



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

Processo nº 11065.722073/2011-89
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-001.982 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de abril de 2016
Matéria IRPJ e CSL - Ágio
Recorrente CONSERVAS ODERICH S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. GLOSA. LANÇAMENTO PROCEDENTE.

Correta a glosa de despesas de amortização de ágio, na situação em que referido ágio decorre de reorganizações societárias levadas a efeito dentro de um mesmo grupo empresarial, sem qualquer propósito negocial ou efeito societário a não ser a redução da carga tributária, e sem que se tenha verificado qualquer pagamento ou outro sacrifício patrimonial capaz de validar a alegada mais-valia.

ÁGIO. COMPLEMENTARIDADE DAS LEGISLAÇÕES COMERCIAIS E FISCAIS. EFEITOS.

Os resultados tributáveis das pessoas jurídicas, apurados com base no Lucro Real, têm como ponto de partida o resultado líquido apurado na escrituração comercial, regida pela Lei nº 6.404/1976, conforme estabelecido pelo DL. 1.598/1977. O ágio é fato econômico, cujos efeitos fiscais foram regulados pela lei tributária com substrato nos princípios contábeis geralmente aceitos. Assim, os princípios contábeis geralmente aceitos e as normas emanadas dos órgãos fiscalizadores e reguladores, como Conselho Federal de Contabilidade e Comissão de Valores Mobiliários, têm pertinência e devem ser observadas na apuração dos resultados contábeis e fiscais.

ÁGIO INTERNO. MODIFICAÇÃO DAS CARACTERÍSTICAS ESSENCIAIS DO FATO GERADOR. CONDUTA INTENCIONAL. MULTA QUALIFICADA. PROCEDÊNCIA.

O conjunto de operações praticadas para constituição e transferência de ágio interno, por intentar conferir aparência de legalidade à redução de tributos devidos, modificando as características essenciais do fato gerador tributário,

constitui ação dolosa determinante da imposição da multa de ofício qualificada.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010

DECADÊNCIA. ALCANCE. INOCORRÊNCIA.

A decadência incide sobre o direito da Fazenda Nacional de constituir créditos tributários ocorridos em determinado período, e não sobre o direito de examinar fatos econômicos (não se trata aqui de fatos geradores tributários), quando quer que tenham ocorrido. Com isso, o que se pretende é permitir a validação, ou não, de sua influência (dos fatos econômicos pretéritos) sobre fatos geradores tributários ocorridos em períodos não alcançados pela decadência. Não se verifica, pois, a decadência, no caso concreto sob exame.

ENQUADRAMENTO LEGAL INADEQUADO. FALTA DE MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Deve ser rejeitada a arguição de nulidade do lançamento, ao se constatar que o enquadramento legal é adequado à infração imputada ao contribuinte, e que o ato administrativo foi devidamente motivado e fundamentado.

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Wilson Fernandes Guimarães - Presidente

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, Luis Roberto Bueloni Santos Ferreira, Paulo Jakson da Silva Lucas, José Eduardo Dornelas

Souza, Flávio Franco Corrêa, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro e Wilson Fernandes Guimarães.

Relatório

CONSERVAS ODERICH S/A, já qualificada nestes autos, inconformada com o Acórdão nº 10-44.299, de 12/06/2013, da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre/RS, recorre voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito:

Trata o presente processo de autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 992/995) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 1002/1005), exigindo um crédito tributário de R\$ 11.593.437,07, consolidado na data da lavratura dos autos..

[...]

No *Relatório da Ação Fiscal* de folhas 2234/2277, depois de descrever minuciosamente os fatos que envolveram a reestruturação societária do grupo ODERICH, a legislação envolvida, doutrina e o entendimento decorrente desses elementos, os autuantes voltam a descrever de forma resumida esses fatos, por isso transcreve-se abaixo, com pequenas alterações, essa parte do relatório, que deixa claro os motivos que levaram a efetuar os lançamentos.

Ao longo dos anos-calendário de 2006 a 2009 o contribuinte efetuou amortização de ágio originado quando a pessoa jurídica ODEPAR S/A Participações Empresariais subscreveu participação no capital social de LUC PAR S/A Participações e Negócios, integralizando-o mediante a transferência do investimento detido em ODERICH IRMÃOS INDÚSTRIA DE ALIMENTOS S/A, reavaliado conforme Laudo de Avaliação, em 31/10/2005. Em seguida, em 03/11/2005 LUC PAR foi incorporada por ODERICH IRMÃOS, sendo o ágio transferido para o Ativo Permanente desta, e em 31/12/2005, o contribuinte incorporou ODERICH IRMÃOS, quando passou a amortizar o referido ágio.

A pessoa jurídica ODEPAR foi constituída em 08/12/2000 (Ata de Assembléia Geral de Constituição da Sociedade Anônima registrada na Junta Comercial do RGS em 04/01/2001), sendo desde lá administrada pelos únicos sócios e diretores Marcos Odorico Oderich e Cláudio Oderich, conforme Atas de Assembléia Geral Ordinárias e/ou Extraordinárias apresentadas a esta fiscalização, e datadas de 08/12/2000, 10/10/2005 e 16/06/2009.

A pessoa jurídica LUC PAR foi constituída em 12/04/2001 (Ata de Assembléia Geral de Constituição da Sociedade registrada na Junta Comercial do RGS em 09/10/2001), tendo como objeto social a participação societária em outras pessoas jurídicas e a prestação de serviços administrativos e comerciais a pessoa jurídicas coligadas/controladas e ou associadas, bem como a administração de bens em geral, e como sócios e diretores a Sra. Lucia Oderich Moreira e Iguatemi Lucio Moreira.

Lucia Oderich Moreira é irmã de Marcos Odorico Oderich e de Cláudio Oderich. Tanto ela quanto Iguatemi Lucio Moreira (divorciado da mesma) compõem também o quadro acionário do contribuinte.

LUC PAR apresentou as DIPJ dos anos-calendário de 2001 a 2004 como inativa. Segundo informações prestadas pelo contribuinte (em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 03), a LUC PAR não incorreu em custos e despesas (afora as despesas de registro societário) e não auferiu receitas nos anos-calendário de 2001 a 2004. A sede da pessoa jurídica LUC PAR, segundo seu Estatuto Social (Rua João Pereira nº 854, São Sebastião do Cai), é também o endereço de sua sócia, Lucia Oderich Moreira, conforme consulta aos sistemas cadastrais da RFB.

A pessoa jurídica ODERICH IRMÃOS, cujas ações foram transferidas da pessoa jurídica ODEPAR para a pessoa jurídica LUC PAR em 31/10/2005, gerando o ágio objeto da presente ação fiscal, era administrada, no ano-calendário de 2005, pelos sócios e diretores Marcos Odorico Oderich e Cláudio Oderich, conforme Ata de Transformação de Sociedade Limitada em Sociedade por Ações, datada de 20/01/2004, que conferia aos mesmos poderes de administração pelo prazo de três anos.

O contribuinte por sua vez, que incorporou a pessoa jurídica ODERICH IRMÃOS e que amortiza o ágio à razão de 10% ao ano desde o ano-calendário de 2006, sempre foi administrado pelos acionistas e diretores Marcos Odorico Oderich e Cláudio Oderich, conforme Atas de Assembléia Geral Ordinárias e/ou Extraordinárias apresentadas à fiscalização, e datadas de 01/03/2002, 01/03/2005, 05/03/2008 e 07/03/2011.

Além da ligação existente entre as pessoas jurídicas por meio de seus sócios, tem-se ainda um outro fato de extrema relevância para configurar a ausência de independência entre as partes envolvidas na operação: **a reserva de usufruto em nome dos usufrutuários Marcos Odorico Oderich e Cláudio Oderich.**

Em 10/10/2005, quando da integralização de 101.000 ações emitidas por ODERICH IRMÃOS na ODEPAR, foi firmada uma reserva de usufruto sobre as mesmas, em nome dos usufrutuários Marcos Odorico Oderich e Cláudio Oderich, garantindo a estes os rendimentos de qualquer natureza gerados por aquelas, inclusive a distribuição em dinheiro, de reservas, resultados, lucros e bonificações.

Com o aumento de capital social na LUC PAR ocorrido em 31/12/2005, subscrito e integralizado por ODEPAR mediante a entrega das 101.000 ações de emissão da ODERICH IRMÃOS, a reserva de usufruto se manteve sobre as mesmas, sendo ainda gravadas com usufruto em nome dos usufrutuários Marcos Odorico Oderich e Cláudio Oderich as 43.123.000 ações ordinárias nominativas emitidas em decorrência deste aumento.

Em 03/11/2005, com a incorporação de LUC PAR por ODERICH IRMÃOS, o capital social desta passou a ser composto de 31.398.005 novas ações ordinárias nominativas, sem valor nominal. Apesar de ODEPAR deter 31.397.005 ações de ODERICH IRMÃOS, conforme já relatado, o usufruto em favor de Marcos Odorico Oderich e Cláudio Oderich passou a recair sobre a totalidade das 31.398.005 ações desta.

Ou seja, no momento em que, em 31/10/2005, Marcos Odorico Oderich e Cláudio Oderich integralizaram capital em LUC PAR (indiretamente através de ODEPAR) com a participação detida em ODERICH IRMÃOS com ágio, sendo sócios e diretores de ODEPAR e de ODERICH IRMÃOS e usufrutuários tanto das

43.123.000 ações ordinárias de LUC PAR quanto das 101.000 ações ordinárias de ODERICH IRMÃOS, há uma geração de riqueza (ágio) interna, sem a participação de terceiros independentes.

Observa-se que o ágio em questão teve origem, portanto, em uma construção contábil que decorreu da interposição da pessoa jurídica LUC PAR como intermediária entre ODEPAR e ODERICH IRMÃOS (incorporada pelo autuado), sem que se alterasse de fato os verdadeiros controladores desta: Marcos Odorico Oderich e de Cláudio Oderich, e mantendo-se o direito destes aos rendimentos de qualquer natureza gerados pelas ações da ODERICH IRMÃOS. Não houve alienação ou aquisição do controle da pessoa jurídica ODERICH IRMÃOS, o qual sempre foi de Marcos Odorico Oderich e de Cláudio Oderich.

Voltando-se para a pessoa jurídica ODERICH IRMÃOS, é importante observar que, apesar de que:

- em 10/10/2005, a nua propriedade das 101.000 ações pertencentes a Marcos Odorico Oderich e a Cláudio Oderich ter sido transferida para a pessoa jurídica ODEPAR sob a forma de integralização de capital desta;
- em 31/10/2005, a nua propriedade das mesmas 101.000 ações ter sido transferida de ODEPAR para LUC PAR sob a forma de integralização de capital nesta;
- em 03/11/2005, terem sido emitidas 31.398.005 novas ações ordinárias nominativas, sem valor nominal, subscritas por ODEPAR (que subscreveu 31.397.005 ações) e por Lúcia Oderich Moreira e Iguatemi Lucio Moreira (que subscreveram 500 ações cada), embora fossem usufrutuários dos direitos sobre as mesmas Marcos Odorico Oderich e Cláudio Oderich,

os Livros Registro de Ações Nominativas e Registro de Transferência de Ações Nominativas de ODERICH IRMÃOS não refletem nenhuma das citadas operações. Segundo informaram os mesmos, a pessoa jurídica ODERICH IRMÃOS sempre teve como sócios Marcos Odorico Oderich e Cláudio Oderich, sendo que cada um possuía 50.500 ações (de um total de 101.000 ações) quando da incorporação da mesma pela fiscalizada em 31/12/2005.

Questionada por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 03, a respeito da razão pela qual os Livros Registro de Ações Nominativas e Registro de Transferência de Ações Nominativas de ODERICH IRMÃOS não refletem as operações de transferências de ações ocorridas, e tendo sido solicitado a apresentação de Atas de Assembléias, registros públicos e outros documentos lavrados na pessoa jurídica por ocasião dos eventos, o contribuinte informou simplesmente que não localizou os documentos solicitados.

De fato os Livros Registro de Ações Nominativas e Registro de Transferência de Ações Nominativas de ODERICH IRMÃOS só corroboram as conclusões aqui expostas: apesar das operações ocorridas em 10/10/2005, 31/10/2005 e 03/11/2005, as ações de ODERICH IRMÃOS sempre estiveram sob o controle de Marcos Odorico Oderich e Cláudio Oderich.

Partindo-se desta premissa, no momento em que LUC PAR adquiriu o investimento na pessoa jurídica ODERICH IRMÃOS (mediante a integralização de capital da nova sócia ODEPAR) o Laudo de Rentabilidade Futura desta aponta apenas uma expectativa de resultado. O resultado de fato só ocorreria se surgisse um

terceiro independente disposto a pagar o valor apontado, dando materialidade à transferência de capital, o que de fato não ocorreu.

Se analisada isoladamente, a associação de ODEPAR com Lúcia Oderich Moreira e Iguatemi Lucio Moreira, na pessoa jurídica LUC PAR, em 31/10/2005, é desprovida de propósito negocial e de *afete societatis*. Fica evidente que os sócios não desejaram realmente assumir os riscos inerentes à constituição da sociedade e ao exercício da sua atividade econômica, tanto que, três dias depois, em 03/11/2005, LUC PAR foi incorporada.

O artigo 981 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil, dispõe que celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados; e que a atividade pode restringir-se à realização de um ou mais negócios determinados. A finalidade precípua de uma sociedade é a de realizar negócios que caracterizem o exercício de atividade econômica. No caso específico da sociedade empresária, pelo teor do artigo 966 do referido Código, a atividade econômica é a materializada pela produção e circulação de bens e serviços, mediante organização de fatores de produção: capital, trabalho, matéria-prima, etc.

A formação de uma sociedade está, portanto, adstrita ao ânimo do exercício de atividade econômica. Este inexistindo, caracteriza-se ausência de propósito societário, e, em última análise, de motivação para a própria celebração do contrato de sociedade. Sociedades não devem ter por finalidade única ou precípua serem veículo de coisa alguma, ao contrário, constituem-se em meios legalmente estabelecidos para o exercício de atividade econômica.

No caso em exame não há causa econômica (além da economia fiscal) para a associação, sendo que LUC PAR é utilizada apenas como veículo para a geração e a futura dedutibilidade de um ágio artificialmente criado, tanto assim que é incorporada sem nem ao menos ter entrado em atividade (lembrando que LUC PAR sempre apresentou DIPJ como Inativa).

A própria justificativa para a incorporação da pessoa jurídica LUC PAR por ODERICH IRMÃOS, conforme Proposta, Justificativa e Protocolo de Incorporação da Sociedade, é desprovida de sentido: unificação das rotinas administrativas principalmente aquelas contábeis e fiscais, com a conseqüente redução de tempo despendido na execução destas tarefas e racionalização de documentos, tendo como vantagem a simplificação da estrutura legal e a redução dos custos administrativos e operacionais das duas pessoa jurídicas, visando a maximização da eficiência nas esferas organizacional, financeira e administrativa, em benefício de seus usuários e consumidores, tomando menos onerosa a distribuição de juros sobre o capital próprio e facilitando a distribuição de lucros.

Que rotinas administrativas temos em uma pessoa jurídica que sequer entrou em atividade? Como falar em redução de custos de uma pessoa jurídica que nunca os suportou?

Não se pode extrair nem do artigo 36 da Lei 10.637, de 2002, nem do artigo 7º da Lei 9.532, de 1997, qualquer pressuposto de validação para o ágio artificialmente gerado entre partes dependentes, com a utilização de uma pessoa jurídica "veículo" e de operações estruturadas em seqüência, na qual cada etapa corresponde a um ato ou deliberação societária ou negocial encadeado com o subseqüente, para o atingimento de determinado efeito fiscal vantajoso.

O inciso III do artigo 7º da Lei 9.532, de 1997, especificamente, ao contrário do que se poderia pensar, foi introduzido pelo legislador com o intuito de restringir situações postas em prática anteriormente a sua vigência, coibindo abusos até então incorridos sob o manto de um pretense planejamento tributário. Corrobora tal entendimento, a exposição de motivos do artigo 8º da MP 1.602/97, que foi convertida na Lei nº 9.532/97, artigo 7º:

O artigo 8º [artigo 7º da Lei] estabelece o tratamento tributário do ágio ou deságio decorrente, da aquisição, por uma pessoa jurídica, de participação societária no capital de outra, avaliada pelo método da equivalência patrimonial. Atualmente pela inexistência de regulamentação legal relativa a esse assunto, diversas pessoa jurídicas, utilizando dos já referidos "planejamentos tributários", vem utilizando o expediente de adquirir pessoa jurídicas deficitárias, pagando ágio pela participação, com a finalidade única de gerar ganhos de natureza tributária mediante o expediente, nada ortodoxo, de incorporação de pessoa jurídica lucrativa pela deficitária. Com as normas previstas no Projeto, esses procedimentos não deixarão de acontecer, mas, com certeza, ficarão restritos às hipóteses de casos reais, tendo em vista o desaparecimento de toda vantagem de natureza fiscal que possa incentivar a sua adoção exclusivamente por esse motivo. (Recktenvald, Gervásio; Ávila, René Bergmann. Lei nº 9.532/97 Comentada e Anotada. Editora Síntese. P. 68)

Sendo assim, não há qualquer suporte na teoria da contabilidade ou nas normas societárias e fiscais para o reconhecimento de ágio na sequência de operações praticadas pelo grupo ODERICH.

Portanto, são insubsistentes os efeitos fiscais na apuração da base de cálculo de IRPJ e CSLL do contribuinte, decorrentes da amortização do ágio "herdado" pela incorporação da pessoa jurídica ODERICH IRMÃOS, cuja origem foi a subscrição de capital por ODEPAR na pessoa jurídica LUC PAR através da transferência de investimento detido por aquela junto a ODERICH IRMÃOS.

Multas Aplicadas

Sobre os valores dos tributos e contribuições apurados foi aplicada a multa qualificada de 150%, conforme previsto no artigo 44, inciso I e § I da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488, de 2007, base legal do artigo 957, inciso II do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000 de 26/03/99.

Conforme dispõe o § I do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (com Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007), o percentual de multa de 150% será aplicado nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

[...]

Segundo Paulo de Barros Carvalho:

Nota-se que as figuras da sonegação e da fraude estão relacionadas com a ocultação da realidade: pratica-se ato que

desencadearia o nascimento da obrigação tributária, mas impede-se que o Fisco tome conhecimento de tal ato, seja mediante condutas que mascarem o negócio realizado (simulação), seja por meio de atitudes que, ilícitamente, modifiquem ou excluam os caracteres do fato (fraude). Grifou-se (http://www.barroscarvalho.com.br/art_nac/livre_iniciativa.pdf)

Em ambos os casos, o que qualifica o agir do sujeito passivo como sonegação ou fraude, é o dolo.

Como expõe a doutrina moderna, o dolo corresponde ao elemento subjetivo do tipo, ou seja, para haver dolo é indispensável que se tenha consciência e se queira a conduta definida no tipo legal.

Segundo Cezar Roberto Bitencourt:

Dolo é a consciência e a vontade de realização da conduta descrita em um tipo penal, ou, na expressão de Wetzel, 'dolo, em sentido técnico penal, é somente a vontade de ação orientada à realização do tipo de um delito'. (BITTENCORT, César Roberto e CONDE, Francisco Muñoz. Teoria geral do delito. São Paulo: Saraiva, 2000)

Na hipótese de incidência do artigo 72 da Lei nº 4.502, de 1964, a ação dolosa, entendida como a consciência e a vontade do agente, deve estar ligada à pelo menos uma das condutas previstas no tipo, quais sejam: "impedir"/"retardar" a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, e/ou "excluir"/"modificar" suas características essenciais. E, em realizando qualquer uma destas condutas, o agente deve ainda ter a consciência de que está reduzindo/evitando/diferindo imposto que sabe devido, e deve ter a vontade de fazê-lo.

No ano-calendário de 2005, foram estruturadas uma série de operações em seqüência, premeditadas, envolvendo uma empresa "veículo", partes relacionadas e ágio artificialmente gerado, sem modificação do controle da empresa ODERICH IRMÃOS, sem propósito negocial, visando unicamente modificar fatos geradores futuros de IRPJ e CSLL, através de uma redução do lucro tributável.

Diante disso, os autuantes concluíram que, no caso concreto, houve por parte do contribuinte, nas pessoas de seus diretores e acionistas, Marcos Odorico Oderich e Cláudio Oderich, uma ação dolosa tendente a modificar as características essenciais do fato gerador de modo a reduzir o montante de imposto devido, o que se subsume ao previsto no artigo 72 da Lei nº 4.502/64, fraude, motivando a aplicação da multa de 150% para as infrações aqui apuradas.

O contribuinte apresentou a impugnação de folhas 2284/2319, alegando, em síntese:

1. A decadência da pretensão fiscal para questionar a constituição do ágio, tendo em vista que os atos societários formalizados no ano-calendário de 2005 culminaram na incorporação da ODERICH IRMÃOS em 31/12/2005, quando decorridos mais de cinco anos da data da ocorrência do fato considerado ilícito, ou seja, da data da constituição do ágio, conforme se extrai do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

2. Também se poderia dizer que o direito de o fisco constituir a fraude para ele extrair a ineficácia do ato objurado está limitado pelo prazo quinquenal do artigo 173, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, já que é inaceitável pelo direito brasileiro as demandas constitutivas imprescritíveis. Portanto, a disposição do parágrafo 4º do artigo 150 para averiguação da fraude tem seu prazo limitado pelo parágrafo único do artigo 173 do Código Tributário Nacional.
3. A nulidade dos autos de infração em face de a autuação ter se baseado nos artigos 247, 249, inciso I, 251, parágrafo único, 299, 509 e 510 do RIR/99, que tratam da apuração do lucro real, de dedutibilidade das despesas operacionais e amortização em caráter geral, que não servem como suporte à discutida exigência, porque o caso vertente decorre de ágio na incorporação, cuja tributação é diferida pelo artigo 36 da Lei nº 10.637, de 2002, cuja operação não é considerada realizada, por força do seu § 2º.
4. Além disso, a autoridade fazendária descumpriu os dispositivos do Procedimento Tributário Administrativo, que no artigo 50 da Lei nº 9.784, de 1999, que trata da obrigatoriedade dos atos administrativos serem devidamente motivados e fundamentados.
5. A nulidade dos autos de infração por afronta ao princípio da legalidade, pois lhe é imputada infração não prevista em lei, já que o ágio foi amortizado respeitando os ditames legais previstos para os casos de incorporação societária. Em outras palavras, a autoridade fiscal está desconsiderando um ato jurídico perfeito, sem previsão legal que lhe conceda essa prerrogativa, posto que o artigo 116 do Código Tributário Nacional ainda não foi regulamentado por lei ordinária.
6. No mérito. Não incorreu em fraude, pois (i) a reestruturação societária estava amparada por permissivo legal (artigo 36 da Lei nº 10.637, de 2002) que possibilitava o aumento do capital de uma primeira pessoa jurídica, através da subscrição de ações de participação societária de uma segunda pessoa jurídica em uma terceira pessoa jurídica, e com propósito comercial lícito; (ii) não havia vedação legal que estabelece o impedimento da constituição do ágio e da sua utilização dentro do mesmo grupo econômico; (iii) o ágio foi devidamente constituído com base em substrato econômico amparado em laudo de rentabilidade futura da Oderich Irmãos, conforme determina o artigo 20, § 2º, alínea “b” do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, e artigo 385, § 2º, inciso II, do RIR/99, e (iv) a amortização do ágio foi realizada com base no artigo 7º, inciso III, da Lei nº 9.532, de 1997, e artigo 386, inciso III, § 6º, inciso II, do RIR/99.
7. A CONSERVAS ODERICH é uma empresa com mais de 100 anos de existência e, desde 1977, vem sendo administrada pela quarta geração da família Oderich. Nos últimos anos realizou importantes investimentos, como em 1995 uma produtora de molhos, derivados de tomates, condimentos e temperos; em 1997, uma moderna processadora de maionese. Por conseguinte, a ODERICH IRMÃOS foi fundada em 1997, em Pelotas, como mais uma fábrica de conservas de frutas, onde produz mais de 20 produtos.
8. Em 2004, ODERICH IRMÃOS, visando diminuir a dependência de fornecimentos de latas do centro do Brasil e para racionalizar a logística de seus custos de embalagens, adquiriu a fábrica Olvebra S/A, responsável pela produção das embalagens metálicas para a conservação de alimentos

das unidades da ODERICH de São Sebastião do Caí (CONSERVAS ODERICH) e de Pelotas (ODERICH IRMÃOS).

9. A ODEPAR, por sua vez, é uma empresa que foi constituída em 08/12/2000, com o objeto social de participação em outras sociedades, possuindo como sócios o Sr. Marcos Oderich e o Sr. Cláudio Oderich.
10. A LUC PAR, constituída em 12/04/2001, é uma empresa que também tem por objeto social a participação em outras sociedades, possuindo como sócios a Sra. Lucia Oderich Moreira e o Sr. Iguatemi Lúcio Moreira.
11. Verifica-se que as empresas não foram constituídas para serem empresas veículo, pois, primeiro, todas foram constituídas anos antes do advento da Lei nº 10.637, de 2002, e, segundo, porque o propósito negocial que norteou a reestruturação societária é lícito e transparente e visava a redução de custos administrativos e operacionais; a otimização dos investimentos, aumento na capacidade de captação de recursos e maior eficiência da estrutura corporativa; além da maximização da eficiência da empresa na esfera organizacional, financeira e administrativa, a operação tornaria possível um maior fortalecimento da posição da CONSERVAS ODERICH S/A. no seu seguimento de mercado; por possuírem o mesmo controle acionário, não há fatores de risco, pois todas as operações praticada por parte da ODERICH IRMÃOS INDÚSTRIA DE ALIMENTO S/A são de conhecimento de CONSERVAS ODERICH.
12. Ao contrário do que foi aduzido pela fiscalização, o ágio registrado nas incorporações ocorridas durante a reestruturação societária tem substrato econômico lastreado em laudo de avaliação de rentabilidade futura, com fulcro no artigo 20, § 2º, alínea “b” do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, e no artigo 385, § 2º, inciso II, do RIR/99, e tributação diferida conforme previsto no artigo 36 da Lei nº 10.637, de 2002.
13. O disposto no artigo 36 da Lei nº 10.637, de 2002, não faz qualquer alusão de que seja vedada a constituição do ágio dentro do grupo econômico.
14. Diante deste cenário, confrontando as operações realizadas com as leis vigentes à época dos fatos, é razoável concluir que nenhum procedimento contrário às normas legislativas poderá ser lhe imputado, o que afasta de forma cabal a caracterização de fraude.
15. A amortização do ágio em um sessenta avos é legitimamente autorizada pelo artigo 7º, inciso III, da Lei nº 9.532, de 1997, e artigo 386, III, § 6º, II, do RIR/99.
16. Caso o entendimento dos julgadores seja pela manutenção da glosa da amortização do ágio, a multa qualificada de 150% deve ser revista, sendo desclassificada a qualificadora de 75%, porque a sua conduta, assim como as empresas do grupo ODERICH, na reorganização societária tinha objetivo lícito de reduzir custos administrativos e operacionais, considerando o alto volume de vendas de produtos existentes entre a ODERICH IRMÃOS para a CONSERVAS ODERICH, otimizando investimentos, aumento na capacidade de captação de recursos e maior eficiência da estrutura corporativa, além da maximização da eficiência na esfera organizacional, financeira e administrativa.

17. O próprio autuante admitiu que a reorganização societária foi efetuada com base no vigente artigo 36 da Lei nº 10.637, de 2002. Esse fato demonstra que a sua conduta não se subsume ao artigo 72 da Lei nº 4.502, de 1996, ou seja, não incorreu em dolo.

18. Em relação à aplicação de juros sobre a multa de ofício, alega que, embora prevista legalmente, não são autorizadas a incidirem uma sobre a outra. Ao teor do parág. único do artigo 43 da Lei nº 9.430, de 1996, a previsão legal de incidência dos juros de mora é apenas sobre tributos e contribuições, não havendo competência para autorizar a incidência sobre qualquer outra espécie que não possua a mesma natureza jurídica.

Por último, requer que seja julgada procedente a sua impugnação.

Em um primeiro momento, a 1ª Turma da DRJ em Porto Alegre/RS analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 10-35.115, de 25/10/2011 (fls. 2414/2434), considerou procedente o lançamento. Interposto recurso voluntário, o processo foi levado a julgamento em segunda instância perante a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta 1ª Seção de Julgamento do CARF. Em 07/11/2012, mediante a Resolução nº 1402-000.155 (fls. 2609/2619), aquele Colegiado resolveu determinar o retorno dos autos ao Órgão julgador de primeira instância, para que fosse prolatada nova decisão com apreciação da matéria referente à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Diante disso, a 1ª Turma da DRJ em Porto Alegre/RS proferiu nova decisão e, por via do Acórdão nº 10-44.299, de 12/06/2013 (fls. 2622/2643), mais uma vez considerou procedente o lançamento com a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

IRPJ/CSLL - DECADÊNCIA. ABRANGÊNCIA

O prazo decadencial vincula-se direta e exclusivamente ao fato gerador objeto do lançamento tributário. O direito de o fisco constituir o crédito tributário implica no direito de examinar a legalidade de todos os elementos que compõem a base de cálculo do período, independentemente do tempo transcorrido entre a formação desses elementos e o seu aproveitamento.

IRPJ/CSLL - NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

O Relatório da Ação Fiscal que descreve com nitidez os fatos ocorridos, a base legal, as provas obtidas e a relação lógica entre eles, de modo a identificar o que está sendo objeto do lançamento, proporcionando ao contribuinte a possibilidade de conhecimento pleno das acusações que lhe estão sendo imputadas, não enseja a nulidade do auto de infração.

IRPJ/CSLL - GERAÇÃO ARTIFICIAL DE ÁGIO. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO ARTIFICIAL. UTILIZAÇÃO DE SOCIEDADE VEÍCULO

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

na escrituração mercantil ou fiscal. A geração de ágio de forma interna, ou seja, dentro do mesmo grupo econômico, sem a alteração do controle das sociedades envolvidas, constitui prova da artificialidade do ágio. É inválida a amortização do ágio artificial. A utilização de sociedade veículo, colimando atingir posição legal privilegiada, constitui prova da artificialidade daquela sociedade e das operações nas quais ela tomou parte, notadamente a geração e a transferência do ágio.

IRPJ/CSLL - MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO

É cabível o agravamento da multa de ofício quando os fatos apurados pela Autoridade Fiscal permitem identificar o intuito doloso do contribuinte de reduzir ou evitar o pagamento dos tributos devidos pela pessoa jurídica.

IRPJ/CSLL - JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA

A multa de ofício integra o crédito tributário, portanto, após o seu vencimento, sobre ela incidem juros de mora.

Ciente da decisão de primeira instância em 17/06/2013, conforme Aviso de Recebimento à fl. 2646, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 16/07/2013 conforme carimbo de recepção à folha 1649.

No recurso interposto (fls. 2649/2721), após historiar, sob sua ótica, os fatos e a decisão de primeira instância, a recorrente repisa os pontos anteriormente trazidos em sede de impugnação, acrescentando, onde entende cabível, reforço a seus argumentos em contraposição ao quanto decidido pelo acórdão recorrido.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Relator

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Como preliminar de mérito, a recorrente argúi a decadência da pretensão fiscal para questionar a constituição do ágio, tendo em vista que os atos societários formalizados no ano-calendário de 2005 culminaram na incorporação da ODERICH IRMÃOS em 31/12/2005. Por sua ótica, já se teriam passado mais de cinco anos da data da ocorrência do fato considerado ilícito, ou seja, da data da constituição do ágio. Transcorrido esse prazo, o direito à amortização do ágio se tornaria imutável.

Em primeira instância, esse argumento foi afastado, e não há motivos para que aqui se decida de modo diverso.

O que se discute, nos presentes autos, são fatos geradores ocorridos nos anos-calendário 2006, 2007, 2008 e 2009, tendo sido o lançamento efetuado em 24/05/2011. Claramente não ocorreu a decadência do direito da Fazenda Nacional de constituir esses créditos tributários. Para o fato gerador mais antigo, completado em 31/12/2006, e considerando-se a hipótese mais favorável ao contribuinte (aplicação da regra do art. 150, § 4º, do CTN), o prazo decadencial se iniciaria em 31/12/2006 e se extingiria em 31/12/2011.

A redução das bases de cálculo, em 2006 a 2009, se deu porque a fiscalizada apropriou ao resultado desses anos a amortização de ágio formado anteriormente, em 2005. Ora, se fatos ocorridos em anos pretéritos vieram a influenciar os períodos posteriores sob exame, tenho por certo o direito do Fisco de examiná-los, e igualmente certo o dever da fiscalizada de manter sob boa guarda os documentos comprobatórios, exibindo-os quando solicitada, à vista do art. 37 da Lei nº 9.430/1996¹.

A decadência incide sobre o direito de constituir créditos tributários ocorridos em determinado período, e não sobre o direito de examinar fatos econômicos (não se trata aqui de fatos geradores tributários), quando quer que tenham ocorrido. Com isso, o que se pretende é permitir a validação, ou não, de sua influência (dos fatos econômicos pretéritos) sobre fatos geradores tributários ocorridos em períodos não alcançados pela decadência.

Nessa linha de raciocínio, rejeito a preliminar suscitada.

Ainda em preliminares, a recorrente requer a nulidade dos autos de infração em face de a autuação ter se baseado nos artigos 247, 249, inciso I, 251, parágrafo único, 299, 509 e 510 do RIR/99, que tratam da apuração do lucro real, de dedutibilidade das despesas operacionais e amortização em caráter geral, que não servem como suporte à discutida exigência. Sustenta que o tratamento tributário aqui conferido seria aquele previsto especificamente no art. 36 da Lei nº 10.637/2002 e no art. 386, inciso III, § 6º, inciso II, do RIR/99. Ainda neste tópico, a interessada sustenta que a autoridade fazendária teria descumprido o dispositivo do Procedimento Tributário Administrativo (§ 1º do art. 50 da Lei nº 9.784/1999), que trata da obrigatoriedade dos atos administrativos serem devidamente motivados e fundamentados.

Também aqui os reclamos da recorrente não merecem acolhida. Tratando o lançamento de glosa de despesas com amortização de ágio, tidas pelo Fisco como indedutíveis, os dispositivos legais que constam no auto de infração à fl. 2211, não obstante genéricos, são adequados. Além disso, dispositivos específicos atinentes à formação, registro e amortização de ágio são não apenas mencionados mas também transcritos no Relatório da Ação Fiscal (parte integrante do auto de infração, vide fl. 2211), confira-se às fls. 2250/2260, no bojo da minuciosa descrição da infração, conforme compreendida pelo Fisco. Corrobora a conclusão pela inexistência de qualquer nulidade o fato de que a autuada se defende com desenvoltura e em detalhes, revelando perfeita compreensão da infração que lhe foi imputada.

Quanto à alegação de que teria sido descumprido o dispositivo da Lei nº 9.784/1999 que obriga a motivação e a fundamentação dos atos administrativos, melhor sorte não assiste à recorrente. A motivação de um auto de infração é, no caso concreto, a constituição de créditos tributários, diante da constatação de infração à legislação tributária que

¹ Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

implicou redução dos tributos devidos. A fundamentação do auto de infração consiste em descrever de forma clara e adequada a infração constatada, sempre com base nos dispositivos legais pertinentes (os motivos de fato e de direito), o que, conforme visto no parágrafo anterior, ocorreu no caso sob exame.

Por outra vertente, a recorrente argúi a nulidade dos autos de infração por afronta ao princípio da legalidade. Sustenta que lhe estaria sendo imputada infração não prevista em lei, já que o ágio foi amortizado respeitando os ditames legais previstos para os casos de incorporação societária, referindo-se especificamente ao art. 36 da Lei nº 10.637/2002, ao art. 7º da Lei nº 9.532/1997 e a outros dispositivos do Decreto-Lei nº 1.598/1977. Em outras palavras, a autoridade fiscal estaria desconsiderando um ato jurídico perfeito, sem previsão legal que lhe conceda essa prerrogativa, posto que o artigo 116 do Código Tributário Nacional ainda não foi regulamentado por lei ordinária.

A esse respeito, diga-se que em parte alguma do auto de infração ou do Relatório da Ação Fiscal se encontra qualquer referência à desconsideração de atos ou negócios jurídicos feita com base no § único do art. 116 do CTN. Quanto ao alegado cumprimento das disposições legais pertinentes à situação analisada e a estar sofrendo imposição de infração não prevista em lei, é o que se há de analisar no mérito, posto que a afirmação do Fisco é em sentido diametralmente oposto.

Rejeito, com estes fundamentos, as preliminares de nulidade arguidas.

No mérito, a discussão gira em torno da possibilidade, ou não, da amortização fiscal de ágio pela interessada. Como sucede em situações semelhantes, o perfeito entendimento dos fatos é crucial para que a decisão a ser tomada venha a ser a melhor possível, em conformidade com a lei. Desta forma, resumo, a seguir, o que me parece o essencial.

- Em 10/10/2005, os sócios diretores da ODEPAR, Marcos Odorico Oderich e Cláudio Oderich, aumentam seu capital social de R\$ 1.000,00 para R\$ 102.000,00, mediante a emissão de 101.000 novas ações ordinárias nominativas, sem valor comercial, e por eles mesmos inteiramente subscritas e integralizadas, mediante a transferência de 101.000 ações ordinárias nominativas integrantes do capital social de ODERICH IRMÃOS, pelo valor declarado em suas declarações da Pessoa Física, de R\$ 101.000,00. Sobre tais ações recaía reserva de usufruto vitalício, firmado em 10/10/2005, em nome dos usufrutuários Marcos e Cláudio Oderich.
- Em 31/10/2005, os sócios da pessoa jurídica LUC PAR, Sra. Lucia Oderich Moreira, irmã de Marcos Odorico Oderich e de Cláudio Oderich, e Iguatemi Lucio Moreira, divorciado daquela senhora, decidem pelo aumento do capital social de R\$ 1.000,00 para R\$ 43.124.000,00, mediante a emissão de 43.123.000 novas ações ordinárias nominativas, sem valor nominal, totalmente subscritas pela nova acionista, a ODEPAR, e integralizadas mediante a transferência de 101.000 ações ordinárias nominativas integrantes do capital social de ODERICH IRMÃOS, gravadas com usufruto e avaliadas em R\$ 43.123.000,00.
- Com essa reestruturação societária, formou-se na LUC PAR um ágio de R\$ 31.397.005,27, correspondente à diferença entre o valor da “*aquisição*” do investimento em ODERICH IRMÃOS (R\$ 43.123.000,00) e o valor de patrimônio líquido do investimento “*adquirido*” (R\$ 11.725.994,73).

- Em 03/11/2005, a pessoa jurídica ODERICH IRMÃOS incorpora a LUC PAR (incorporação reversa), registrando agora em sua contabilidade o ágio que a LUC PAR havia contabilizado na etapa anterior.
- Em 31/12/2005, a ODERICH IRMÃOS foi incorporada pela CONSERVAS ODERICH (autuada). O ágio foi, assim transferido para a pessoa jurídica remanescente (CONSERVAS ODERICH), que passou a amortizá-lo a partir de 2006.

O ágio aqui discutido, como se viu, surgiu em 31/10/2005, no momento em que LUC PAR aumentou seu capital, aumento esse que foi subscrito por ODEPAR e integralizado mediante a entrega das participações societárias que a subscrevente ODEPAR detinha na sociedade ODERICH IRMÃOS.

Parece-me importante ressaltar esse aspecto porque, em diversos pontos de seu recurso voluntário (e desde a peça impugnatória) a recorrente tece argumentos baseados no art. 36 da Lei nº 10.637/2002. Sustenta que seria aplicável à situação sob análise o regime ali estatuído, e que teria cumprido suas determinações. Vejamos seu conteúdo.

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.(Revogado pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 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:(Revogado pela Lei nº 11.196, de 2005)

I - na alienação, liquidação ou baixa, a qualquer título, da participação subscrita, proporcionalmente ao montante realizado;(Revogado pela Lei nº 11.196, de 2005)

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.(Revogado pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 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.(Revogado pela Lei nº 11.196, de 2005)

Esse dispositivo legal regeu (durante sua vigência, de 31/12/2002 a 31/12/2005) o tratamento tributário a ser dispensado à diferença entre o valor da integralização de capital e o valor de determinada participação societária, na situação em que tal participação societária fosse empregada para integralizar capital subscrito em outra sociedade. Melhor explicando, e já introduzindo valores hipotéticos, para facilitar o entendimento: (a) uma sociedade X aumenta seu capital em \$1000; (b) outra sociedade Y subscreve o aumento de capital de 1000 em X; (c) a sociedade Y possui, em seu ativo, participação societária em uma

terceira sociedade Z, pelo valor de \$300; (d) A sociedade Y integraliza o aumento de capital em X mediante a entrega, a X, da participação societária em Z.

Nessa hipotética situação, Y possuía um investimento registrado por \$300, entregou esse investimento a X e passou a ter um novo investimento no valor de \$1000. É essa diferença de \$700, esse ganho auferido por Y na negociação, que o art. 36 pretende regular. É essa diferença que recebe a benesse fiscal do diferimento de tributação.

Trazendo para o caso concreto sob análise, a sociedade que promoveu o aumento de capital (X) foi a LUC PAR; a sociedade que o subscreveu (Y) foi a ODEPAR; e a sociedade investida, o investimento que mudou de mãos (Z, que antes pertencia a Y e passou a pertencer a X) é a IRMÃOS ODERICH.

Fica bem claro, agora, que o mencionado art. 36 seria aplicável ao ganho eventualmente auferido por ODEPAR na operação em questão. Mas o presente auto de infração não pretende tributar essa diferença. E apenas uma razão já é suficiente para que isso fique compreendido (embora seja possível demonstrar isso por outros caminhos): é que a ODEPAR não é o sujeito passivo da atuação, nem mesmo de forma indireta, visto que não há notícia de que tenha sido incorporada por outra sociedade.

A menção ao art. 36 da Lei nº 10.637/2002, tanto no Relatório da Ação Fiscal quanto no acórdão recorrido, se faz no contexto de buscar esclarecer que reestruturações societárias semelhantes à analisada podem ser (e de fato foram) usadas como planejamento tributário na busca de vantagens fiscais por mais de uma vertente. Hipoteticamente, a parte que entrega a participação societária auferir um ganho com tributação diferida, enquanto que a parte que recebe essa participação registra um ágio amortizável. Todos ganham, e só o Fisco perde.

Prosseguindo na análise, o que se busca tributar nestes autos é a amortização (nos anos-calendário 2006 e seguintes) do ágio formado em 31/10/2005. E esse ágio se formou em LUC PAR, conforme visto. Esse ágio não se confunde, em absoluto, com a diferença ou ganho eventualmente verificado na ODEPAR.

Registre-se, a esta altura, que tenho por incontroverso que a reorganização societária na qual se formou e transferiu o ágio aqui discutido se deu internamente ao grupo econômico Oderich. Não bastasse a minuciosa descrição do Fisco quanto aos quadros societários e dirigentes de cada uma das pessoas jurídicas envolvidas (fls. 2237/2238), a própria recorrente o admite, ao se referir à “*reorganização societária realizada no grupo ODERICH*” (fl. 2689).

Em tais circunstâncias, tenho que o cerne da questão não é a possibilidade, ou não de aproveitamento do ágio, autorizado pelos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, mas sim a própria formação dessa mais-valia, desvinculada de qualquer fundamento econômico e originada de atos meramente aparentes, sem substância ou existência real, ainda que formalmente regulares.

Já me manifestei, em outras oportunidades, acerca da unicidade das legislações tributária e societária no que toca às definições pertinentes ao ágio. O art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77 define o ágio (ou deságio) como a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor do patrimônio líquido na época da aquisição. A controvérsia surge quanto ao que seria o custo de aquisição aqui referido, em especial quando se cuida de operações societárias realizadas internamente a um grupo econômico.

O Conselho Federal de Contabilidade, por meio da resolução 750/93², que dispõe sobre os princípios fundamentais da contabilidade, ao tratar do registro dos componentes patrimoniais assim estabelecia no seu art 7º (grifos não constam do original):

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;

[...]

Com base nesses princípios a Comissão de Valores Mobiliários, por meio do Ofício Circular CVM/SNC/SEP no 01/2007 condenou o reconhecimento do chamado ágio interno, ou seja, gerado dentro do mesmo grupo de empresas sob controle comum, *in verbis*:

"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*

² Essa redação foi alterada pela Resolução CFC nº 1282/2010, por conta do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade introduzidas pela Lei nº 11.941/2009.

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

A legislação tributária se integra e busca conceitos, portanto, na ciência contábil, pelo que não se pode aceitar que haja conceitos e efeitos distintos de ágio e de custo de aquisição para a contabilidade e para fins tributários. O custo de aquisição deve ser aquele resultante de efetivo desembolso (sacrifício patrimonial), em operação de mercado, em negócio realizado entre partes independentes.

No caso concreto, como visto, as operações societárias foram integralmente realizadas dentro do grupo econômico (mesmas pessoas físicas e jurídicas), em curto espaço de tempo, sem qualquer desembolso, sendo que, ao final das operações, tudo retornou ao *statu quo ante*, no que toca às participações societárias, mas com a apropriação de “ágio”. As operações não revelaram qualquer propósito comercial ou necessidade societária, nem modificaram algum aspecto da organização empresarial do grupo econômico. Em 10/10/2005 os irmãos Srs. Marcos e Cláudio Oderich eram os únicos sócios da ODEPAR e esta controlava diretamente a IRMÃOS ODERICH. Em 03/11/2005 a LUC PAR já havia entrado e saído do panorama, e novamente os irmãos Srs. Marcos e Cláudio Oderich eram os únicos sócios da ODEPAR e esta controlava diretamente a IRMÃOS ODERICH. Mas agora havia um ágio, supostamente amortizável, registrado na IRMÃOS ODERICH. Nenhuma riqueza nova foi gerada, nenhum pagamento foi feito para a aquisição de uma riqueza inédita, externa ao grupo econômico.

O “ágio” assim criado, registrado e amortizado é artificial, não corresponde a uma mais-valia surgida em operações de mercado entre partes livres e independentes e confirmada mediante seu pagamento. Trata-se, de fato, de uma reavaliação espontânea de participação societária, à qual não se pode atribuir o condão de reduzir o resultado tributável. Não se trata do ágio apurado nos termos do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/1977, que por sua vez deve ser reconhecido contabilmente conforme com as normas da escrituração comercial estabelecidas pela Lei nº 6.404, de 1976.

Observe-se que, a partir de 03/11/2005, o ágio estava registrado na IRMÃOS ODERICH e, se dedutível fosse, já poderia ser amortizado ali. Afinal, aquela empresa era operacional. Nesse sentido, o evento societário de 31/12/2005, a saber, a incorporação de IRMÃOS ODERICH pela autuada CONSERVAS ODERICH nada introduziu de novo. Até se poderia admitir que essa última incorporação guardasse algum propósito comercial relevante para o grupo econômico, visto que ambas eram empresas operacionais que atuavam em áreas

por vezes sobrepostas, por vezes complementares. Mas o vício que macula o ágio se deu na etapa anterior, sendo certo que sua transferência não serve para tornar dedutível o que já antes era indedutível.

Com estes fundamentos, mantenho as glosas e nego provimento ao recurso, quanto a este ponto.

No que tange à infração 002 (GLOSA DE PREJUÍZOS COMPENSADOS INDEVIDAMENTE – SALDOS DE PREJUÍZOS INSUFICIENTES), claramente decorre da primeira infração, de glosa de amortização de ágio. Isso é reconhecido pela recorrente que, confiante em seus argumentos, aduz (fl. 2704) que “*restando demonstrado que a operação praticada pela ora Recorrente é legítima e passível de reconhecimento, os ajustes efetivados não se sustentarão, de forma a retornar a apuração do lucro real à sua situação inicial*”.

Aplicável, de igual modo, o raciocínio inverso: mantida a primeira infração, mantém-se também a segunda, que daquela é decorrente.

Reclama a recorrente contra a multa de 150% aplicada às exigências de IRPJ e CSLL, mas também aqui não lhe assiste razão. A multa foi qualificada com base no art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Por sua vez, confira-se o teor do art. 72 da Lei nº 4.502/1964:

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

[...]

A autoridade lançadora assim se manifestou (fls. 2273/2274):

Na hipótese de incidência do art. 72 da Lei nº 4.502/64, a ação dolosa, entendida como a consciência e a vontade do agente, deve estar ligada à pelo menos uma das condutas previstas no tipo, quais sejam: "impedir"/ "retardar" a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, e/ou "excluir"/ "modificar" suas características essenciais. E, em realizando qualquer uma destas condutas, o agente

deve ainda ter a consciência de que está reduzindo/evitando/diferindo imposto que sabe devido, e deve ter a vontade de fazê-lo.

No ano-calendário de 2005, foram estruturadas uma série de operações em seqüência, premeditadas, envolvendo uma empresa "veículo", partes relacionadas e ágio artificialmente gerado, sem modificação do controle da empresa ODERICH IRMÃOS, sem propósito negocial, visando unicamente modificar fatos geradores futuros de IRPJ e CSLL, através de uma redução do lucro tributável.

Por todo o exposto no presente relatório fiscal, conclui-se que, no caso concreto, houve por parte do contribuinte, nas pessoas de seus diretores e acionistas, Marcos Odorico Oderich e Cláudio Oderich, uma ação dolosa tendente a **modificar as características essenciais do fato gerador de modo a reduzir o montante de imposto devido**, o que se subsume ao previsto no art. 72 da Lei nº 4.502/64, fraude, motivando a aplicação da multa de 150% para as infrações aqui apuradas [...].

Disso não discrepou o acórdão recorrido (fl. 2641), ao decidir que “a reorganização societária levada a efeito pelo ‘grupo societário ODERICH’ foi efetuada de forma simulada, dolosa, com evidente o intuito de modificar os fatos geradores futuros de IRPJ e CSLL, através da redução do lucro tributável” e que “o sujeito passivo visou unicamente a reduzir ou evitar o pagamento dos tributos devidos, conduta que se enquadra perfeitamente no artigo 72 da Lei nº 4.502, de 1964”.

Os argumentos do recurso voluntário, em apertada síntese, reiteram a legalidade e correção da reorganização societária levada a efeito, com a consequente dedutibilidade do ágio, o que já foi afastado, neste voto. O mesmo ocorre com a alegação de que teria ocorrido a descon sideração de um negócio jurídico com base em dispositivo legal não regulamentado (§ único do art. 116 do CTN).

Diante disso, considero que a situação sob análise se amolda com perfeição ao texto legal acima transcrito. As operações societárias efetuadas (em especial, aquela na qual se formou o “ágio”), muito embora formalmente regulares, se revelaram artificiais e completamente desprovidas de qualquer propósito societário ou negocial. Trata-se de atos claramente intencionais, cujo único efeito foi o de proporcionar uma redução igualmente artificial das bases tributáveis, modificando as características essenciais do fato gerador. Ao contrário do que alegam alguns, não é apenas nas situações que envolvam a adulteração de documentos comprobatórios que é cabível a multa qualificada, mas sempre que, como no caso concreto, os atos praticados intencionalmente pelo contribuinte tiverem como finalidade a ocultação do tributo devido ou a modificação de características essenciais do fato gerador.

Correta, pois, a qualificação da multa.

Finalmente, cumpre apreciar a irresignação da recorrente quanto à incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício.

A matéria tem sido objeto de discussões ao longo do tempo, comportando decisões por vezes divergentes.

A incidência de juros sobre a multa proporcional, aplicada no lançamento de ofício, conforme procedimento das Autoridades Administrativas, encontra seu fundamento no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996 e, ainda, no art. 161 c/c art. 139, ambos da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional – CTN), os quais transcrevo para maior clareza:

Lei nº 9.430/1996:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Lei nº 5.172/1966 (CTN):

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

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

A polêmica gira em torno da abrangência que se há de atribuir à expressão “*débitos para com a União, decorrentes de tributos*”, presente no *caput* do art. 61 da Lei nº 9.430/1996. Tenho que os débitos decorrentes de tributos não podem se restringir ao principal, mas igualmente devem abranger os débitos pelo descumprimento do dever de pagar, ou seja, as multas proporcionais aplicadas de ofício ao lançamento. Nesse sentido, a abrangência dos *débitos para com a União* deve ser a mesma atribuída ao *crédito tributário* de que trata o CTN. O débito do contribuinte para com a União, visto pela ótica do sujeito passivo da obrigação tributária, é o crédito tributário em favor da União, visto pela ótica do sujeito ativo da mesma obrigação.

Essa discussão já foi travada na Câmara Superior de Recursos Fiscais. Peço vênica para transcrever, por sua clareza e por espelhar com exatidão meu pensamento sobre o assunto, excerto do voto condutor do acórdão CSRF/04-00.651, de 18/09/2007, da lavra do ilustre Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho. Desde já, adoto seus fundamentos também aqui como razões de decidir (grifo consta do original).

Consoante relatado, a matéria ora posta à apreciação deste Colegiado se circunscreve à questão atinente a incidência de juros de mora, à taxa SELIC, sobre a multa de ofício proporcional aplicada.

O art. 139 do CTN determina que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. O art. 113 do CTN, por sua vez, determina, em seu parágrafo primeiro, que a obrigação tributária principal surge com a

ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como da penalidade pecuniária dela decorrente.

Entendo, assim, que a obrigação tributária principal compreende tanto os próprios tributos e contribuições, como, em razão de seu descumprimento, e por isso igualmente dela decorrente, a multa de ofício proporcional, que é exigível juntamente com o tributo ou contribuição não paga.

Observe-se que tanto o tributo quanto a multa de ofício proporcional serão devidos com a consumação do fato gerador. A multa de ofício proporcional, embora seja um acréscimo ao tributo, não se trata de obrigação acessória, que se caracteriza pelo objeto não pecuniário, classificando-se como uma obrigação de fazer. A obrigação tributária principal consiste, assim, em todo e qualquer pagamento devido, incluindo-se o tributo, a multa ou penalidade pecuniária.

Em decorrência, o crédito tributário, a que se reporta o art. 161 do CTN, corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo seus acréscimos legais, notadamente a multa de ofício proporcional.

O art. 61, parágrafo terceiro, da Lei n. 9.430/97, fundamento legal da multa aplicada no caso concreto, prevê a aplicação de juros de mora sobre os débitos **decorrentes de tributos e contribuições** cujos fatos geradores ocorreram a partir de 01 de janeiro de 1997. Dentre os débitos decorrentes dos tributos e contribuições, entendo, pelas razões indicadas acima, incluem-se as multas de ofício proporcionais, aplicadas em função do descumprimento da obrigação principal, e não apenas os débitos correspondentes aos tributos e contribuições em si.

Frise-se, por oportuno, que dito parágrafo terceiro determina a aplicação dos juros sobre o valor dos débitos indicados no caput do artigo, e não sobre seu valor acrescido da multa de mora prevista no mesmo caput. Por outro lado, se o caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 admite a aplicação da multa de mora sobre valor que, a depender das circunstâncias do lançamento, pode (considerando, por exemplo, a espontaneidade ou não do pagamento e o benefício da denúncia espontânea), estar acrescido da multa de ofício proporcional, cabe ao aplicador da norma afastar a respectiva concomitância, cuja eventual aplicação, contudo, não tem o condão de modificar a legislação sobre a matéria, afastando a inclusão da multa de ofício proporcional na obrigação principal.

Não é correta a afirmação de que toda penalidade pecuniária que se converte em obrigação principal é decorrente da observância de obrigação acessória. Não pagar tributo é o descumprimento de uma obrigação principal, constituindo parte desta. O fato de o dispositivo legal atribuir, à penalidade por descumprimento de obrigação acessória, a natureza de obrigação principal, não significa que toda e qualquer penalidade pecuniária é, em sua origem, uma obrigação acessória.

Ou seja: a multa de ofício proporcional não é resultante do descumprimento de obrigação acessória, mas de obrigação principal. É obrigação principal em sua natureza, independentemente de conversão.

Ressalte-se, com relação aos juros de mora, que o art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora à taxa de 1% ao mês, caso a lei não disponha de modo diverso, e a Lei n. 9430/96 determina a aplicação da taxa Selic aos casos em questão. Como dito crédito, deve ser entender, pelas razões expostas, a obrigação tributária principal como um todo, incluindo a multa de ofício proporcional.

Adicionalmente, especificamente quanto ao art. 43 da Lei nº 9.430/96, invocado pelo Contribuinte em sua defesa, destaque-se que esse dispõe sobre a hipótese de "Auto de Infração Sem Tributo", razão pela qual não disciplina a aplicação da juros sobre a multa de ofício proporcional, que somente é exigida com o tributo.

Ao final, por maioria de votos, a Câmara Superior decidiu conforme ementa abaixo:

JUROS DE MORA — MULTA DE OFÍCIO — OBRIGAÇÃO PRINCIPAL— 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 ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic. (Ac. CSRF/04-00.651, de 18/09/2007, proc. 16327.002231/2002-85, Rel. Cons. Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho)

A matéria retornou à discussão na Câmara Superior em março de 2010, sendo prolatado o acórdão assim ementado, confirmando o entendimento aqui exposto:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Ac. 9101-00.539, de 11/03/2010, proc. 16327.002243/99-71, Rel. Cons. Valmir Sandri, Redatora Designada Cons. Viviane Vidal Wagner)

Pelas mesmas razões, nego provimento, também quanto a esta matéria, ao recurso voluntário interposto.

Em conclusão, diante de todo o exposto, voto por rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha