Cal.2009:					
. Capital Social	*31.320.002,00*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*31.320.002,00*
. Res.de Capital	*502.594,63*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*502.594,63*
. Res.de Lucros	*9.061.212,20*	*0,00*	*0,00*	*0,00*	*9.061.212,20*
. Prej.Per.Apur.	*0,00*	*-1.359.611,99*	*1.359.611,99*	*0,00*	*0,00*
. Prej.Acum.	*0,00*	*0,00*	*-1.359.611,99*	*0,00*	*-1.359.611,99*
Total PL	*40.883.808,83*	*-1.359.611,99*	*0,00*	*0,00*	*39.524.196,84*

127. Verifica-se, portanto, que a interessada apurou um lucro líquido de R$ 11.710.809,58 em 31/12/2004 (fls. 1796-1803), que somado ao lucro líquido de R$ 1.963.250,66 do ano-calendário de 2003 (fl. 1795) e ao saldo de R$ 1.328.961,27 da conta Lucros Acumulados (fl. 1795) perfez o montante de R$ 15.003.021,51. Desse montante foram deduzidos os lucros distribuídos no ano-calendário de 2004, no valor total de R$ 793.350,34, tendo o saldo de R$ 14.209.671,17 sido transferido para a conta de passivo nº 2.2.1.5.00001 – Provisão p/Distribuição de Lucros (fl. 1793) em 30/11/2004 e 31/12/2004.

128. Para solução da lide importa que o montante de R$ 15.003.021,51 dos lucros acumulados até 31/12/2002 e lucros líquidos dos anos-calendário de 2003 e 2004 não está compondo o valor do patrimônio líquido da fiscalizada desde 01/01/2005, ou seja, não foi computado na base de cálculo dos juros sobre o capital próprio dos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI
Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *129. Dessa forma, os encargos contabilizados na conta nºs 3.5.2.0006-Juros s/Vlrs. A Distribuir a Sócios (fls. 767 e 772) devem ser desconsiderados na apuração do excesso de juros sobre o capital próprio.*

Note-se que a Turma Julgadora previamente requereu diligência à autoridade lançadora, que prestou a informação fiscal de fls. 1694/1699 esclarecendo que não houve distribuição de lucros a partir do ano-calendário 2005, bem como o registro de mútuo ou empréstimo nos livros contábeis, mas apenas de contas representativas de lucros a distribuir até dezembro/2004 e de juros sobre valores a distribuir a sócios. Observou, contudo, que as contas de disponibilidades não apresentavam saldo para distribuição dos valores que teriam sido mutuados (R$ 13.939.088,33), e ressalvou que o mútuo pressupõe a entrega da coisa emprestada. Em atendimento ao requerido, a autoridade fiscal relacionou os registros, em 2004, de lucros acumulados pagos aos sócios, juntou cópias do Livro Razão e Balancetes de Verificação, destacou que a conta representativa de empréstimos a sócios foi zerada em 31/12/2004 e que a conta "Provisão p/ Distribuição de Lucros" apresentava saldo de R$ 14.141.960,71 em 31/12/2004. Afirmou, ainda, ser incabível o recálculo do patrimônio líquido para fins de determinação dos juros sobre o capital próprio e destacou que o instrumento de mútuo somente foi autenticado em 19/12/2012, tinha vigência até 31/12/2006, e apresentava endereço de um dos sócios divergente do apontado em outros documentos formalizados em 2004 e 2005, indício de que o contrato de mútuo poderia ter sido formalizado posteriormente. Finalizou reproduzindo o art. 123 do CTN, o art. 221 do Código Civil e o art. 370 do Código de Processo Civil para enfatizar a inoponibilidade do contrato de mútuo ao Fisco.

Apesar disso, não há reparos à conclusão da autoridade julgadora, na medida em que a contribuinte havia informado à Fiscalização os valores pagos a título de juros sobre o capital próprio, e a agregação àquele montante de outros valores contabilizados a título de juros foi motivada apenas pelo título contábil das contas identificadas, e do histórico indicativo de pagamento a sócios, sem se perquirir, oportunamente, da motivação dos correspondentes registros contábeis. Em conseqüência, a glosa foi promovida por inobservância do limite legal para dedução de juros sobre o capital próprio, e não por falta de comprovação de despesas de juros. Assim, uma vez demonstrado que os juros não possuem aquela natureza, a exigência correspondente deve ser cancelada.

Prosseguindo, a autoridade julgadora assim se manifestou acerca dos juros que teriam sido creditados em atenção a Instrumento Particular de Usufruto de Ações:

> *130. Também cabe razão à impugnante em relação aos juros sobre o capital próprio contabilizados na conta nº 3.5.2.02.0007-Juros s/Capital Social (fls. 764 e 768), relativos a pagamentos de juros efetuados aos sócios pessoas físicas da Magius Participações com amparo no Instrumento Particular de Usufruto das ações da impugnante (fls. 1683-1688).*
>
> *131. Referido Instrumento Particular de Usufruto foi firmado, em 10/06/2005, entre a Magius Participações Ltda. (PARTICIPAÇÕES) e seus sócios Adilton Boff Cardoso, Adalberto Boff Cardoso, Aldo Boff Cardoso, Marlene de Souza Cardoso, Tânia Mara de Souza Cardoso e Márcia de Souza Cardoso (USUFRUTUÁRIOS) com as seguintes condições:*
>
> "DO OBJETO DO INSTRUMENTO
>
> Cláusula 1ª. A PARTICIPAÇÕES cede, neste ato, aos USUFRUTUÁRIOS de forma onerosa, o usufruto da totalidade das AÇÕES de que é titular, juntamente e proporcionalmente, cede o direito à posse, uso, administração e percepção dos frutos decorrentes das mesmas.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI
Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(...)

DO DIREITO DE VOTO NAS ASSEMBLEIAS GERAIS

Cláusula 3ª. As partes acordam que o direito de voto nas assembleias gerais da MAGIUS será exercido, exclusivamente, pela PARTICIPAÇÕES.

DO DIREITO AOS FRUTOS

Cláusula 4ª. Caberá aos USUFRUTUÁRIOS o recebimento dos dividendos distribuídos conforme determinado em balanço levantado e/ou juros sobre o capital próprio, calculados nos termos da lei.

DA VIGÊNCIA

Cláusula 5ª. O prazo de vigência deste Instrumento é de 15 (quinze) anos, iniciando-se em 10/06/2005 e terminando em 09/06/2020, sendo que sua eventual renovação, prorrogação ou alteração de condições, tanto por parte da PARTICIPAÇÕES, como dos USUFRUTUÁRIOS, dependerá de termo ativo expresso assinado pelas partes, bem como averbação no Livro de Registro de Ações Normativas da MAGIUS.

(...)" *(Grifou-se)*

132. O usufruto, é instituto de direito civil que constitui direito real que tem por efeito dividir as faculdades inerentes ao direito de propriedade (usar, gozar e dispor da coisa) entre o proprietário do bem (denominado nu-proprietário) e o usufrutuário, a quem são atribuídos os direitos de posse, uso, administração e percepção dos frutos (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil –, arts. 1225, inciso IV, 1.228 e 1.390 a 1.411). A constituição do usufruto conduz à alteração do beneficiário do rendimento produzido pela coisa, que deixa de ser do proprietário e passa a ser do usufrutuário.

133. A possibilidade de instituição do usufruto sobre ações encontra-se prevista nos seguintes dispositivos da Lei nº 6.404, de 1976, in verbis*:*

"Art. 40. O usufruto, o fideicomisso, a alienação fiduciária em garantia e quaisquer cláusulas ou ônus que gravarem a ação deverão ser averbados:

I - se nominativa, no livro de 'Registro de Ações Nominativas';

II - se escritural, nos livros da instituição financeira, que os anotará no extrato da conta de depósito fornecida ao acionista. (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)

Parágrafo único. Mediante averbação nos termos deste artigo, a promessa de venda da ação e o direito de preferência à sua aquisição são oponíveis a terceiros.

(...)

Art. 100. A companhia deve ter, além dos livros obrigatórios para qualquer comerciante, os seguintes, revestidos das mesmas formalidades legais:

I - o livro de Registro de Ações Nominativas, para inscrição, anotação ou averbação: (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)

a) do nome do acionista e do número das suas ações;

b) das entradas ou prestações de capital realizado;

a) das conversões de ações, de uma em outra espécie ou classe; (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)

b) do resgate, reembolso e amortização das ações, ou de sua aquisição pela companhia;

c) das mutações operadas pela alienação ou transferência de ações;

d) do penhor, usufruto, fideicomisso, da alienação fiduciária em garantia ou de qualquer ônus que grave as ações ou obste sua negociação.

(...)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI
Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> Art. 114. O direito de voto da ação gravada com usufruto, se não for regulado no ato de constituição do gravame, somente poderá ser exercido mediante prévio acordo entre o proprietário e o usufrutuário.
>
> (...)
>
> Art. 169. O aumento mediante capitalização de lucros ou de reservas importará alteração do valor nominal das ações ou distribuições das ações novas, correspondentes ao aumento, entre acionistas, na proporção do número de ações que possuírem.
>
> § 1º. Na companhia com ações sem valor nominal, a capitalização de lucros ou de reservas poderá ser efetivada sem modificação do número de ações.
>
> § 2º. Às ações distribuídas de acordo com este artigo se estenderão, salvo cláusula em contrário dos instrumentos que os tenham constituído, o usufruto, o fideicomisso, a inalienabilidade e a incomunicabilidade que porventura gravarem as ações de que elas forem derivadas.
>
> § 3º. As ações que não puderem ser atribuídas por inteiro a cada acionista serão vendidas em bolsa, dividindo-se o produto da venda, proporcionalmente, pelos titulares das frações; antes da venda, a companhia fixará prazo não inferior a 30 (trinta) dias, durante o qual os acionistas poderão transferir as frações de ação.
>
> (...)
>
> Art. 171. Na proporção do número de ações que possuírem, os acionistas terão preferência para a subscrição do aumento de capital.
>
> §§ 1º a 4º. (...)
>
> § 5º. No usufruto e no fideicomisso, o direito de preferência, quando não exercido pelo acionista até 10 (dez) dias antes do vencimento do prazo, poderá sê-lo pelo usufrutuário ou fideicomissário.
>
> §§ 6º a 8º. (...)
>
> (...)
>
> Art. 205. A companhia pagará o dividendo de ações nominativas à pessoa que, na data do ato de declaração do dividendo, estiver inscrita como proprietária ou usufrutuária da ação.
>
> §§ 1º a 3º. (...)
>
> (...)" *(Grifou-se)*

134. Portanto, a possibilidade da instituição de usufruto sobre ações decorre das expressa disposição da Lei nº 6.404, de 1976, cujo artigo 205 determina que a pessoa inscrita como usufrutuária tem direito ao recebimento dos dividendos. Note-se que não poderia a legislação societária fazer referência aos juros sobre o capital próprio em face de trata-se de dedução na apuração do resultado tributável a ser disciplinada apenas pela legislação tributária.

135. Apesar de constituir despesa financeira, a correlação entre os juros sobre o capital próprio e os dividendos fica clara quando § 7º do artigo 9º da Lei nº 9.249, de 1995, dispõe que o valor daqueles pode ser imputado ao valor dos dividendos obrigatórios de que trata o artigo 202 da Lei nº 6.404, de 1976 (metade do lucro líquido do exercício diminuído ou acrescido das importâncias destinadas à constituição da reserva legal e à formação da reserva de contingência).

136. Assim, não cabe qualquer interpretação restritiva das disposições do artigo 9º da Lei nº 9.249, de 1995, para sustentar que apenas o acionista – e não o usufrutuário – poderia ser o beneficiário dos juros a título de remuneração do capital próprio, porquanto no usufruto a propriedade da ação permanece com o nu-proprietário, mas o gozo dos seus frutos – juros e dividendos – é atribuído ao usufrutuário.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI
Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *137. Dessa forma, entendo que deve ser admitida a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio pagos/creditados ao amparo do Instrumento Particular de Usufruto firmado em 10/06/2005.*

Destaque-se que a autoridade lançadora, em informação fiscal prestada em razão da diligência requerida pela autoridade julgadora de 1ª instância, observou que o instrumento de usufruto, apesar de ter vigência até 09/06/2020, não fora registrado quando de sua constituição, dele constando apenas autenticação em 19/12/2012. Ainda, citou o art. 123 do CTN e o art. 1.144 do Código Civil, e observou que *a empresa Magius Participações é que teria direito a juros sobre o capital próprio, de conformidade com sua participação 99,98%, para tanto estando obrigada a registrar tal valor como receita própria e apurar o lucro, fazendo a sua destinação devida*.

A autoridade julgadora, porém, validamente demonstrou que o usufruto atribui, dentre outros, o direito de percepção dos frutos ao usufrutuário, assim afastando a exigência de registro e redistribuição dos juros por Magius Participações Ltda, aventada pela Fiscalização. Evidenciou, ainda, que o usufruto sobre ações é constituído mediante averbação em livros da sociedade (art. 40 da Lei nº 6.404/76), sendo certo que o art. 1.144 do Código Civil, invocado pela Fiscalização, cogita da averbação do usufruto no Registro Público de Empresas Mercantis apenas quando ele recai sobre o estabelecimento, o que não é o caso.

Assim, não subsistiu motivo para a redução dos percentuais adotados para distribuição de juros sobre o capital próprio aos percentuais indicados pela contribuinte.

Ocorre que ao reconstituir os cálculos da exigência, a autoridade julgadora de 1ª instância promoveu reparos na composição do patrimônio líquido, nos termos a seguir transcritos:

> *138. Cabe correção do valor contabilizado na conta 3.5.2.02.0007-Juros s/Capital Social (fls. 764 e 768), porquanto o ágio constituído sobre o patrimônio líquido da Magius Metalúrgica Industrial pela Boff Cardoso Participações é fictício, conforme já exaustivamente analisado nos tópicos anteriores do presente voto. O alegado aumento de R$ 25.520.002,00 do patrimônio líquido da interessada, recebido no acervo vertido na incorporação da Boff Cardoso Participações em 31/03/2005, não pode compor a base de cálculo dos juros sobre o capital próprio, pois apenas a parcela de R$ 1.000,00 daquele valor foi integralizada em moeda corrente nacional pelos sócios Adilton Boff Cardoso e Adalberto Boff Cardoso.*
>
> *139. Logo, o valor do patrimônio líquido da Magius Metalúrgica Industrial deve ser ajustado para desconsiderar tanto o ágio de R$ 25.519.002,00 registrado na conta Capital Social, como a redução do lucro líquido desde março/2005 ocasionada pela contabilização do encargo mensal (1/60) de R$ 425.333,37 com sua amortização:*

Discriminação	*AJUSTE NO PATRIMÔNIO LÍQUIDO (R$)*				
	Saldo Contábil do Patrimônio Líquido	*Estorno Ágio Incorporado Cta.Cap.Social*	*Estorno Desp.Amort.Ágio*		*Saldo Ajustado do Patrimônio Líquido*
			Encargo do Período	*Acum.Encargos Períodos Anter.*	
Patrim.Líquido:					
. 31/12/2006	*34.390.963,38*	*-25.519.002,00*	*5.104.000,44*	*4.253.333,70*	*18.229.295,52*
. 31/12/2007	*35.826.682,42*	*-25.519.002,00*	*5.104.000,44*	*9.357.334,14*	*24.769.015,00*
. 31/12/2008	*40.883.808,83*	*-25.519.002,00*	*5.104.000,44*	*14.461.334,58*	*34.930.141,85*
. 31/12/2009	*39.524.196,84*	*-25.519.002,00*	*5.104.000,44*	*19.565.335,02*	*38.674.530,30*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI
Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

140. Dessa forma, é de se manter a exigência de excesso de juros sobre o capital de R$ 252.544,29 no 4º trimestre/2007 e R$ 172.797,78 em cada um dos trimestres do ano-calendário de 2008:

Período Apuração	Juros Sobre o Capital Próprio Devido			JCP Pago ou creditado	Excesso JCP
	PL 31/dez ano anterior	TJLP pro rata trimestre	JCP Devido		
Ano-Cal.2007:					
. 1º trimestre	18.229.295,52	1,6251%	296.244,28	558.853,15	Período decaído
. 2º trimestre	18.229.295,52	1,6251%	296.244,28	537.358,80	Período decaído
. 3º trimestre	18.229.295,52	1,5624%	284.814,51	524.721,07	Período decaído
. 4º trimestre	18.229.295,52	1,5624%	284.814,51	537.358,80	252.544,29
Subtotal			1.162.117,58	2.158.291,82	252.544,29
Ano-Cal.2008:					
. 1º trimestre	24.769.015,00	1,5624%	386.991,09	559.788,87	172.797,78
. 2º trimestre	24.769.015,00	1,5624%	386.991,09	559.788,87	172.797,78
. 3º trimestre	24.769.015,00	1,5624%	386.991,09	559.788,87	172.797,78
. 4º trimestre	24.769.015,00	1,5624%	386.991,09	559.788,87	172.797,78
Subtotal			1.547.964,36	2.239.155,48	691.191,12
Ano-Cal.2009:					
. 1º trimestre	34.930.141,85	1,5624%	545.748,54	0,00	0,00
. 2º trimestre	34.930.141,85	1,5624%	545.748,54	0,00	0,00
. 3º trimestre	34.930.141,85	1,5000%	523.952,13	0,00	0,00
. 4º trimestre	34.930.141,85	1,5000%	523.952,13	0,00	0,00
Subtotal			2.139.401,34	0,00	0,00

141. Observe-se que tais valores não excederam o limite corresponde ao maior valor entre: (i) 50% do lucro líquido do período de apuração antes da dedução da provisão para o imposto de renda e dos referidos juros (limite de R$ 2.050.952,75, R$ 4.397.142,89 e R$ 0,00 nos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009); (ii) 50% da soma dos saldos das contas de lucros acumulados e de reserva de lucros de períodos anteriores (limite de R$ 870.647,30, R$ 1.476.812,79 e R$ 4.530.606,10).

Contudo, como demonstrado no início deste voto, a autoridade lançadora não havia questionado a composição do patrimônio líquido, e promoveu as glosas apenas em razão dos beneficiários aos quais foram atribuídos os juros sobre o capital próprio, bem como por submeter ao limite legal outros juros pagos aos sócios, identificados na escrituração da contribuinte. Os demonstrativos de fls. 218/221, apresentados à Fiscalização, indicavam a composição do patrimônio líquido sobre o qual fora aplicada a taxa de juros de longo prazo para determinação dos juros sobre o capital próprio, e o capital social ali indicado apresentava os valores que a autoridade julgadora entendeu majorados em razão da reorganização societária promovida pela contribuinte. Assim, mesmo sem discutir a pertinência das operações que resultaram em tal majoração, resta evidente que a autoridade lançadora não apontou esta irregularidade nos cálculos da contribuinte, de modo que a glosa de juros sobre capital próprio a este título deveria ser formalizada em novo lançamento, ou lançamento complementar nestes mesmos autos, a teor do que dispõe o art. 18, §3º do Decreto nº 70.235/72, invocado pela recorrente.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI
Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Porém, a inovação assim promovida em sede de julgamento não enseja a nulidade da decisão recorrida, dado que não acarreta o cerceamento ao direito de defesa que demanda a edição de nova decisão dentro dos limites fixados pelo lançamento. A autoridade julgadora entendeu que deveria promover a redução da exigência até o limite que a legislação autoriza, e apresentou as justificativas para tanto. A inconformidade do sujeito passivo com estes cálculos foi validamente manifestada a este Colegiado ao qual incumbe, pelas razões antes expostas, reduzir a exigência segundo os contornos previamente delimitados no lançamento, como demonstrado no Termo de Verificação Fiscal:

ANO	ACIONISTAS	REFERÊNCIA	PARTICIPAÇÃO	VALOR
2007 - 4º TRIM	ADILTON BOFF CARDOSO	537.358,80	0,01%	53,74
2007 - 4º TRIM	ADALBERTO BOFF CARDOSO	537.358,80	0,01%	53,74
2007 - 4º TRIM	MARLENE DE SOUZA CARDOSO	537.358,80	0,00%	-
2007 - 4º TRIM	MARCIA DE SOUZA CARDOSO	537.358,80	0,00%	-
	SOMA			**107,47**
2008	ADILTON BOFF CARDOSO	2.239.155,46	0,01%	223,92
2008	ADALBERTO BOFF CARDOSO	2.239.155,46	0,01%	223,92
2008	MARLENE DE SOUZA CARDOSO	2.239.155,46	0,00%	-
2008	MARCIA DE SOUZA CARDOSO	2.239.155,46	0,00%	-
	SOMA			**447,83**
2009	ADILTON BOFF CARDOSO	2.448.361,38	0,01%	244,84
2009	ADALBERTO BOFF CARDOSO	2.448.361,38	0,01%	244,84
2009	MARLENE DE SOUZA CARDOSO	2.448.361,38	0,00%	-
2009	MARCIA DE SOUZA CARDOSO	2.448.361,38	0,00%	-
	SOMA			**489,67**

Desta forma, tendo por referência os juros sobre o capital próprio apurados pela contribuinte a partir do Patrimônio Líquido demonstrado às fls. 218/221, a autoridade fiscal apenas reduziu o percentual de participação de cada sócio. Considerando o contrato social da Magius Participações Ltda e sua alteração às fls. 258/268, Adilton Boff Cardoso e Adalbaerto Boff Cardoso detinham, cada um, 1.933.333 quotas de Magius Participações Ltda, ao passo que Marlene de Souza Cardoso e Márcia de Souza Cardoso, cada uma, possuíam 483.333 quotas, do total de 5.799.998, ao final de 2005, de modo que as participações dos dois primeiros representavam 33,33% do total e das duas últimas 8,33% do total. Não há outras alterações contratuais nos autos, mas as DIPJ de Magius Participações Ltda juntadas às fls. 673/698, 699/727 e 725/757, indicam que de 2007 a 2009 Tânia Mara de Souza Cardoso não mais integrava o quadro social, os dois primeiros sócios detinham, cada um, 36,36% de seu capital social, a terceira sócia 18,18% e a última 9,10%, percentuais estes que, considerando a participação de 99,98% de Magius Participações Ltda no capital da autuada, resultam nos percentuais adotados nas planilhas de cálculo da contribuinte para distribuição das parcelas de juros sobre capital próprio, tomadas pela Fiscalização como referência para seus cálculos. Assim, considerando os efeitos do contrato de usufruto de ações, não subsistem evidências de irregularidade nos percentuais declarados, motivo pelo qual o quadro de apuração elaborado pela Fiscalização deve ser assim reconstituído:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI
Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ANO	ACIONISTAS	REFERÊNCIA	PARTICIP.	VALOR
2007 - 4º TRIM	ADILTON BOFF CARDOSO	537.358,80	36,36%	195.383,66
2007 - 4º TRIM	ADALBERTO BOFF CARDOSO	537.358,80	36,36%	195.383,66
2007 - 4º TRIM	MARLENE DE SOUZA CARDOSO	537.358,80	18,19%	97.745,57
2007 - 4º TRIM	MARCIA DE SOUZA CARDOSO	537.358,80	9,09%	48.845,91
	SOMA			**537.358,80**
2008	ADILTON BOFF CARDOSO	2.239.155,46	36,36%	814.156,93
2008	ADALBERTO BOFF CARDOSO	2.239.155,46	36,36%	814.156,93
2008	MARLENE DE SOUZA CARDOSO	2.239.155,46	18,19%	407.302,38
2008	MARCIA DE SOUZA CARDOSO	2.239.155,46	9,09%	203.539,23
	SOMA			**2.239.155,46**
2009	ADILTON BOFF CARDOSO	2.448.361,38	36,36%	890.224,20
2009	ADALBERTO BOFF CARDOSO	2.448.361,38	36,36%	890.224,20
2009	MARLENE DE SOUZA CARDOSO	2.448.361,38	18,19%	445.356,94
2009	MARCIA DE SOUZA CARDOSO	2.448.361,38	9,09%	222.556,05
	SOMA			**2.448.361,38**

Considerando que os valores recalculados no 4º trimestre/2007 e no ano-calendário 2008 são equivalentes aos valores contabilizados pela contribuinte, e que no ano-calendário 2009 não houve pagamento de juros sobre o capital próprio, não subsistem, neste contexto, despesas passíveis de glosa.

Frise-se, ainda, que erros de cálculo no lançamento não ensejam sua nulidade se a inexatidão material pode ser corrigida mediante retificação na forma do art. 60 do Decreto nº 70.235/72, como no presente caso. Assim não fosse e os julgamentos administrativos jamais poderiam resultar em procedência parcial da exigência. Desta forma, as irregularidades aqui identificadas ensejam apenas a exoneração do crédito tributário correspondente, e não inquinam de nulidade todo o lançamento tributário, como pretende a recorrente, mormente tendo em conta a outra infração erigida de forma autônoma pela autoridade fiscal.

Por todo o exposto, apesar de REJEITAR a argüição de nulidade da decisão recorrida e do lançamento, o presente voto é no sentido, relativamente à glosa de juros sobre o capital próprio, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário e NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício, para afastar integralmente os valores exigidos.

A infração seguinte corresponde à glosa dos valores correspondentes a amortização de ágio nos anos-calendário de 2007 a 2009, por se tratar de *ágio constituído sem fundamento econômico, realizado no mesmo grupo empresarial, composto pelos mesmos sócios/acionistas*. Em síntese, sem a intervenção de terceiros, mediante operações realizadas no interregno de 100 (cem) dias, surgiu no patrimônio da autuada parcela classificada como ágio, que veio a reduzir seu lucro tributável nos períodos fiscalizados.

A recorrente defende que seria legítima a operação, porque destinada a *fortalecer a estrutura do Grupo Econômico e, especialmente, atrair novos parceiros para obter numerário e possibilitar crescimento sustentável da Empresa*, muito embora *no curso do ano de 2005, o Grupo Econômico* tenha constatado *que os objetivos pretendidos com a criação da BOFF PARTICIPAÇÕES não foram alcançados, já que NÃO houve a entrada de novos*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 29/07/2014
por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Ass
inado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI
Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

parceiros comerciais, bem como não houve a obtenção de novos recursos financeiros junto ao mercado, sendo aprovada a incorporação de Boff Cardoso Participações pela autuada, *para fortalecer, ainda mais, a estrutura operacional da Empresa*. Destacando que no protocolo e justificação de incorporação consignou-se que *a operação tem como justificativa, a redução dos custos e incentivo da geração de caixa futuro da INCORPORADA*, a contribuinte acredita ser seu direito reconhecer contabilmente lucros ainda não auferidos, majorando artificialmente seu patrimônio para construir uma realidade que somente se verificaria dali a cinco ou mais anos, desde que efetivadas as premissas expostas em laudo elaborado por consultoria contratada.

Não tem razão a recorrente em seus argumentos.

O art. 7º da Lei nº 9.532/97 é expresso quanto à possibilidade de redução do lucro tributável por amortização de ágio, apenas, quando uma pessoa jurídica *absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária* ***adquirida com ágio*** *ou deságio,* ***apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598****, de 26 de dezembro de 1977*, como abaixo transcrito:

> Lei 9.532, de 10 de dezembro de 1997
>
> *Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão,* ***na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio****, apurado* ***segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977****:*
>
> *I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "a" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;*
>
> *II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "c" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;*
>
> *III* ***- poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração****; (Redação dada pela Lei 9.718, de 27/11/98)*
>
> *IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos-calendário subseqüentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.*
>
> *§ 1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão.*
>
> *§ 2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar:*
>
> *a) o ágio, em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;*
>
> *b) o deságio, em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI
Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

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

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

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

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

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

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

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

Decreto-lei nº 1.598, de 30 de dezembro de 1977

Art. 20 - O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, ***por ocasião da aquisição da participação****, desdobrar o custo de aquisição em:*

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

II - ***ágio ou deságio na aquisição****, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o número I.*

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

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

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

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

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

§ 3º - O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras a e b do § 2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

§ 4º - As normas deste Decreto-lei sobre investimentos em coligada ou controlada avaliados pelo valor de patrimônio líquido aplicam-se às sociedades que, de acordo com a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, tenham o dever legal de adotar esse critério de avaliação, inclusive as sociedades de que a coligada ou controlada participe, direta ou indiretamente, com investimento relevante, cuja avaliação segundo o mesmo critério seja necessária para determinar o valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI
Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

[...]

Art. 23. .....

[...]

*§ 5º - Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da **amortização de ágio ou deságio na aquisição**, nem os ganhos ou perdas de capital derivados de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País.* (negrejou-se)

Os dispositivos transcritos somente se referem ao ágio formado na **aquisição** de investimentos e, ainda, o art. 7º da Lei nº 9.532/97 frisa que deve ser ele *apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977*, o qual, por sua vez, trata do ágio formado entre *o custo **de aquisição** do investimento* e o *valor do patrimônio líquido na época **da aquisição***. E somente há **aquisição** quando há intervenção de terceiro e efetiva transmissão de propriedade do direito.

Neste sentido, inclusive, é a interpretação veiculada no Ofício-Circular CVM/SNC/SEP nº 01/2007:

"20.1.7 "Ágio" gerado em operações internas

A CVM tem observado que determinadas operações de reestruturação societária de grupos econômicos (incorporação de empresas ou incorporação de ações) resultam na geração artificial de "ágio".

Uma das formas que essas operações vêm sendo realizadas, inicia-se com a avaliação econômica dos investimentos em controladas ou coligadas e, ato contínuo, utilizar-se do resultado constante do laudo oriundo desse processo como referência para subscrever o capital numa nova empresa. Essas operações podem, ainda, serem seguidas de uma incorporação.

Outra forma observada de realizar tal operação é a incorporação de ações a valor de mercado de empresa pertencente ao mesmo grupo econômico.

*Em nosso entendimento ainda que essas operações atendam integralmente os requisitos societários do ponto de vista econômico-contábil é preciso esclarecer que o ágio surge única e exclusivamente, quando o **preço (custo) pago** pela aquisição ou subscrição de um investimento a ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial supera o valor patrimonial desse investimento. E mais preço ou custo de aquisição somente surge quando há o dispêndio para se obter algo de terceiros. Assim não há do ponto de vista econômico geração de riqueza decorrente de transação consigo mesmo. Qualquer argumento que não se fundamente nessas assertivas econômicas configura sofisma formal e, portanto, inadmissível.*

Não é concebível, econômica e contabilmente o reconhecimento de acréscimo de riqueza em decorrência de uma transação dos acionistas com eles próprios. Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável (não se questiona aqui esse aspecto), do ponto de vista econômico, o registro de ágio, em transações como essas, somente seria concebível se realizada entre partes independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões ou outros interesses que não a essência da transação, condições essas denominadas na literatura internacional como "arm's length".

Portanto é nosso entendimento que essas transações não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes para que seja passível

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI
Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

de registro. mensuração e evidenciação pela contabilidade." (Os grifos constam do original).

Este ato limita-se a reforçar o que consta da lei desde sua edição: é necessário que haja ***preço (custo) pago*** *pela aquisição ou subscrição de um investimento a ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial*, superior ao valor patrimonial desse investimento. E somente há preço e, por conseqüência, aquisição, quando a operação se realiza entre partes independentes.

E, não bastasse esta evidência para sua caracterização como ato interpretativo, aplicável a qualquer tempo, cabe também destacar o que expresso em sua introdução:

> *A CVM vem, ao longo dos anos da sua atuação, buscando aperfeiçoar e manter atualizado o seu arcabouço normativo contábil, sempre com a participação de segmentos interessados do mercado ou da profissão contábil. Cumpre destacar a importante colaboração recebida da Comissão Consultiva de Normas Contábeis da CVM, que conta com representantes da ABRASCA, APIMEC, CFC, IBRACOM, FIPECAFI/USP e colaboradores especialmente nomeados pela CVM, além dos professores Ariovaldo dos Santos (USP), José Augusto Marques (UFRJ) e Natan Szuster (UFRJ) e, agora, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, recentemente instalado.*

Isto porque o Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, elaborado pela referida FIPECAFI (Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras) afirma o mesmo entendimento no âmbito doutrinário, expondo com clareza o conceito contábil de ágio nos termos a seguir transcritos:

> *11.7.1 — **Introdução e Conceito***
>
> *Os investimentos, como já vimos, são registrados pelo valor da equivalência patrimonial e, **nos casos em que os investimentos foram feitos por meio de subscrições em empresas coligadas ou controladas, formadas pela própria investidora, não surge normalmente qualquer ágio ou deságio.** Veja-se, todavia, caso especial no item 11.7.6.*
>
> *Todavia, no caso de uma companhia **adquirir** ações de uma empresa já existente, pode surgir esse problema.*
>
> ***O conceito de ágio ou deságio, aqui, não é o da diferença entre o valor pago pelas ações e seu valor nominal, mas a diferença entre o valor pago e o valor patrimonial das ações**, e ocorre quando adotado o método da equivalência patrimonial.*
>
> *Dessa forma, **há ágio quando o preço de custo das ações for maior que seu valor patrimonial**, e deságio, quando for menor, como exemplificado a seguir.*
>
> *11.7.2 **Segregação Contábil do Ágio ou Deságio***
>
> *Ao **comprar** ações de uma empresa que serão avaliadas pelo método da equivalência patrimonial, deve-se, já na ocasião da **compra**, segregar na Contabilidade o preço total de custo em duas subcontas distintas, ou seja, o valor da equivalência patrimonial numa subconta e, o valor do ágio (ou deságio) em outra subconta(..)*
>
> *11.7.3 **Determinação do Valor do Ágio ou Deságio***
>
> *a) **GERAL***

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI
Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*Para permitir a determinação do valor do ágio ou deságio, é necessário que, na data-base da **aquisição das ações**, se determine o valor da equivalência patrimonial do investimento, para o que é necessária a elaboração de um Balanço da empresa da qual se **compraram as ações**, preferencialmente na mesma data-base **da compra** das ações ou até dois meses antes dessa data. Todavia, se **a aquisição** for feita com base num Balanço de negociação, poderá ser utilizado esse Balanço, mesmo que com defasagem superior aos dois meses mencionados. Ver exemplos a seguir.*

*b) **DATA-BASE***

*Na prática, esse tipo de negociação é usualmente um processo prolongado, levando, às vezes, a meses de debates até a conclusão **das negociações**. A data-base da contabilização **da compra** é a da **efetiva transmissão dos direitos de tais ações aos novos acionistas** a partir dela, passam a usufruir dos lucros gerados e das demais vantagens patrimoniais.(..)*

*11.7.4 **Natureza e Origem do Ágio ou Deságio***

(...)

*c) **ÁGIO POR VALOR DE RENTABILIDADE FUTURA***

*Esse ágio (ou deságio) **ocorre quando se paga pelas ações um valor maior (menor)** que o patrimonial, em função de expectativa de rentabilidade futura da coligada ou controlada adquirida.*

Esse tipo de ágio ocorre com maior frequência por envolver inúmeras situações e abranger diversas possibilidades.

*No exemplo anterior da Empresa B, os $ 100.000.000 **pagos a mais na compra das ações** representam esse tipo de ágio e devem ser registrados nessa subconta especifica.*

*Sumariando, no exemplo anterior, a contabilização **da compra das ações** pela Empresa A, por $ 504.883.200, seria (...).*

*11.7.5 **Amortização do Ágio ou Deságio***

*a) **CONTABILIZAÇÃO***

*I - **Amortização do ágio (deságio) por valor de rentabilidade futura***

*O **ágio pago** por expectativa de lucros futuros da coligada ou controlada deve ser amortizado dentro do período pelo qual **se pagou** por tais futuros lucros, ou seja, contra os resultados dos exercícios considerados na projeção dos lucros estimados que justifiquem o ágio.**O fundamento aqui é o de que, na verdade, as receitas equivalentes aos lucros da coligada ou controlada não representam um lucro efetivo, já que a investidora pagou por eles antecipadamente** devendo, portanto, baixar o ágio contra essas receitas. Suponha que uma empresa tenha pago pelas ações **adquiridas um valor adicional ao do patrimônio liquido de $ 200.000,** correspondente a sua participação nos lucros dos 10 anos seguintes da empresa **adquirida.** Nesse caso, tal ágio deverá ser amortizado na base de 10% ao ano. (Todavia, se os lucros previstos pelos quais se **pagou o ágio** não forem projetados em uma base uniforme de ano para ano, a amortização deverá acompanhar essa evolução proporcionalmente).(...)*

*Nesse sentido, a CVM determina que o ágio ou o deságio decorrente da diferença entre **o valor pago na aquisição do investimento** e o valor de mercado dos ativos e passivos da coligada ou controlada deverá ser amortizada da seguinte forma (...).*

*11.7.6 **Ágio na Subscrição***

(...)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI
Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *b) por outro lado, vimos nos itens anteriores ao 11.7 que* ***surge o ágio ou deságio somente quando uma empresa adquire ações ou quotas de uma empresa já existente, pela diferença entre o valor papo a terceiros e o valor patrimonial de tais ações ou quotas adquiridas dos antigos acionistas ou quotistas.***
>
> *Poderíamos concluir, então, que não caberia registrar um ágio ou deságio na subscrição de ações. Entendemos, todavia, que quando da subscrição de novas ações, em que há diferença* ***entre o valor de custo do investimento*** *e o valor patrimonial contábil, o ágio deve ser registrado pela investidora.*
>
> *Essa situação pode ocorrer quando os acionistas atuais (Empresa A) de uma empresa B resolvem admitir* ***novo acionista*** *(Empresa X) não, pela venda de ações já existentes, mas pela emissão de novas ações a serem subscritas, pelo* ***novo*** *acionista. Ou quando um acionista subscreva aumento de capital no lugar de outro.*
>
> ***O preço de emissão das novas ações, digamos $ 100 cada, representa. a negociação pela qual o acionista subscritor está pagando o valor, patrimonial contábil da Empresa B, digamos $ 60, acrescido de uma mais-valia de $ 40,*** *correspondente, por exemplo, ao fato de o valor de mercado dos ativos da Empresa B ser superior a seu valor contabilizado. Tal diferença representa, na verdade, uma reavaliação de ativos, mas não registrada pela Empresa B, por não ser obrigatória.*
>
> *Notemos que, nesse caso, não faz sentido lógico que o novo acionista ou mesmo o antigo, ao fazer a integralização do capital, registre seu investimento pelo valor patrimonial das suas ações e reconheça a diferença como perda não operacional. Na verdade, nesse caso,* ***o valor pago a mais tem substância econômica bem fundamentada e deveria ser registrado como um ágio, baseado no maior valor de mercado dos ativos da Empresa B****." (*negrejou-se)

Observe-se que não se diz, aqui, que a alienação de uma participação societária somente se dá mediante pagamento, em sentido estrito. O que se exige é uma alteração substancial no patrimônio do alienante, a qual somente se verifica se ele passar a dispor de algo que antes não possuía, condição ausente neste caso, em que a participação societária detida pela controladora da autuada, contemporaneamente constituída mediante conferência da totalidade de ações que os sócios originais nela detinham, circula e retorna ao seu patrimônio no curto espaço de tempo em que a "reestruturação societária" é promovida.

O Julgador Ney Kazuo Kusakariba, no voto condutor da decisão recorrida, também expõe sólida interpretação para afirmar a prevalência dos conceitos contábeis na formação do ágio:

> *57. Evidente, portanto, que todas as definições conceituam o ágio como a diferença entre o custo de aquisição e o valor patrimonial do investimento, ou seja, o ágio é meramente a grandeza resultante de uma simples subtração, razão pela qual inexistente discrepância entre o conceito contábil e o conceito tributário de ágio.*
>
> *58. Logo, a divergência somente poderá existir na definição de um dos outros dois fatores da subtração: o custo de aquisição do investimento (minuendo) ou o valor patrimonial do investimento (subtraendo). Não sendo possível existir controvérsia a respeito do que se entende por valor patrimonial do investimento (subtraendo), conclui-se que o foco da discórdia recai sobre o que se deve considerar o minuendo da subtração da qual resulta o ágio.*
>
> *59. Estão sendo esposados dois entendimentos semânticos antagônicos a respeito do significado da grandeza "custo de aquisição do investimento". Por um lado, o Fisco entende que deve prevalecer o significado que lhe atribuem a língua portuguesa e a Ciência Contábil, ou seja, o custo de aquisição no valor de R$ 5.799,998,00; por outro lado, a impugnante afirma que deveria prevalecer significado distinto,*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI
Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

supostamente instituído/autorizado pela lei tributária, com custo de aquisição no valor de R$ 31.319.000,00.

60. Calha o magistério de Hugo de Brito Machado (Em Curso de Direito Tributário, Malheiros Editores, 12ª Edição, fls. 79-80):

> "Relevante é notar que o art. 109 do Código Tributário Nacional refere-se aos princípios gerais do Direito Privado e não às leis de Direito privado. Assim, os conceitos, os institutos, as formas, prevalecentes no Direito Civil, ou no Direito Comercial, em virtude de elaboração legislativa, prevalecem igualmente no Direito Tributário. Só os princípios do Direito privado é que não se aplicam para a determinação dos efeitos tributários dos institutos, conceitos e formas do Direito Civil, ou Comercial.
>
> Se determinado conceito legal de Direito Privado não for adequado aos fins do Direito Tributário, o legislador pode adaptá-lo. Dirá que, para os efeitos tributários, ou para os efeitos deste ou daquele tributo, tal conceito deve ser entendido desta ou daquela forma, com esta ou aquela modificação. Essa interpretação é obra do legislador e não do intérprete, pois este não pode, a qualquer pretexto, modificar a lei. Se o conceito não é legal, mas apenas doutrinário, pode o intérprete adaptá-lo aos fins do Direito Tributário." *(Grifou-se)*

61. É incontroverso que, para a Ciência Contábil, a locução "custo de aquisição do investimento" adota o conceito consignado no, já aludido, Manual de Contabilidade da FIPECAFI (item 10.3.2, a), in verbis:

> "a) CUSTO DE AQUISIÇÃO O custo de aquisição é o valor efetivamente despendido na transação por subscrição relativa a aumento de capital, ou ainda pela compra de ações de terceiros, quando a base do custo é o preço total pago. Vale lembrar que esse valor pago é reduzido dos valores recebidos a título de distribuição de lucros (dividendos), dentro do período de seis meses após a aquisição das cotas ou ações da investida." *(Grifou-se)*

62. No mesmo sentido são as ponderações de Jorge Vieira da Costa Júnior e Eliseu Martins, no parecer "A Incorporação Reversa com ágio gerado internamente: Conseqüências da Elisão Fiscal sobre a Contabilidade", in verbis:

> "Dentro do Arcabouço Conceitual em vigor, considerando a mensuração a valores de entrada, não se admite o reconhecimento de um ativo que não seja por seu custo de aquisição. Um intangível gerado internamente, como no caso em comento, embora gere benefícios econômicos inquestionáveis para uma dada entidade, tem o seu reconhecimento contábil obstado por uma simples razão: a ausência de custo para ser confrontado com benefícios gerados e permitir, com isso, a apuração de lucros consentâneos com a realidade econômica da entidade.
>
> A Estrutura Conceitual adotada atualmente no Brasil, tanto na versão do IBRACON – Instituto Brasileiro dos Auditores Independentes, acolhida pela CVM – Comissão de Valores Mobiliários em sua Deliberação nº 29/86, como na versão do CFC – Conselho Federal de Contabilidade, pela Resolução nº 750/93, adota a versão do valor de entrada e, especificamente, o custo histórico." *(Grifou-se).*

63. Por seu turno, a Resolução CFC nº 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade, que promoveu atualização substantiva e adjetiva dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, estatuiu que a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais e que a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, considerando-se como tais os resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes:

> "Art. 1º. Constituem PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE (PFC) os enunciados por esta Resolução.
>
> § 1º. A observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI
Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> § 2º. Na aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade há situações concretas e a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais.
>
> (...)
>
> Art. 7º. Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da ENTIDADE.
>
> Parágrafo único. Do Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL resulta:
>
> I - a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, considerando-se como tais os resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes;
>
> II – uma vez integrado no patrimônio, o bem, direito ou obrigação não poderão ter alterados seus valores intrínsecos, admitindo-se, tão-somente, sua decomposição em elementos e/ou sua agregação, parcial ou integral, a outros elementos patrimoniais;
>
> III – o valor original será mantido enquanto o componente permanecer como parte do patrimônio, inclusive quando da saída deste;
>
> IV – os Princípios da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA e do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL são compatíveis entre si e complementares, dado que o primeiro apenas atualiza e mantém atualizado o valor de entrada V – o uso da moeda do País na tradução do valor dos componentes patrimoniais constitui imperativo de homogeneização quantitativa dos mesmos." *(Grifou-se).*

64. A necessidade de a essência das transações prevalecer sobre os aspectos formais, em última análise, corresponde aos seguintes preceitos do Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002), in verbis:

> "Art. 112. Nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem.
>
> Art. 113. Os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa-fé e os usos do lugar de sua celebração." *(Grifou-se).*

65. É incontroverso, portanto, que o conceito de custo adotado pelas normas contábeis corresponde ao valor dos ativos entregues (ou a entregar) – despendidos (ou a despender) em transação com agentes externos, resultante de precificação com eles pactuada ou por eles imposta – para a obtenção do investimento. Esse, aliás, é o significado que consta dos dicionários da língua portuguesa, como define o Dicionário Aurélio:

> "CUSTO (Dev. de custar.) Substantivo masculino.
>
> O que deve ser despendido (em dinheiro, tempo, esforço, etc.) para se obter algo.
>
> Econ. Preço pago pela aquisição ou produção de um bem.
>
> (...)" *(Grifou-se).*

66. Cabe enfatizar que inexiste conceito de custo de investimento distinto e autônomo dado pela legislação tributária. Conforme consignado no já transcrito excerto da exposição de motivos do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, o objetivo do legislador foi apenas adaptar a legislação tributária à lei contábil – e não o contrário. Tratando-se de norma tendente a adaptar a legislação tributária à lei contábil e disciplinar relações tributárias específicas, regrando situações concretas e sem a criação de problemas de interpretação, não há no Decreto-lei nº 1.598, de 1977, qualquer ressalva quanto a eventual ampliação ou restrição do seu significado técnico (adotado na Lei nº 6.404, de 1976) ou linguístico usual, inclusive no mencionado inciso II do artigo 20.

67. Como a Lei nº 6.404, de 1976, ao estabelecer as regras contábeis relativas a avaliação de participações societárias relevantes reconhece a existência de um

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI
Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

"princípio geral do custo de aquisição", conforme consta de sua exposição de motivos, já transcrito, não há como se considerar como custo de aquisição algo que não represente um sacrifício econômico, e que tenha sido simplesmente estipulado em ato unilateral de vontade dos sócios das pessoas jurídicas envolvidas.

68. O Decreto-lei nº 1.598, de 1977, fala explicitamente em custo de aquisição do investimento, e não em valor justo de mercado do investimento. Toda e qualquer grandeza somente poderá ser classificada de ágio, em face da legislação tributária (Decreto-lei nº 1.598, de 1977), se assim também puder ser classificada em face da contabilidade, em consonância com as normas veiculadas na Lei nº 6.404, de 1976.

69. O conceito de ágio é unívoco e é dado exclusivamente pela contabilidade. Logo, somente é ágio apto a desfrutar do amparo dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1977, aquele constituído em obediência aos cânones contábeis. Nessa categoria, por óbvio, não se incluem grandezas criadas artificialmente, mesmo que assim se encontrem indevidamente contabilizadas, com inobservância dos princípios contábeis.

70. Como demonstrado, a palavra final a respeito de ser ou não regular a escrituração de determinado ágio caberá à Ciência Contábil, verbalizada pelas Normas Brasileiras de Contabilidade emanadas do Conselho Federal de Contabilidade, cuja inobservância constitui infração disciplinar.

71. Cabe registrar que o Conselho Federal de Contabilidade editou a Resolução CFC nº 1.110/2007 para aprovar a Norma Brasileiro de Contabilidade NBC T 19.10 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, aplicável aos exercícios encerrados a partir de dezembro de 2008, cujo item 120 determina expressamente:

> "120. O reconhecimento de ágio decorrente de rentabilidade futura gerado internamente (goodwill interno) é vedado pelas normas nacionais e internacionais. Assim, qualquer ágio dessa natureza anteriormente registrado precisa ser baixado." *(Grifou-se)*

72. Mais recentemente, por meio da NBC TG 04 – Ativo Intangível, aprovada pela Resolução CFC nº 1.303/2010, no qual foi definido o tratamento contábil de ativos intangíveis (no subgrupo Ativo Intangível, introduzido pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007), o Conselho Federal de Contabilidade repudiou expressamente o reconhecimento de ágio derivado de expectativa de rentabilidade futura gerado internamente, in verbis:

> "Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente
>
> 48. O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.
>
> 49. Em alguns casos incorre-se em gastos para gerar benefícios econômicos futuros, mas que não resultam na criação de ativo intangível que se enquadre nos critérios de reconhecimento estabelecidos na presente Norma. Esses gastos costumam ser descritos como contribuições para o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente, o qual não é reconhecido como ativo porque não é um recurso identificável (ou seja, não é separável nem advém de direitos contratuais ou outros direitos legais) controlado pela entidade que pode ser mensurado com confiabilidade ao custo.
>
> 50. As diferenças entre valor de mercado da entidade e o valor contábil de seu patrimônio líquido, a qualquer momento, podem incluir uma série de fatores que afetam o valor da entidade. No entanto, essas diferenças não representam o custo dos ativos intangíveis controlados pela entidade." *(Grifou-se)*

73. Portanto, a contribuinte é obrigada, pela lei tributária, a apurar o lucro líquido de acordo com a lei societária que, por seu turno, determina que este lucro é obtido através da observância da escrituração e dos preceitos da Ciência Contábil. Se a contabilidade não aceita o ágio interno gerado na aquisição de participação societária, esse registro, em princípio, também será rejeitado pela legislação

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI
Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *comercial e pela lei tributária, na medida que ele trará reflexos indevidos na apuração do lucro líquido da pessoa jurídica.*
>
> *74. O Direito não se vale da Ciência Contábil apenas para dela "emprestar conceitos que serão transformados em normas jurídicas", pois o Direito Positivo determina, também, que a Ciência Contábil seja elemento a ser considerado na interpretação de normas comerciais e tributárias. Daí porque o reconhecimento do ágio para fins tributários e societários passa, obrigatoriamente, pela investigação e aplicação dos conceitos e princípios da Ciência Contábil.*
>
> *75. Dessa forma, quando a autoridade fiscal desconsidera a amortização pela interessada do ágio constituído sobre o seu próprio patrimônio líquido, em transações dos sócios com os próprios sócios, está corretamente aplicando o Direito Positivo ao verificar, inicialmente, se a apuração do lucro líquido foi efetuada de acordo com as regras do direito que determinam a aplicação dos instrumentos e princípios da Ciência Contábil e, depois, se o procedimento extracontábil de apuração do lucro real foi efetuado de acordo com os preceitos da legislação tributária.*

Acrescente-se que no mencionado artigo publicado por Jorge Vieira da Costa Júnior e Eliseu Martins ("A incorporação reversa com ágio gerado internamente: consequências da elisão fiscal sobre a contabilidade, *in* "http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos42004") vislumbra-se que a lei fiscal admite que o ágio surja em outras circunstâncias, em razão do que dispunha o art. 36 da Lei nº 10.637/2002.

Referido trabalho acadêmico, no que importa à área de especialização de seus autores, conclui que ***definitivamente**, à luz da teoria da contabilidade é inadmissível o surgimento de ágio em uma operação realizada dentro de um mesmo grupo econômico. Não é permitido contabilmente o reconhecimento de ágio gerado internamente, tampouco o lucro resultante.* E, para assim arrematarem, argumentam que:

> *Em síntese, o ágio (ou, por vezes, o deságio) surge do confronto entre o valor justo (*fair value*) de uma dada entidade (valor de saída), precificado por intermédio de uma transação envolvendo terceiros independentes, e o valor contábil (valor de entrada) do patrimônio líquido dessa mesma entidade (considerando, é claro, a participação acionária adquirida).*
>
> *Logo, em termos de Teoria da Contabilidade, a rigor, em uma transação admite-se tão só a figura do ágio, que vem a ser um resultado econômico obtido em um processo de compra e venda de ativos líquidos* (net assest)*, quando estiverem envolvidas partes independentes não relacionadas. Enfim, quando o ágio for resultado de um processo de barganha negocial não viciado, que concorra para a formação de um preço justo dos ativos líquidos em apreço.*
>
> [...]
>
> *Não faz sentido algum reconhecer, numa boa e sadia contabilidade, o resultado derivado de transações entre entidades sob o mesmo controle, ou seja, sob a mesma vontade. Isso é, na realidade, geração artificial de resultado.*

Contudo, adentrando à seara tributária, referidos autores limitam-se a concluir que *o respaldo em legislação tributária para o fenômeno – ágio gerado internamente – dá sentido econômico à operação. Há de fato riqueza sendo gerada pelo grupo societário nesses arranjos só que, no caso, está sendo transferido do Estado para o grupo via renúncia fiscal.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI
Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Analisando exclusivamente um dos efeitos da operação interna, concernente ao diferimento da tributação do ganho de capital reconhecido pela parte que aliena a participação societária, tratado no art. 36 da Lei nº 10.637/2002, os autores expõem que:

> *Elucidando o* caput *do artigo 36, tem-se que caso uma dada companhia "A" possua participação societária em outra companhia "B", e resolva constituir uma terceira companhia "C", integralizando ações subscritas de "C" com a participação societária em "B" avaliada economicamente, o lucro apurado por "A" na integralização das ações subscritas de "C" não será tributado de imediato, para fins de IRPJ e CSLL.*

Mais à frente, ao mencionar que *o ágio carreado de "C" para "B" será dedutível tanto na apuração do lucro real quanto na base de cálculo da CSLL a ser apurado em "B"*, os autores não explicitam qual dispositivo legal autorizaria a classificação daquela parcela como ágio.

Diz a Lei nº 10.637/2002, nesta parte já revogada, desde a edição da Lei nº 11.196/2005:

> *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.*

Ocorre que a lei apenas difere a tributação do ganho de capital verificado no momento em que o direito da pessoa jurídica converte-se em outro de maior valor, **por ação única e exclusiva do titular deste direito**, e sem que tal direito deixe, efetivamente, seu patrimônio. Na prática, a lei apenas equivale a situação fiscal do sujeito passivo que assim age àquela na qual permanece o sujeito passivo que não promove qualquer transferência de seu investimento para outra pessoa jurídica sob seu controle. E, somente por esta razão, já seria possível afastar o outro efeito aventado para esta operação, qual seja, a formação do ágio. Isto porque inexiste ganho real por parte da pessoa jurídica que transfere seus investimentos para outra pessoa jurídica, mas continua a deter sua titularidade de forma indireta. O diferimento da tributação, assim, não representa qualquer benefício, mas apenas a anulação de uma incidência que se materializaria por ato exclusivo do titular do direito.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI
Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

De outro lado, em momento algum o art. 36 da Lei nº 10.637/2002 admite que na nova investida este direito reavaliado tenha a sua mais-valia reconhecida contabilmente como ágio, nem cogita que esta mais-valia seja amortizável. Os autores também não se reportam a qualquer ato normativo, solução de consulta ou julgamento administrativo que assim tenha concluído. Interpretação naquele sentido somente é possível olvidando-se dos elementos conceituais de uma aquisição, quais sejam, partes independentes e preço.

Veja-se que estes elementos integram um conceito uniforme tanto na esfera contábil (na redação da Lei nº 6.404/76, ao menos até sua alteração pela Lei nº 11.638/2007) como na esfera tributária (art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77), determinante do que representa o custo de aquisição de um investimento. De outro lado, o ágio nada mais é do que a diferença entre o custo de aquisição e a equivalência patrimonial da participação societária, e no presente caso o primeiro restou majorado por conta do valor que lhe foi atribuído pelo seu titular ao subscrever capital na sociedade intermediária que passou temporariamente a deter o controle direto da investida. Assim, somente olvidando que custo de aquisição é o valor efetivamente despendido em transações com o mundo exterior (art. 7º da Resolução CFC nº 750/93), é possível construir o ágio amortizado pela recorrente.

Do disposto no art. 36 da Lei nº 10.637/2002 infere-se que o legislador instituiu ali um mecanismo para evitar a tributação do ganho escriturado em razão da transferência de participação societária por valor superior ao patrimonial, na medida em que, verificando-se esta transferência em sede de integralização de capital de outra sociedade, aquela participação pertenceria ao mesmo titular que inicialmente a detinha, mas agora de forma indireta. Diferiu, assim, sua tributação para momento futuro, no qual esta participação indireta deixasse de existir e o ganho se tornasse real.

E, se esta transferência se dá sem a participação de terceiros, ou seja, de forma que a titularidade da participação societária, ao final, permaneça com as mesmas pessoas que inicialmente as detinham, há, tão só, reavaliação do investimento, e não ágio por expectativa de rentabilidade futura. Neste sentido, inclusive, são as lições de Hiromi Higuchi et alli, em sua obra Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e prática (Editora IR Publicações, 29ª edição, p. 360) ao tratar da reavaliação de participações societárias:

> *O art. 438 do RIR/99 dispõe que 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 contra partida do aumento do valor do investimento constitua reserva de reavaliação.*
>
> *Se a pessoa jurídica reavaliar investimento avaliado pela equivalência patrimonial não poderá diferir a tributação da contrapartida. O diferimento da tributação só é possível na reavaliação de participação societária avaliado pelo custo de aquisição. Neste caso, após a reavaliação se o investimento passar a ser avaliado pela equivalência patrimonial, o diferimento cessará.*
>
> *A Receita Federal teve a infelicidade de incluir o art. 39 da MP nº 66, de 29-08-2002, convertido no art. 36 da Lei nº 10.637, de 30-12-2002, dispondo:*
>
> [...]
>
> *A aplicação daquele artigo dá ensejo a planejamento tributário para aumentar o patrimônio líquido nas duas empresas, para cálculo de juros sobre o capital próprio. A empresa A que tem investimento na empresa B transfere o investimento como integralização de capital na empresa C, por valor bem superior ao contábil. A empresa A escritura a contrapartida da mais valia no resultado mas faz exclusão na*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI
Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

determinação do lucro real e base de cálculo da CSLL, aumentando o patrimônio líquido com diferimento da tributação. A empresa C também aumentou o seu patrimônio líquido sem tributação.

A única forma de a Receita Federal corrigir a infelicidade é, por ato normativo, dizer que o art. 36 da Lei nº 10.637/2002 é aplicável somente para os investimentos avaliados pelo custo de aquisição. Isso porque, para os investimentos avaliados pela equivalência patrimonial existe a vedação do art. 438 do RIR/99, que por ser lei específica não foi revogado.

Mas, também relevante neste caso, é atentar para o fato de que a controladora não apenas integraliza capital em uma recém criada empresa do mesmo grupo societário, nela aportando ações de empresa controlada por valor maior que o patrimonial, fazendo surgir o que se denominou ágio, o qual passou a ser amortizado depois de a controlada incorporar a pessoa jurídica intermediária, cuja existência se prolongou por pouco mais de 3 (três) meses. Mais que isso, o **resultado final desta operação** é que, em razão da mencionada incorporação, **a controladora restabelece o controle direto sobre aquela controlada**, de modo que tudo volta a ser como era antes, embora com uma "novidade": o surgimento, no patrimônio da investida, de um item classificado como ágio, no valor de R$ 25.519.002,00 que se presta a reduzir seu lucro tributável nos cinco anos subsequentes, tendo como fundamento, justamente, a expectativa da controladora de que este lucro fosse auferido.

A operação, nestes termos, busca atribuir à participação societária um **valor futuro**, que não reúne qualquer materialidade como justificativa para o incremento patrimonial. Distingue-se, assim, essencialmente do que se verifica nos verdadeiros casos de aquisição, quando um terceiro **paga** pela expectativa de rentabilidade futura e antecipa no patrimônio da investidora esta realidade.

No mesmo sentido são as conclusões da autoridade julgadora de 1ª instância:

106. Considerando que o ágio surge, única e exclusivamente, quando o valor efetivamente despendido para aquisição de um investimento – o sacrifício econômico suportado pela sociedade investidora – supera o valor patrimonial desse investimento, não há como se admitir que as ações de capital da interessada tenham sido incorporadas pela Boff Cardoso Participações por um preço que contém uma mais-valia de si próprio, em transação dos sócios da Família Cardoso com eles mesmos, por intermédio das pessoas jurídicas por eles controladas.

107. E somente há preço e, por consequência, aquisição, quando a operação se realiza entre partes independentes. São várias as formas pelas quais um bem ou direito muda de titularidade, assim como diferentes são os meios utilizados para cumprimento das condições necessárias para que o negócio jurídico se aperfeiçoe. Contudo, há sempre a presença do terceiro como contraparte, ou seja, as pessoas jurídicas adquirente e alienante do controle societário devem ser distintas.

108. Sem a participação de terceiros, os sócios membros da Família Cardoso deliberaram pela utilização das empresas Magius Participações e Boff Cardoso Participações (empresa veículo) para atribuírem à participação societária na Magius Metalúrgica Industrial (a interessada, a empresa operacional do grupo) um valor muito superior ao seu valor patrimonial, com base no laudo de avaliação encomendado pela própria empresa avaliada (a interessada).

109. Contudo, para que essa expectativa de rentabilidade futura se materializasse seria necessário que um terceiro se dispusesse a adquirir a interessada mediante pagamento do valor de avaliação apurado pela KRUK Consultoria, Avaliações e Perícias do Patrimônio Ltda., ou que suportasse algum outro sacrifício econômico

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI
Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *de mesmo valor em benefício dos acionistas da Família Cardoso. Outra forma seria mediante realização de lucros, em cada ano, durante o período decorrido entre os anos de 2005 e 2009 (período alcançado pela projeção).*
>
> *110. Somente esse eventual adquirente poderia constituir, em sua escrituração contábil, o ágio de R$ 25.519.002,00 sobre o patrimônio líquido da interessada, por expectativa de rentabilidade futura, e passar a amortizá-lo dentro do período pelo qual pagou pelos lucros futuros, observado o prazo mínimo de 60 meses previsto no artigo 386, III, do RIR de 1999. A realização dessa riqueza pela sociedade investida não configura um ganho efetivo para a investidora, pois esta pagou antecipadamente pelos lucros futuros, mas uma recuperação do capital aplicado na aquisição da participação.*
>
> *111. Ainda que o valor de mercado da investida pudesse eventualmente corresponder à avaliação efetuada pela KRUK Consultoria, não é concebível, econômica e contabilmente, o reconhecimento de acréscimo de riqueza em decorrência de transação dos acionistas com eles próprios, pois as transações entre empresas do mesmo grupo não gera efetivas mutações patrimoniais econômicas no consolidado desse grupo.*
>
> *112. Logo, como o ágio foi gerado internamente no grupo econômico, sem a participação de terceiros e sem a realização de qualquer pagamento, restou evidenciada a utilização de artifício contábil sem suporte econômico para a geração e posterior aproveitamento do ágio, ou seja, operações societárias engendradas formalmente sem conexão com o mundo fático.*

É possível concluir, assim, que a integralização de capital com participação societária por valor maior que o patrimonial somente é possível quando existam razões passadas que justifiquem esta diferença. Neste sentido, inclusive, é o texto de autoria de Edison Carlos Fernandes (*Imposto sobre a renda, planejamento tributário, o revogado artigo 36 da Lei nº 10.637/02 e a extinta correção monetária de balanço*. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 129 (jun/2006), p. 27):

> *À luz do exposto, entendemos que o artigo 36 da Lei nº 10.637, de 2002, revogado pela Lei nº 11.196, de 2005, veio corrigir a legislação tributária no sentido de adequar as oportunidades de atualização dos bens, direitos e do patrimônio líquido, incluindo, nesse rol, os investimentos permanentes relevantes. Dessa forma, resgatava-se, após o artigo 4º da Lei nº 9.249, de 1995, "uma certa correção monetária de balanço", porque estaria garantindo o diferimento da tributação incidente sobre o ganho gerado pela avaliação de investimento relevante, sujeito ao método de equivalência patrimonial (assim como já ocorre no caso dos bens do ativo imobilizado e do investimento não relevante, avaliado pelo método do custo de aquisição).*
>
> *Sendo assim, estaria plenamente justificada a conduta de contribuintes pessoas jurídicas que criaram, previamente, as condições necessárias para aproveitamento dos benefícios concedidos pelo referido artigo revogado. Não se configura, dessa forma, o abuso de direito, porque o procedimento do artigo 36 da Lei nº 10.637, de 2002, foi o único meio previsto pelo legislador, seja por qual motivo for, para a reavaliação de investimento relevante, com a tributação sobre o ganho gerado diferida."*

Por meio desta reavaliação a pessoa jurídica atribui valor atualizado a itens de seu patrimônio que não mais se sujeitam a correção monetária de balanço, e o resultado positivo daí decorrente não tem tributação imediata, sendo diferido para o momento em que esta riqueza se materializar com a efetiva alienação daquele direito a terceiros. De outro lado,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 29/07/2014
por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Ass
inado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI
Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

esta operação não gera o tão almejado "ágio fundamentado em rentabilidade **futura**", realidade que somente pode ser **antecipada** no patrimônio de uma pessoa jurídica quando um terceiro, parte independente, reconhece sua viabilidade e por ela remunera o titular do investimento. Note-se, aliás, que no presente caso o laudo de avaliação do investimento atribuiu-lhe não só o valor de R$ 31.320.000,00, motivador do ágio aqui em debate, como também a mais-valia de R$ 5.680.000,00, em razão de terrenos e benfeitorias, parcela desconsiderada na conferência de ações promovida por Magius Participações Ltda para aumento de capital de Boff Cardoso Participações S/A (fls. 44/129), possivelmente porque não autorizaria depreciações com efeitos redutores do lucro tributável.

Resta, assim, patente a simulação praticada pelo sujeito passivo com o objetivo de reduzir suas bases tributáveis. Nenhum óbice legal existiria, à época, em o grupo societário buscar meios para atribuir ao patrimônio da empresa operacional seu valor real, presente. Inadmissível é falsear a realidade, antecipando resultados com base em meras projeções estatísticas, sem a chancela de um terceiro/parte independente, e ainda, no âmbito tributário, denominar esta mais-valia de ágio apenas para construir o cenário que, na presença de verdadeiro ágio, permitiria a amortização com efeitos na apuração do lucro tributável.

Concluída, assim, esta abordagem geral acerca da operação que a contribuinte busca ver legitimada, cumpre refutar os demais pontos específicos da defesa:

- Ausência de questionamento do laudo de avaliação pela Fiscalização: a autoridade lançadora validamente negou qualquer efeito à operação realizada intra-grupo, evidenciando inócua a avaliação ali estampada;

- Reconhecimento do ganho de capital por Magius Participações Ltda: o diferimento da tributação decorria, justamente, do fato de a participação alienada continuar pertencendo indiretamente ao mesmo titular, aspecto determinante para impedir a formação de ágio amortizável;

- Efeitos positivos da reorganização societária: irrelevante se o resultado obtido *auxiliou, inclusive, no restabelecimento de suas operações com o conseqüente aumento da receita líquida dos anos posteriores*, pois, considerando que estruturalmente nada mudou, somente subsistindo o ganho ilegítimo com a redução da carga tributária, não se pode admitir justificado *todo o propósito negocial das operações*;

- Nulidade do lançamento por erro de identificação do sujeito passivo: o art. 36 da Lei nº 10.637/2002 difere a tributação do ganho de capital registrado em razão da operação realizada por Magius Participações Ltda, mas dela não decorre a formação de ágio como antes demonstrado, restando indevida a amortização com efeitos fiscais e, portanto, válido o lançamento como aqui formatado;

- Reconhecimento, pela CSRF, da tributação do ganho de capital auferido em operação de incorporação de ações (Acórdão nº 9202-00.662): a matéria apreciada naquele julgado dizia respeito a ganho de capital auferido por pessoa física em operação de incorporação de

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI
Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ações, hipótese sobre a qual não incide o art. 36 da Lei nº 10.637/2002, que estabelecia o diferimento da tributação do ganho de capital apenas no âmbito da apuração do lucro real e da base de calculo da CSLL;

- Tributação disfarçada do ganho de capital auferido por Magius Participações Ltda: a glosa das amortizações não dispensa a controladora de realizar o ganho de capital diferido quando efetivamente alienar/realizar o investimento, pois, ao promover a reavaliação do investimento por meio da reorganização societária aqui questionada, o custo contábil da participação societária em seu patrimônio estará majorado e, confrontado com o valor da alienação, resultará em um ganho de capital inferior ao efetivamente auferido. Por sua vez, o terceiro que efetivamente adquirir o investimento passará a ter o direito de amortizar o ágio pago, inclusive com efeitos fiscais caso atenda aos requisitos dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97;

- Desnecessidade de fluxo de riqueza entre as partes envolvidas e ausência de restrição legal ao negócio jurídico que resulta em aquisição: a argumentação desenvolvida no início deste voto demonstra que a aquisição cogitada na lei somente pode efetiva na presença de partes independentes e preço;

- Geração de ágio na aquisição de investimentos por estrita previsão legal contida no art. 36 da Lei nº 10.637/2002: como antes explicitado, o diferimento estipulado no mencionado dispositivo decorre, justamente, do fato de a participação societária continuar pertencendo ao mesmo titular, embora de forma indireta, infirmando a existência de aquisição de investimento;

- Real existência de diferença entre o valor contábil e o de mercado: irrelevante se o investimento é avaliado por valor superior ao contábil porque, como dito, o valor de mercado somente se materializa quando um terceiro o reconhece e paga por ele;

- Subscrição como forma de aquisição e operação onerosa: não há dúvida de que a subscrição pode ser meio de aquisição de participação societária, porém no caso ela não se revelou onerosa simplesmente porque a controladora não aportou qualquer riqueza na investida, mas apenas fez circular as ações por ela desde antes detidas, as quais retornaram ao seu controle, como antes demonstrado. Ao final, a investidora alega ter reconhecido um ganho de capital, mas cuja tributação é diferida pelos motivos antes expostos, justificando a desconsideração do ágio amortizado pela investida.

- Lisura da avaliação e rentabilidade confirmada: irrelevantes estes aspectos ante a demonstração de que a operação interna não gera ágio amoritzável;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI
Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

- Desnecessidade de pagamento ante efetiva aquisição respaldada em laudo de avaliação – referências ao caso Gerdau: a argumentação inicialmente desenvolvida demonstra a relevância do conceito contábil de custo de aquisição para formação do ágio amortizável, e nega a ocorrência de aquisição no presente caso;

- Inaplicabilidade das normas da CVM ao sujeito passivo e referências a legislação editada depois da formação do ágio: as disposições invocadas na decisão recorrida, bem como neste voto, prestam-se a sedimentar o entendimento desde antes presente na doutrina contábil, e a referência a atos posteriores aos fatos gerados apenas se confirmam a permanência da interpretação defendida;

- Utilização indevida de conceitos extraídos de normativos contábeis: a decisão recorrida, no excerto antes transcrito, demonstra a submissão do Direito Tributário aos conceitos de Direito Privado e a adoção, pela lei tributária, do conceito contábil de custo de aquisição. Assim, sem intervenção de terceiros o ágio não tem *substrato econômico e amparo na legislação fiscal*;

- Propósito negocial, livre iniciativa e livre concorrência: o lucro não pode ser reduzido sem amparo na legislação tributária;

- Análise isolada das operações: é precisamente a análise global das operações que demonstra a ausência de substância econômica na reestruturação procedida, na medida em que as ações da investida, ao final, retornam às mãos de sua controladora original, que não experimenta qualquer redução em seu patrimônio para passar a deter o mesmo investimento, agora reavaliado. Por certo, a legislação tributária não exige explicitamente a presença de propósito negocial nas operações, mas limita a formação de ágio às operações de aquisição de investimento, não verificada no presente caso;

- Possibilidade de amortização se a autuada fosse incorporada por Boff Cardoso Participações: na medida em que esta sociedade intermediária somente se prestou como veículo para a reorganização societária e não possuía outras atividades, caso Boff Cardoso Participações incorporasse a autuada os mesmos questionamentos seriam dirigidos à amortização do ágio, porque Magius Participações Ltda continuaria detendo a mesma participação societária que antes possuía, apenas que agora sob o CNPJ de Boff Cardoso Participações, sob o qual operaria a atividade empresária da autuada;

- Subsistência do ágio em caso de alienação da autuada a terceiros: se um terceiro pagasse o valor pelo qual a autuada fosse avaliada o ágio certamente se formaria, mas no patrimônio do adquirente, que somente poderia deduzi-lo com efeitos fiscais caso atendesse aos requisitos dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI
Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

- Qualificação da penalidade: correta a conclusão da autoridade lançadora se, para além do abuso de direito, demonstra-se a ausência de substância econômica e a artificialidade das operações que ensejaram a redução do lucro tributável. O contexto demonstrado pelo fiscal autuante deixa clara a intenção da contribuinte de não recolher tributo mediante a majoração artificial de seu patrimônio. A prova, neste caso, não se extrai da forma expressa nos atos jurídicos examinados, mas sim da forma como eles se desenvolvem e do resultado que alcançam, evidenciando que o sujeito passivo buscou criar uma realidade para dela se beneficiar ilicitamente nos moldes aqui já extensamente abordados. O *descumprimento de princípios contábeis*, em verdade, revela como a matéria sempre foi rechaçada pela doutrina contábil e reforça o intuito doloso de obter benefício fiscal por meios indevidos. E a validação da prática pelo Conselho, em verdade, é invocada com base em uma decisão ainda não definitiva, proferida posteriormente à prática questionada e que não poderia, assim, ter influenciado a decisão de implementá-la. Por fim, a presunção é meio de prova e presta-se, como qualquer outra, a fundamentar a acusação de dolo, e no presente caso está sustentada por sólidos indícios, inclusive mediante a utilização de pessoa jurídica que se equipara a uma *empresa fictícia*, visto que a Boff Cardoso Participações existiu por apenas 3 (três) meses e não teve outra finalidade senão permitir a formação do ágio amortizado, sem a intervenção de terceiros. Irrelevante, assim, se os atos são públicos e submetidos a registro, porque falta-lhes substância econômica. Por fim, em oposição aos julgados referidos pela recorrente nos quais não houve imposição de multa qualificada pela Fiscalização ou a exigência foi integralmente desconstituída, importa registrar que esta Turma Ordinária já manteve a qualificação da penalidade em casos semelhantes ao presente (Acórdão nº 1101-00.913), afastando-a nas hipóteses em que o ágio se formou em efetiva aquisição com intervenção de terceiros, muito embora não tenham sido atendidos outros requisitos legais para sua amortização (1101-00.936, 1101-00.961 e 1101-00.962).

- Decadência: confirmado o dolo na prática de operações societárias com vistas a criar uma mais-valia fictícia e deduzi-la na apuração do lucro tributável, o prazo decadencial é regido pelo art. 173 do CTN, e não se verifica a pretendida homologação tácita dos créditos tributários lançados 07/12/2012, relativamente a fatos geradores ocorridos do 1º ao 3º trimestres de 2007.

Contudo, uma vez prevalecendo o entendimento da maioria do Colegiado contrariamente à aplicação da multa qualificada, deve ser acolhida a argüição de decadência das exigências pertinentes ao 1º, 2º e 3º trimestres/2007.

Isto porque tal matéria tem seu julgamento afetado pelas novas disposições do Regimento Interno do CARF, alterado por meio da Portaria MF nº 586/2010, para passar a conter, em seu Anexo II, o seguinte artigo:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI
Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543- B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.*

E, relativamente à contagem do prazo decadencial na forma do art. 150, do CTN, o Superior Tribunal de Justiça já havia decidido, na sistemática prevista pelo art. 543-C do Código de Processo Civil, o que assim foi ementado no acórdão proferido nos autos do REsp nº 973.733/SC, publicado em 18/09/2009:

> *PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL.ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.*
>
> *1. O prazo decadencial qüinqüenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*
>
> *2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).*
>
> *3. O dies a quo do prazo qüinqüenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).*
>
> *5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI
Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

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

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

Extrai-se deste julgado que o fato de o tributo sujeitar-se a lançamento por homologação não é suficiente para, em caso de ausência de dolo, fraude ou simulação, tomar-se o encerramento do período de apuração como termo inicial da contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos.

Resta claro, a partir da ementa transcrita, que é necessário haver uma conduta objetiva a ser homologada, sob pena de a contagem do prazo decadencial ser orientada pelo disposto no art. 173 do CTN. E tal conduta, como já se infere a partir do item 1 da referida ementa, não seria apenas o pagamento antecipado, mas também *a declaração prévia do débito.*

Relevante notar, porém, que, no caso apreciado pelo Superior Tribunal de Justiça, a discussão central prendia-se ao argumento da recorrente (Instituto Nacional de Seguridade Social – INSS) de que o prazo para constituição do crédito tributário seria de 10 (dez) anos, contando-se 5 (cinco) anos a partir do encerramento do prazo de homologação previsto no art. 150, §4º do CTN, como antes já havia decidido aquele Tribunal. Por esta razão, os fundamentos do voto condutor mais se dirigiram a registrar a inadmissibilidade da *aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, §4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal*.

Em conseqüência não há, naquele julgado, maior aprofundamento acerca do que seria objeto de homologação tácita na forma do art. 150 do CTN, permitindo-se aqui a livre convicção acerca de sua definição.

E, no presente caso, como verifico nos autos, há informação na DIPJ de que a contribuinte apurou IRPJ e CSLL a pagar nos 1º e 3º trimestres de 2007, assim como valeu-se de retenções na fonte para converter em saldo negativo o IRPJ devido no 2º trimestre de 2007, e apurou CSLL a pagar no 2º trimestre/2007 (fls. 416/461).

De outro lado, a Fiscalização nada apontou acerca da inexistência destes recolhimentos. Ao contrário, implicitamente admitiu a aplicação do art. 150, §4º do CTN, deixando de lançar o crédito tributário relativamente à glosa de juros sobre o capital próprio, embora identificados excessos também do 1º ao 3º trimestre/2007.

Estas as razões, portanto, para, uma vez afastada a qualificação da penalidade, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário para acolher a argüição de decadência e afastar as exigências do 1º ao 3º trimestre/2007.

A recorrente também discorda da aplicação de juros sobre a multa de ofício, mas sua manutenção se impõe nos termos das razões de decidir da I. Conselheira Viviane Vidal Wagner expressas em voto vencedor em julgamento proferido em 11/03/2010 na Câmara Superior de Recursos Fiscais, formalizado no Acórdão nº 9101-00.539:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI
Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Com a devida vênia, ouso discordar do ilustre relator no tocante à questão da incidência de juros de mora sobre a multa de oficio.

De fato, como bem destacado pelo relator, - o crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária.

Em razão dessa constatação, ao meu ver, outra deve ser a conclusão sobre a incidência dos juros de mora sobre a multa de oficio.

Uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei n° 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de oficio.

Contudo, uma noima não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.

No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70), "interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito."

Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:

"Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. É a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação." *(A interpretação sistemática do direito, 3.ed. São Paulo:Malheiros, 2002, p. 74).*

Daí, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema.

O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu - vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.

Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.

De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário "é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."

Converte-se em crédito tributário a obrigação principal referente à multa de oficio a partir do lançamento, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN:

"Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória

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

A obrigação tributária principal surge, assim, com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de oficio proporcional.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI
Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A multa de oficio é prevista no art. 44 da Lei n° 9.430, de 1996, e é exigida "juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago" *(§1º).*

Assim, no momento do lançamento, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tomando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal.

A penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de oficio, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado.

Os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, ao compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União.

A própria lei em comento traz expressa regra sobre a incidência de juros sobre a multa isolada.

Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei n° 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei n° 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

O art. 61 da Lei n° 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de - tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.

Nesse sentido, o disposto no §3° do art. 950 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto n° 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) exclui a equivocada interpretação de que a multa de mora prevista no caput do art. 61 da Lei n° 9.430/96 poderia ser aplicada concomitantemente com a multa de oficio.

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

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subseqüente ao do vencimento do prazo 13 - previsto para o pagamento do imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 1º).

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

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

A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício passa a ser acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União.

No mesmo sentido já se manifestou este E. colegiado quando do julgamento do Acórdão n° CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

JUROS DE MORA — MULTA DE OFÍCIO — OBRIGAÇÃO PR1NICIPAL — A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de oficio proporcional. O crédito tributário

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI
Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de oficio proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Nesse sentido, ainda, a Súmula Carf n° 5: "São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral."

Diante da previsão contida no parágrafo único do art. 161 do CTN, busca-se na legislação ordinária a norma complementar que preveja a correção dos débitos para com a União.

Para esse fim, a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065, de 1995.

A jurisprudência é forte no sentido da aplicação da taxa de juros Selic na cobrança do crédito tributário, corno se vê no exemplo abaixo:

REsp 1098052 / SP RECURSO ESPECIAL 2008/0239572-8

Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125)

Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA

Data do Julgamento 04/12/2008

Data da Publicação/Fonte DJe 19/12/2008

Ementa PROCESSUAL CIVIL. OMISSÃO. NÃO OCORRÊNCIA. LANÇAMENTO. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

1. É infundada a alegação de nulidade por maltrato ao art. 535 do Código de Processo Civil, quanto o recorrente busca tão-somente rediscutir as razões do julgado.

2. Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaraçã o do contribuinte e na falta de pagamento da exação no vencimento, a inscrição em dívida ativa independe de procedimento administrativo.

3. É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos créditos tributários (Precedentes: AgRg nos EREsp 579.565/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJU de 11.09.06 e AgRg nos EREsp 831.564/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 12.02.07).(g.n)

No âmbito administrativo, a incidência da taxa de juros Selic sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal foi pacificada com a edição da Súmula CARF n° 4, nos seguintes termos:

*Súmula **CARFn°** 4: A partir de 1° de abril de 1995, os juros moratórias incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

Diante do exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso do contribuinte e DAR PROVIMENTO ao recurso da Fazenda Nacional para considerar aplicável a incidência de juros de mora sobre a multa de oficio, devidos à taxa Selic.

Ademais, recentemente, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça manifestou-se neste sentido, como exposto na ementa do acórdão proferido em sede de AgRg no REsp 1.335.688-PR (Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/2012):

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI
Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMA 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.*

Colhe-se do respectivo voto condutor:

> [...] *Quanto ao mérito, registrou o acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região à fl. 163: '... os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento. Verificado o inadimplemento do tributo, é possível a aplicação da multa punitiva que passa a integrar o crédito fiscal, ou seja, o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco. Se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora devem incidir sobre a totalidade do débito, inclusive a multa que, neste momento, constitui crédito titularizado pela Fazenda Pública, não se distinguindo da exação em si para efeitos de recompensar o credor pela demora no pagamento.'"*

Por todo o exposto, relativamente às glosas de amortização de ágio, o presente voto é no sentido de: 1) REJEITAR a argüição de nulidade do lançamento; 2) NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário para manter o valor lançado, inclusive com o acréscimo da multa qualificada, e a aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício; e 3) uma vez prevalecendo o entendimento em desfavor da qualificação da penalidade, ACOLHER argüição de decadência parcial do crédito tributário exigido

A recorrente pretende, ainda, que lhe seja reconhecido o direito à compensação de prejuízos fiscais no 3º trimestre/2008, na medida em que observou o limite legal imposto para este ajuste ao lucro real. Todavia, como já disse a autoridade julgadora de 1ª instância, a contribuinte não mais dispõe de prejuízos para sustentar tal compensação, em razão da recomposição da apuração nos períodos de origem:

> ***Compensação indevida de prejuízos fiscais***
>
> *Tendo em vista que os prejuízos fiscais declarados nos 1º e 2º trimestres/2008, nos valores de R$ 47.227,39 (fl. 526) e R$ 128.904,98 (fl. 528), respectivamente, foram integralmente absorvidos pelas infrações lançadas pela autoridade fiscal e mantidas, parcialmente no presente julgamento, é de se manter a exigência relativa à compensação indevida de tais valores no 3º trimestre/2008 (fl. 530).*

Mantida a glosa de amortizações de ágio nestes períodos e, por conseqüência, a recomposição do lucro real, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso voluntário também neste ponto.

Por fim, a recorrente reitera seu pedido de dedução das retenções computadas nas apurações trimestrais de 2007, argumentando que as compensações apontadas pela autoridade julgadora de 1ª instância foram não-homologadas em razão de erro no preenchimento da DIPJ, razão pela qual os débitos compensados teriam sido incluídos no parcelamento especial de que trata a Lei nº 11.941/2009. O erro cometido na DIPJ foi posteriormente retificado, de modo a evidenciar a disponibilidade dos créditos de IRRF.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI
Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Disse a autoridade julgadora de 1ª instância:

IRRF do período desconsiderado pela autoridade fiscal

Alega a impugnante que os cálculos da autoridade fiscal estão incorretos, porquanto desconsideram os créditos de IRRF a que tem direito no 2º e 4º trimestres/2007 (R$ 81.892,63 e R$ 209.254,22, respectivamente), 1º e 2º trimestres/2008 (R$ 81.739,95 e R$ 71.706,12) e no ano-calendário de 2009 (R$ 519.736,30).

Verifica-se que a interessada realmente informou tais antecipações de IRRF nas Fichas 12A (Cálculo do Imposto de Renda Sobre o Lucro Real) das DIPJ's dos exercícios de 2008, 2009 e 2010:

Discriminação	FICHA 12A-CÁLCULO DO IR SOBRE O LUCRO REAL DAS DIPJ'S 2008, 2009 E 2010 (R$)				
	IR Devido		Deduções		Imposto de Renda a Pagar
	Alíquota 15%	Adicional	PAT	IRRF	
1º trim/2007	49.253,17	26.835,45	-1.970,13	0,00	74.118,49
2º trim/2007	44.504,83	23.669,88	0,00	-81.892,63	-13.717,92
3º trim/2007	135.768,74	84.512,49	-5.430,75	-83.239,64	131.610,84
4º trim/2007	90.892,46	54.594,97	0,00	-209.254,22	-63.766,79
1º trim/2008	0,00	0,00	0,00	-81.739,95	-81.739,95
2º trim/2008	0,00	0,00	0,00	-71.706,12	-71.706,12
3º trim/2008	446.427,80	291.618,53	-17.857,11	-137.127,80	583.061,42
4º trim/2008	481.853,28	315.235,52	-19.274,13	-346.163,14	431.651,53
Ano-cal.2009	0,00	0,00	0,00	-519.736,30	-519.736,30

Contudo, as antecipações de IRRF pleiteadas pela impugnante compuseram os saldos negativos de IRPJ dos respectivos períodos de apuração e foram utilizadas nas seguintes declarações de compensação:

. *PER/DCOMP nº 12808.75243.311008.1.3.02-6601: utilização do direito creditório oriundo do saldo negativo de IRPJ do 2º trimestre/2007, tratado no processo nº 10980.941536/2009-91 R$ 81.892,63*

. *PER/DCOMP nº 35816.14043.311008.1.3.02-5188: utilização do direito creditório oriundo do saldo negativo de IRPJ do 4º trimestre/2007, tratado no processo nº 10980.941538/2009-80 R$ 209.254,22*

. *PER/DCOMP nº 16345.31215.300109.1.3.02-4063: utilização do direito creditório oriundo do saldo negativo de IRPJ do 1º trimestre/2008 R$ 81.739,95*

. *PER/DCOMP nº 36573.76950.300109.1.3.02-1939: utilização do direito creditório oriundo do saldo negativo de IRPJ do 2º trimestre/2008 R$ 71.706,12*

. *PER/DCOMP nº 38415.90758-241110.1.3.02-6824: utilização do direito creditório oriundo do saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2009 R$ 519.735,14*

Observe-se apenas que os PER/DCOMP' nºs 12808.75243.311008.1.3.02-6601 e 35816.14043.311008.1.3.02-5188 deveriam ter indicado o direito creditório correspondente aos saldos negativos de IRPJ dos 2º e 4º trimestres/2007 (R$ 13.717,92 e R$ 63.766,79, respectivamente), mas indicaram os valores das

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI
Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *antecipações de IRRF dos respectivos períodos de apuração (R$ 81.892,63 e R$ 209.254,22).*
>
> *Dessa forma, não há como se deduzir tais antecipações de IRRF na exigência em análise, sob pena de duplo aproveitamento.*

A recorrente junta às fls. 2209/2227 a mencionada DIPJ retificadora referente ao ano-calendário 2007, bem como *recibo de consolidação de parcelamento de dívidas não parceladas anteriormente – art. 1º – demais débitos no âmbito da RFB*, no qual estão indicados os débitos compensados por meio das DCOMP nº 12808.75243.311008.1.3.02-6601 (IRPJ, código 0220, 3º trimestre/2008, vencimento 31/10/2008, valor R$ 94.070,06, conforme fls. 2194/2202) e na DCOMP nº 35816.14043.311008.1.3.02-5188 (IRPJ, código 0220, 3º trimestre/2008, vencimento 31/10/2008, valor R$ 229.133,37, conforme fls. 2184/2187 e 2203/2205). Além destas, a contribuinte também apresenta a DCOMP nº 17115.11878.311008.3.02-8322, não mencionada pela autoridade julgadora de 1ª instância, na qual valeu-se de crédito formado no 3º trimestre de 2007, no valor original de R$ 93.319,96, para liquidação de outra parcela do débito de IRPJ, código 0220, referente ao 3º trimestre/3008, com vencimento em 31/10/2008, no valor de R$ 93.319,96. Esta DCOMP, tratada no processo administrativo nº 10980.941537/2009-35, também foi não homologada porque no período a contribuinte indicara a existência de saldo a pagar na DIPJ, mas o débito por meio dela compensado também consta da consolidação de parcelamento antes indicada.

Observe-se, ainda, que os processos administrativos nº 10980.941536/2009-91, 10980.941538/2009-80 e 10980.941537/2009-35, nos quais foram tratadas as DCOMP não homologadas, não constam do *E-processo*, o que permite inferir que não foi instaurado contencioso em razão das não-homologação. De outro lado, consta no *E-processo* o processo administrativo nº 10980.722832/2010-28, constituído a partir de formulário elaborado pela contribuinte discriminando os *débitos a parcelar – Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009*, dentre os quais estão indicadas as três parcelas de débito de IRPJ (código 0220) apurado no 3º trimestre/2008 e vencido em 31/10/2008, nos valores de R$ 94.070,06, R$ 93.319,96 e R$ 229.133,37, vinculados aos processos administrativos que controlariam tais cobranças, também indicados nos despachos decisórios de não-homologação das DCOMP, e não localizados no *E-processo*. Registre-se, por fim, que o processo administrativo nº 10980.722832/2010-28 foi arquivado depois de consignar-se em 13/09/2011 que:

> *Trata o presente processo de apresentação pelo interessado do Anexo III, instituido pela Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 3, de 29 de Abril de 2010.O presente processo deverá ser consultado, eventualmente, caso se constate que algum dos débitos relacionados no Anexo III não foi incluido no parcelamento especial insituido pela Lei nº 11941/2009. Não havendo outras medidas a serem adotadas, PROPONHO seu arquivamento pelo prazo de 5 (cinco) anos, com base nos arts. 156, 173 e 174 da Lei nº 5.172/66.*

Considerando que o recibo de fl. 2224 evidencia consolidação em 27/11/2009 e confirma que as parcelas do débito de IRPJ apurado no 3º trimestre/2008 foram consolidadas sem reduções, é possível admitir que a contribuinte, de fato, desistiu das compensações promovidas com as retenções de IRPJ verificadas no 2º, 3º e 4º trimestres/2007.

A DIPJ apreciada pela autoridade lançadora (fl. 416/461) indicava que (fls. 416/461):

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI
Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Discriminação 2º Trimestre	*Valor*
IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL	
01.À Alíquota de 15%	*44.504,83*
02.Adicional	*23.669,88*
DEDUÇÕES	
[...]	
13.(-)Imp. de Renda Ret. na Fonte	*81.892,63*
[...]	
19.IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	*-13.717,92*
[...]	
Discriminação 3º Trimestre	*Valor*
IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL	
01.À Alíquota de 15%	*135.768,74*
02.Adicional	*84.512,49*
DEDUÇÕES	
[...]	
13.(-)Imp. de Renda Ret. na Fonte	*83.239,64*
[...]	
19.IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	*131.610,84*
[...]	
Discriminação 4º Trimestre	*Valor*
IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL	
01.À Alíquota de 15%	*90.892,46*
02.Adicional	*54.594,97*
DEDUÇÕES	
[...]	
13.(-)Imp. de Renda Ret. na Fonte	*209.254,22*
[...]	
19.IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	*-63.766,79*

Na Ficha 54 da mesma declaração estão discriminadas as fontes pagadoras e os rendimentos que ensejaram retenções, basicamente em razão de aplicações financeiras em fundos de investimentos de renda fixa. Os rendimentos são compatíveis com aqueles informados a título de *Outras Receitas Financeiras*, nas linhas 22 das Demonstrações de Resultados, transcritas na ficha 06A de cada trimestre. As retenções totais indicadas na Ficha 54 também são compatíveis com os montantes deduzidos trimestralmente.

A DIPJ retificadora apresentada com o recurso voluntário corresponde ao ano-calendário 2008 e indica débito de IRPJ apurado no 3º trimestre/2008 no valor de R$ 583.061,42 (fl. 2215/2221), mesmo valor informado na DIPJ apreciada pela autoridade fiscal

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 29/07/2014
por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Ass
inado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI
Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(fl. 511/568). A recorrente assevera que retificou a DIPJ do ano-calendário 2007 para evidenciar a disponibilidade das retenções da fonte, mas o documento juntado ao recurso voluntário (fl. 2209/2214) é idêntico ao apreciado pela Fiscalização, e já apontava a dedução das retenções, embora consumindo-as parcialmente com os débitos originalmente apurados pela contribuinte no 2º e no 4º trimestres/2007.

De plano observa-se que no 3º trimestre/2007 a contribuinte consumiu integralmente as retenções verificadas naquele período, razão pela qual a desistência da compensação, antes demonstrada, não opera qualquer efeito em relação à pretensão da recorrente de deduzir a retenção de R$ 83.239,64 também em face do tributo exigido nestes autos.

E isto também porque o trabalho fiscal relativamente aos trimestres de 2007, resultou na adição das glosas promovidas ao lucro real originalmente apurado pelo sujeito passivo, apurando-se novas bases tributáveis, que deduzidas do lucro real declarado, foram submetidas à incidência do IRPJ. Ou seja, exigiu-se apenas o IRPJ devido sobre as infrações apuradas, apesar de não terem sido deduzidas as parcelas de IRRF não utilizadas para anulação do imposto originalmente apurado pela contribuinte. As parcelas indicadas ao final da tabela abaixo são aquelas submetidas a multa de ofício e juros de mora no demonstrativo de fl. 845:

TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre
Lucro antes do IRPJ	298.678,71	269.661,94	823.663,73	551.414,23
(+) Adições	29.675,74	27.036,90	81.461,20	54.535,47
(-) Exclusões	-	-	-	-
= Lucro antes das compensações	328.354,45	296.698,84	905.124,93	605.949,70
Glosa de Ágio	1.276.000,11	1.276.000,11	1.276.000,11	1.276.000,11
Glosa de JCP	-	-	-	537.251,32
=Ajustes apurados	1.276.000,11	1.276.000,11	1.276.000,11	1.813.251,43
=Lucro Ajustado antes das compensações	1.604.354,56	1.572.698,95	2.181.125,04	2.419.201,13
(-) Compensação de Prejuízo	-	-	-	-
= Lucro Líquido Ajustado	1.604.354,56	1.572.698,95	2.181.125,04	2.419.201,13

AUTO DE INFRAÇÃO	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre
IRPJ				
Valor Tributável	1.276.000,11	1.276.000,11	1.276.000,11	1.813.251,43
Imposto Apurado (multa 150%)	191.400,02	191.400,02	191.400,02	191.400,02
Imposto Apurado (multa 75%)				80.587,70
ADICIONAL				
Lucro Real Declarado	328.354,45	296.698,84	905.124,93	605.949,70
(+) Valor Apurado	1.276.000,11	1.276.000,11	1.276.000,11	1.813.251,43
(-) Parcela não sujeita a adicional	60.000,00	60.000,00	60.000,00	60.000,00
(=) Base de cálculo do adicional	1.544.354,56	1.512.698,95	2.121.125,04	2.359.201,13
(x) Alíquota	10,0%	10,0%	10,0%	10,0%
(=) Adicional total	154.435,46	151.269,90	212.112,50	235.920,11
(-) Adicional Declarado	26.835,45	23.669,88	84.512,49	54.594,97
(=) Imposto Adicional Devido	127.600,01	127.600,01	127.600,01	181.325,14
IMPOSTO TOTAL DEVIDO (150%)	319.000,03	319.000,03	319.000,03	319.000,03
IMPOSTO TOTAL DEVIDO (75%)	-	-	-	134.312,83

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI
Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Assim, excluídos os efeitos das retenções verificadas no 3º trimestre/2007 já integralmente consumidas na apuração original da contribuinte, considerando que a contribuinte desistiu das compensações promovidas com as retenções verificadas no 2º e no 4º trimestres/2007 parcelando os débitos correspondentes, bem como que a origem das retenções e os correspondentes rendimentos já constavam da DIPJ originalmente apreciada pela autoridade lançadora e correspondiam aos valores deduzidos e oferecidos à tributação pela contribuinte, deveria ser admitida a dedução, na presente exigência, das retenções não consumidas na apuração original daqueles períodos, nos valores de R$ 13.717,92 no 2º trimestre/2007 e de R$ 63.766,79 no 4º trimestre/2007.

Todavia, prevalecendo no Colegiado o entendimento em desfavor da qualificação da penalidade, e declarada a decadência dos créditos tributários exigidos do 1º ao 3º trimestres/2007, não há porque reconhecer o direito à dedução pretendida pelo sujeito passivo.

Em conseqüência, deve ser DADO PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário neste ponto, para admitir apenas a dedução de R$ 63.766,79, no 4º trimestre/2007.

Passando ao recurso voluntário interposto pelos responsáveis tributários. Como relatado, ao constatar que a empresa apresentou para arrolamento apenas veículos de valor inexpressivo, bem como que, *após a criação do ágio, os bens imóveis, que foram objeto de reavaliação constando do Laudo de Avaliação, passou a não constar do Ativo Imobilizado da Pessoa Jurídica*, e que as decisões foram tomadas pelos diretores Adilton Boff Cardoso e Adalbaerto Boff Cardoso, a autoridade fiscal imputou-lhes responsabilidade solidária pelo crédito tributário nos termos do art. 124, I c/c art. 135, ambos do CTN. Além das referências contidas no Termo de Verificação Fiscal, foram lavrados os Termos de Sujeição Passiva Solidária juntados às fls. 775/778.

Os recorrentes asseveram que a acusação carece de fundamentação, não indica com precisão os fatos que ensejam a atribuição de responsabilidade, ofendem o contraditório e a ampla defesa. De toda sorte, não pleiteiam a declaração de nulidade dos Termos de Sujeição Passiva Solidária, mas apenas o reconhecimento da ilegitimidade passiva dos recorrentes.

Inicialmente no que tange à acusação com fundamento no art. 124, I do CTN, têm razão os recorrentes. Referido dispositivo permite classificar como responsável solidário pelo crédito tributário aquele que tenha interesse comum na situação que constitua o fato gerador. E esta condição pode ser imputada aos sócios de fato, que não figuram no quadro social da pessoa jurídica, e assim não desfrutam da proteção que a lei confere ao patrimônio pessoal daqueles que regularmente compõem uma sociedade.

Referido dispositivo legal pode ser utilizado como forma de incluir um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, mas desde que presente prova de sua atuação ao lado da pessoa jurídica, e fora de seu quadro social, com interesse comum na situação que constitua o fato gerador.

Neste sentido, inclusive, é o entendimento expresso por Marcos Vinícius Neder, no artigo *Solidariedade de Direito e de Fato – Reflexões acerca de seu Conceito* (*in* FERRAGUT, Maria Rita e NEDER, Marcos Vinícius (coords.). Responsabilidade Tributária, Dialética, São Paulo: 2007, p. 46). Depois de abordar a hipótese de interposição de pessoas na prática de fatos jurídicos tributários, e ressaltar que a simulação dos atos constitutivos impõe o

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI
Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

afastamento do sujeito passivo aparente para alcançar os reais titulares da renda, o autor observa:

> *Outra situação completamente distinta é quando o ilícito é promovido por pessoa jurídica ativa e operacional, que, comprovadamente, tenha ocultado ou registrado indevidamente negócios jurídicos realizados em parcela com terceiros (sócios ocultos) para benefício comum. Nessa hipótese, não há falar em fictícia interposição de pessoas, mas em sociedade comum de fato, pois não é possível distinguir a sociedade de fato de seus integrantes (pessoas físicas e jurídicas). Diante dessas condições, é perfeitamente possível evidenciar solidariedade entre as pessoas que compõem a sociedade de fato, eis que, além do patrimônio comum amealhado em razão do ilícito, há interesse comum nos negócios jurídicos realizados em benefício dos envolvidos.*

Todavia, a autoridade lançadora também fundamentou a responsabilidade tributária no art. 135 do CTN, por vislumbrar que *as tomadas de decisão* que conduziram à infração caracterizada como crime contra a ordem tributária e submetida à aplicação de multa qualificada, *foram efetuadas por diretores: Adilton Boff Cardoso, Adalberto Boff Cardoso (DOC 1 – fls. 17 a 21)*.

E, ao contrário do que defendem os recorrentes, o art. 135, III do CTN não estabelece a responsabilidade exclusiva dos administradores, mas sim firma a responsabilidade pessoal de tais administradores pelos créditos tributários correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos por eles praticados, no caso, com infração de lei, assim afastando a proteção patrimonial conferida aos mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes e representantes legais que atuam dentro dos limites da lei e dos contratos. Significa dizer, portanto, que o indivíduo, em tais circunstâncias, responde com seu patrimônio pessoal pelas dívidas daí decorrentes, de forma ilimitada.

Por sua vez, a prática de infração de lei cogitada em referido dispositivo, como amplamente fixado na jurisprudência, deve corresponder a uma prática para além da falta de recolhimento do tributo devido. E, no presente caso, restou demonstrada a fraude perpetrada para constituição de um ativo cuja amortização reduziu significativamente os resultados tributáveis nos períodos fiscalizados, para qual os referidos administradores evidentemente concorreram, na medida em que, na condição de sócios-diretores com participação majoritária em todas as empresas do grupo, certamente orientaram as operações constatadas pela Fiscalização.

Inadmissível, assim, a alegação dos recorrentes de que *atuaram em consonância com a legislação de regência para a concretização de cada ato societário*, ou de que os fatos presentes nestes autos correspondam, apenas, à *prática de atos fundamentada em interpretação da legislação divergente dos entendimentos das autoridades fazendárias.* Como exposto na apreciação da multa qualificada, a fraude foi caracterizada pelo Fisco e esta circunstância é suficiente para caracterizar a infração de lei que o art. 135 do CTN cogita para atribuir responsabilidade pessoal aos diretores que atuam na sua prática.

Desnecessária, também, a prova de que os diretores agiram com *abuso de poderes,* pois a infração de lei, caracterizada pela fraude tributária, é suficiente para determinar sua responsabilização pelo crédito tributário daí decorrente. Por sua vez, como já dito no exame do recurso voluntário interposto pela autuada, em nada favorece os interessados o fato de as operações serem transparentes e públicas, uma vez constatado que elas não possuem

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI
Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

substância econômica e resultaram, apenas, na redução dos tributos devidos pela pessoa jurídica.

Assim, confirmada a supressão do recolhimento de tributos mediante fraude, resultante de atos sob a direção dos responsáveis indicados pela Fiscalização, correta a imputação de responsabilidade solidária a estes com fundamento no art. 135 do CTN.

Quanto ao mérito da exigência, pelas mesmas razões antes expostas merecem provimento os idênticos argumentos reproduzidos pelos responsáveis em seu recurso.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário dos responsáveis tributários para manter a responsabilidade que lhes foi imputada com base no art. 135 do CTN.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI
Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto Vencedor

Conselheiro MARCOS VINÍCIUS BARROS OTTONI

CÓPIA

Em que pese o brilhantismo, zelo e acuidade característicos dos votos da Conselheira Relatora, *data maxima venia*, no que pertine à qualificação da multa ora aplicada, ouso divergir de suas conclusões.

Isto porque a qualificação da multa, prevista no artigo 44, Parágrafo 1º, da Lei nº 9.430/96, pressupõe a existência inequívoca do evidente intuito de fraude, cuja caracterização está definida nos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64, a saber:

> *"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*
>
> *I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;*
>
> *II - de 50% (cinqüenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:*
>
> *(...)*
>
> *§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis."*
>
> *X ---- X ---- X ----*
>
> *"Art . 71. Sonegação é tôda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*
>
> *I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*
>
> *II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.*
>
> *Art . 72. Fraude é tôda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI
Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.*
>
> *Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72."*

CÓPIA

Assim, para a qualificação da multa, a Autoridade lançadora deve identificar, na conduta do contribuinte, a prática de sonegação, fraude ou conluio, e que estas tenham sido praticadas através de uma ação ou omissão inequívocamente dolosa.

No presente caso, segundo consta do Termo de Verificação Fiscal, a autoridade lançadora concluiu *que a empresa BOFF CARDOSO PARTICIPAÇÕES S/A "foi constituída basicamente para dissimular a ocorrência de operações de compra e venda de participação societária, simulando a ocorrência de eventos societários consecutivos, com a contabilização de um ágio interno que supostamente seria pela compra da MAGIUS METALÚRGICA S/A, contabilizado em 23/12/2004 e retornando em forma de INCORPORAÇÃO para o sujeito passivo em 31/03/2005, operações realizadas em curto período a menos de 100 dias, sem a ocorrência de qualquer pagamento*."

Ato contínuo, para justificar a qualificação da multa, asseverou a Autoridade Fiscal:

> *No tocante à penalidade, diante da cristalina presença do elemento subjetivo do dolo, não restando dúvida quanto à intenção do contribuinte em reduzir a base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro, manobras que tiveram a finalidade de mascarar o resultado, causando prejuízo aos cofres públicos mediante a falta e/ou redução do pagamento dos tributos devidos, é de aplicar-se a todas as infrações aqui apontadas, nos termos da legislação de regência, a qualificação da multa de ofício de 150%.*
>
> *A multa de ofício qualificada, aplicável ao caso em tela, está prevista conforme dispõe o artigo 44, inciso I e §1º da Lei nº 9.430/96 com a redação data pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/2007, sem prejuízo da aplicação de outras sanções, conforme dispõe a Lei 8.137/90, artigos 1º e 2º, e tem como pressuposto para sua aplicação a existência de "evidente intuito de fraude definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº.4502, de 30 de novembro de 1964".*

No âmbito da representação fiscal pra fins penais acrescentou, ainda, que foram constatados fatos que, em tese, *configuram crime contra ordem tributária pela prática de não oferecer à tributação do IRPJ e CSLL, pela simulação da operação de alienação societária com ágio, impedindo ou retardando, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador dos tributos devidos administrados pela RFB.*

Ou seja, na visão da autoridade fiscal, o dolo consistiria na "*intenção do contribuinte em reduzir a base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro,"* mediante a utilização de "*manobras que tiveram a finalidade de mascarar o resultado",*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI
Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Ocorre que a intenção pura e simples do contribuinte em reduzir sua carga tributária é legítima, desde que pautada pela estrita observancia dos preceitos legais. No presente caso, a autuação sustenta a existência de "*manobras que tiveram a finalidade de mascarar o resultado"*.

Contudo, conforme se verifica dos autos, a conduta do contribuinte não foi pautada por "*manobras"* artificiais ou ilegais que buscavam mascarar o resultado. Não há nos autos qualquer alegação de falsidade de documentos, vícios de forma, ou mesmo de vontade, nos atos jurídicos apresentados.

Na verdade, seguindo uma interpretação que entendeu legítima acerca da legislação à época, a autuada promoveu uma reestruturação societária em seu grupo economico (fato este que, *per se*, nada tem de ilegal), promoveu a avaliação do investimento e reconheceu o ganho de capital pela Magius Participações Ltda, diferindo sua tributação nos termos do artigo 36, da Lei nº 10.637/2002. Todos os atos tiveram por fundamento dispositivos legais, foram devidamente registrados e acabaram por permitir a apreciação plena dos mesmos pelo Fisco.

Se, após a análise de todos os elementos apresentados, a Autoridade Fiscal concluiu pela impossibilidade de reconhecimento e dedução do ágio apurado, tal constatação não acarreta, automaticamente, a consideração de que os atos analisados foram praticados de forma obscura, escusa ou simulada.

Deveria o agente fiscal, neste ponto, demonstrar quais "*manobras"* foram perpetradas com o intuito de mascarar o resultado, como por exemplo o uso de documentos falsos, empresas fictícias ou adulteração de livros (fraude), conluio ou mesmo a simulação.

Neste ponto, a palavra simulação, que tem origem no latim *simulatio*, que significa fingimento, artifício; e na definição vernacular, ato ou efeito de fingir o que não é; disfarce; fingimento, necessita da demonstração de que o ato jurídico é contrário à realidade, destinado a provocar uma ilusão no público, seja por não existir negócio de fato, seja por existir um negócio diferente daquele que se aparenta.

No presente caso, o negócio jurídico existiu de fato, os atos jurídicos praticados foram materialmente verdadeiros, mas a consequencia jurídica almejada (criação e amortização do ágio) é que não foi alcançada, face o entendimento contrário da administração tributária.

Destarte, a evidencia da intenção dolosa, exigida na lei para a qualificação da penalidade a ser aplicada, deve aflorar na instrução processual de modo inconteste e cabal, sob pena de se confundir conduta praticada com a conclusão almejada pelo contribuinte.

Por outro lado, a própria divergência de entendimentos legais, doutrinários e jurisprudenciais atinentes ao ágio e sua formação permitem suprimir a potencial consciência da ilicitude do ato do contribuinte.

Neste ponto, devem ser aplicados ao presente caso, por analogia, os mesmos precedentes referentes às autuações por planejamentos tributários realizados durante a oscilação da jurisprudência acerca da matéria, os quais serviram para suprimir o intuito fraudulento do contribuinte. Senão vejamos:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI
Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

"MULTA DE OFÍCIO. 150%. DESQUALIFICAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. JURISPRUDÊNCIA DIVERGENTE SOBRE O TEMA À ÉPOCA DA EFETIVAÇÃO DOS NEGÓCIOS SUCESSIVOS. AUSÊNCIA DE POTENCIAL CONSCIÊNCIA DA ILICITUDE DO FATO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 112 DO CTN.

Não se pode qualificar a multa para 150%, se não restar configurado, nos autos, evidente intuito de fraude. ***Este não se revela presente, pois que, à época da efetivação dos atos e negócios jurídicos, a jurisprudência oscilava relativamente ao tema de planejamento tributário. O intuito fraudulento resta por isso afastado****." (2ª Turma da CSRF, Acórdão nº 9202-002.063)*

Neste diapasão, o que se deve evitar é que o lançamento, sem fazer prova contundente e cabal da suposta conduta fraudulenta, imponha sanções qualificadas em desacordo com o disposto no artigo 112, do CTN, o qual assevera que a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, deve ser interpretada de maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato; à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; à autoria, imputabilidade, ou punibilidade e à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Assim, uma vez reconhecido, após minuciosa apreciação jurídica por parte do Fisco, de que o procedimento realizado pelo contribuinte não foi apto a gerar o ágio, tampouco a dedução almejada, a consequencia/penalidade para o contribuinte será a aplicação da já pesada multa de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o tributo não recolhido. Por outro lado, diante da ausência de comprovação cabal da conduta dolosa, descabida a qualificação da multa aplicada.

Outrossim, conforme muito bem ressaltado pela ilustre Relatora do presente recurso, uma vez prevalecendo o entendimento contrário à aplicação da multa qualificada, deve ser acolhida a argüição de decadência das exigências pertinentes ao 1º, 2º e 3º trimestres/2007, pelas razões já expostas em seu robusto voto.

Por fim, uma vez reconhecida a improcedência da qualificação da multa aplicada, como corolário lógico, não deve persistir o lançamento quanto aos diretores da autuada, pela imputação de responsabilidade solidária pelo crédito tributário, nos termos do art. art. 135, do CTN.

Inicialmente, digno de destaque que o lançamento quanto aos responsáveis tributários se lastreou nos artigos 124, I e 135, do CTN. No entanto, a própria Relatora do presente voluntário entendeu que não se aplica, ao caso, os ditames do artigo 124, I, do CTN, posto que tal artigo serve apenas para incluir um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, que não seja do quadro social da pessoa jurídica.

No entanto, ainda persiste o lançamento em face dos diretores da autuada, forte no art. 135 do CTN, por vislumbrar que *as tomadas de decisão* que conduziram à infração caracterizada como crime contra a ordem tributária, e submetida à aplicação de multa qualificada, foram perpetradas pelos mesmos.

Ocorre que, com o reconhecimento da inexistência de prática caracterizada como crime contra a ordem tributária, bem como diante do cancelamento da qualificação da multa, como corolário lógico, deve o presente lançamento, no que pertine à responsabilidade solidária, ser reformado, excluindo-se os diretores da autuada do presente lançamento.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI
Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Forte em tais considerações, voto por conhecer e DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário da contribuinte para excluir a qualificação da multa ora aplicada, bem como reconhecer a decadência das exigências pertinentes ao 1º, 2º e 3º trimestres/2007.

Outrossim, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário dos responsáveis tributários para excluir a responsabilidade que lhes foi imputada com base no artigo 135, do CTN.

CÓPIA

(documento assinado digitalmente)

MARCOS VINÍCIUS BARROS OTTONI

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/08/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI
Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA