



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

Processo nº 11080.722129/2011-15
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-001.668 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de setembro de 2014
Matéria IRPJ
Recorrente Companhia Zaffari Comércio e Indústria
Recorrida Fazenda Nacional.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008

Ementa:

DESISTÊNCIA - Não se conhece de recurso interposto no prazo legal, quando, posteriormente, o contribuinte vem aos autos desistir do recurso apresentado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso em virtude de desistência.

(documento assinado digitalmente)

VALMAR FONSECA DE MENEZES

Presidente

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri

Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros: Valmar Fonsêca de Menezes (Presidente), Wilson Fernandes Guimarães, Valmir Sandri, Paulo Jakson da Silva Lucas, Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

Relatório

O litígio posto a julgamento instaurou-se pela impugnação a autos de infração cientificados ao contribuinte em 31/03/2011, para exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) relativos aos anos calendário de 2006 a 2009, sob acusação de: (i) Amortização indevida de ágio apurado mediante seguidas operações de reorganização societária, que foram realizadas entre empresas do mesmo grupo de controle, criando o denominado “ágio interno”, tendo como único propósito diminuir a carga tributária incidente sobre os lucros auferidos; (ii) Exclusão indevida do lucro líquido do exercício, devido a seguidas operações de reorganizações societárias, que tiveram como único propósito diminuir a carga tributária incidente sobre os lucros auferidos.

Relatório fiscal que integra o Auto de Infração

Do relatório fiscal extraio as seguintes informações:

Os fatos tiveram origem em reorganização societária formalizada entre 29/12/2004 e 15/03/2005, envolvendo várias sociedades empresárias vinculadas ao mesmo grupo econômico (Grupo Zaffari), em que, através de uma sequência de operações (reativação de empresa, integralização de capital e incorporação), foi gerado um ágio artificial, que está sendo indevidamente amortizado na Cia Zaffari no prazo de 96 meses. A partir de julho de 2007 passou a amortizar o ágio em 60 meses.

As pessoas físicas e jurídicas envolvidas são as seguintes:

1 Frazari Administração e Participações Ltda., (no relatório denominado como Frazari), empresa holding do grupo econômico, controladora direta a fiscalizada (Cia Zaffari) e indireta (por intermédio da fiscalizada) da Bourbon.

2 Bourbon Administração Comércio e Empreendimentos Imobiliário Ltda., dedicada a administrar cartões de compra e bens pertencentes ao grupo, com 99,99% do capital pertencente a Cia Zaffari, no relatório denominada como **Bourbon**.

3 Santana de Carli Zaffari, pessoa física, no relatório denominada como **Santina**.

4 Companhia Zaffari Comércio e Indústria, no relatório denominada como **Cia. Zaffari**, a fiscalizada, controlada por Frazari (97,03%), sendo a empresa operacional do ramo Supermercados/veículo na capital e parte do interior do Estado do Rio Grande do Sul.

5 Supermercados Zaffari Ltda., no relatório denominado como Supermercados/veículo. Empresa que estava inativa até 29/12/2004, quando foi utilizada como veículo para atingir os fins visados, e extinta por incorporação em março de 2005.

Em 28/12/2004 a Supermercados Zaffari era optante pelo lucro presumido, estava inativa, e seu capital social era distribuído da seguinte forma:

Sócios	Participação	Quotas	Valor em R\$
Frazari	80%	8.000	8.000,00
Cia Zaffari	10%	1.000	1.000,00

Bourbon	10%	1.000	1.000,00
Capital Social	100%	10.000	10.000,00

Informam os autuantes que no momento imediatamente anterior ao início da reorganização, o patrimônio líquido da Cia Zaffari era de R\$ 889.825.585,01, e como a Frazari detinha 97,03% do seu capital, a participação da Frazari no PL da Cia Zaffari era de R\$ 828.160.671,97.

Informam ainda que, previamente, e para fins de conferência em aumento de capital do Supermercados, a Cia. Zaffari contratou a empresa especializada Ernst & Young Consultores Associados Ltda. para proceder à sua avaliação econômico-financeira. A avaliação, feita segundo o método do fluxo de caixa descontado, atingiu o valor de R\$ 1.270.607.000,00.

Em 29/12/2004 teve início a reorganização, que compreendeu as seguintes ações:

Em 29/12/2004 a Cia Zaffari alienou sua participação na empresa para a Frazari por R\$ 1.000,00 e, simultaneamente, a Bourbon também alienou sua participação na empresa para a Santina por R\$ 1.000,00, ficando o capital assim distribuído:

Sócios	Participação	Quotas	Valor em R\$
Frazari	80%	8.000	8.000,00
Cia Zaffari	10%	1.000	1.000,00
Bourbon	10%	1.000	1.000,00
Capital Social	100%	10.000	10.000,00

Informam os autuantes que no momento imediatamente anterior ao início da reorganização, o patrimônio líquido da Cia Zaffari era de R\$ 889.825.585,01, e como a Frazari detinha 97,03% do seu capital, a participação da Frazari no PL da Cia Zaffari era de R\$ 828.160.671,97.

Informam ainda que, previamente, e para fins de conferência em aumento de capital do Supermercados, a Cia. Zaffari contratou a empresa especializada Ernst & Young Consultores Associados Ltda. para proceder à sua avaliação econômico-financeira. A avaliação, feita segundo o método do fluxo de caixa descontado, atingiu o valor de R\$ 1.270.607.000,00.

Em 29/12/2004 teve início a reorganização, que compreendeu as seguintes ações:

Em 29/12/2004 a Cia Zaffari alienou sua participação na empresa para a Frazari por R\$ 1.000,00 e, simultaneamente, a Bourbon também alienou sua participação na empresa para a Santina por R\$ 1.000,00, ficando o capital assim distribuído:

Sócios	Participação	Quotas	Valor em R\$
Fazari	90%	9.000	9.000,00
Santina	10%	1.000	1.000,00
Capital Social	100%	10.000	10.000,00

Na mesma data (29/12/2004) a Frazari aumentou o capital do Supermercados com a entrega das suas ações na Cia Zaffari, pelo valor avaliado pela Ernst Young, gerando um ágio de R\$ 442.446.328,03 (R\$ 1.270.606.000,00 – R\$ 828.160.671,97).

Após a alteração contratual, o capital do Supermercados passou a ter a seguinte configuração:

Sócios	Participação	Quotas	Valor em R\$
Fazari	99,999921287078%	1.270.616.000	1.270.616.000,00
Santina	0,000078701922%	1.000	1.000,00
Capital Social	100%	10.000	1.270.616.000,00

Na alienação do investimento que detinha na Cia Zaffari, para integralizar capital no Supermercados, a Frazari reconheceu um ganho de capital de R\$ 442.446.328,03, tratado como não realizado, com a tributação diferida com base no art. 36 da Lei nº 10.637/2002.

No Supermercados, o investimento na Cia Zaffari (1.270.607.000,00) foi registrado desdobrado em equivalência patrimonial (828.160.671,97) e ágio (442.446.328,03).

Após a integralização de capital, a configuração passou a ser a seguinte: Frazari detinha 99,999921298078% de Supermercados, que detinha 97,03517467% de Cia Zaffari.

No período de janeiro de 2005 a março de 2005 a Supermercados não efetuou amortizações do ágio.

Três meses depois a Supermercados foi incorporada pela Cia Zaffari, que passou a amortizar o ágio que estava registrado na incorporada, relativo ao investimento que detinha na própria Zaffari.

Destaca o Relatório Fiscal que esta “grande” negociação foi efêmera e que três meses depois a empresa nem mais existiria, sendo absorvida pela própria Cia Zaffari, que continuou sendo controlada pela Frazari, a mesma controladora de três meses antes.

Segundo os autuantes:

Não houve, portanto, qualquer alienação ou aquisição de controle societário, pois a Frazari permaneceu com o controle da Cia. Zaffari.

Não houve, também, qualquer participação de terceiros nesta negociação ou ingresso de novos recursos (dinheiro).

[...] a incorporação da Supermercados/veículo pela Cia. Zaffari foi efetivada, tomando como base o acervo líquido da Supermercados/veículo, avaliado pelo seu valor patrimonial em 28.02.2005, com o acréscimo decorrente do aumento de capital social, totalizando R\$150.441.337,18, conforme Laudo de Avaliação.

Na verdade o aumento de capital se deu única e exclusivamente pela incorporação do ágio apurado em 29.12.2004, descontado da "Provisão para Manutenção do Patrimônio Líquido"

contabilizada em 28.02.2005 na Supermercados/veículo, em atendimento à determinação do art. 6º da Instrução CVM 319/99. Desta forma, provisionou 66% do ágio relativo à participação detida na Cia. Zaffari (esse é o valor mínimo exigido pela CVM, qual seja, a diferença entre o valor do ágio e do benefício fiscal decorrente de sua amortização, benefício esse estimado em 25% de IRPJ e 9% de CSLL),

A provisão sobre o ágio relativo ao investimento na Supermercados/veículo, gerou os seguintes efeitos na incorporação:

a) a Cia. Zaffari recebeu como parte do acervo, o Ágio s/Investimento de R\$442.446.328,03 a ser amortizado e a "Provisão para Manutenção do Patrimônio Líquido" de R\$ 292.014.576,50 a ser revertida proporcionalmente à amortização. (Grifou-se.)

b) a diferença de R\$ 150.431.751,53, parte foi constituída "Reserva Especial de Ágio", no montante de R\$ 150.422.165,88 e parte foi destinada ao aumento de capital de R\$9.585,65, atribuídos aos acionistas na proporção de suas participações no capital desta.

[...] Não há qualquer dívida da utilização da Supermercados/veículo como EMPRESA VEÍCULO para aproveitamento do ágio...

[...] Efetuada a incorporação, a Cia. Zaffari passou a amortizar o ágio absorvido da Supermercados/ veículo, a partir de abril de 2005, à taxa de 1/96 ao mês. Ao longo do período, precisamente em julho de 2007, passou a amortizar o ágio a razão de 1/60 ao mês.

No relatório fiscal, os autuantes descrevem que as operações envolveram sociedades sob controle comum, direto ou indireto, da Frazari, evidenciando a geração, mediante reestruturação societária artificial, com procedimentos meramente contábeis, de um **ágio interno, sem custo**, no grupo econômico, propiciando o aproveitamento antecipado desse ágio mediante incorporação reversa.

Reportam-se a doutrina de Jorge Vieira da Costa e Eliseu Martins, ao Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações elaborado pelo FIECAFI, a pronunciamentos técnicos do Conselho de Contabilidade e da CVM para embasar seu entendimento de que, na teoria da contabilidade ou nas normas societárias e fiscais, não há suporte para o reconhecimento desse ágio apurado nas sequências de operações práticas pelo Grupo Zaffari.

Além disso, os autuantes contestam a motivação do processo de reestruturação, por ser evidente que a etapa inicial de interposição da Supermercados/veículo (extinta por incorporação reversa), objetivou unicamente buscar o benefício fiscal previsto no art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997.

A qualificação da multa decorre da interpretação da ocorrência de simulação nas operações realizadas, conforme relatório fiscal:

“ As operações de integralização de capital e posterior incorporação da Supermercados/veículo não são verdadeiras, NÃO EXPRESSAM O EXATO NEGÓCIO QUE AS PARTES QUERIAM REALIZAR. A DECLARAÇÃO DE VONTADE É ENGANOSA E TEM O OBJETIVO DE PRODUZIR UM RESULTADO DIFERENTE DAQUELE QUE FOI OSTENSIVAMENTE INDICADO. E, fundamentalmente, buscam o prejuízo de terceiros, qual seja, o do fisco.

O resultado do ponto de vista da reorganização societária não existiu, já que a condição existente em 28/12/2004 foi totalmente restabelecida e, 15/03/2005, porém restou a fictícia integralização que gerou ágio interno e posterior incorporação, para aproveitamento fiscal, burlando a legislação tributária para lograr proveito com a economia (ilícita) de tributos.

Praticaram um ato (entre os próprios acionistas) sob a aparência de outro (com terceiros independentes), alterando portanto, o seu conteúdo, com o intuito de esconder a realidade do que se pretendia. Ostentar legalidade usando estratégia para revesti-lo de outra forma, não garante legitimidade do conjunto de operações.”

Os valores tributáveis foram obtidos da seguinte forma:

a) Foram glosados os efeitos líquidos (despesas com ágio, menos receitas de reversão da provisão para manutenção da integralidade do patrimônio líquido) registrados na conta de resultado representativa das amortizações do ágio.

b) Foram glosadas as exclusões efetuadas pela fiscalizada no lucro real e na base de cálculo da CSLL, referentes ao valor da reversão da provisão mencionada acima.

A glosa contábil foi do valor líquido, o qual, somado à glosa da exclusão do Lalur, representa o total da amortização indevida do ágio.

Em impugnação tempestiva, a interessada discorda da qualificação jurídica dos atos societários e descon sideração dos efeitos fiscais decorrentes da incorporação efetivada, bem com da aplicação da multa qualificada, e requer a reforma do auto de infração, por razões que estão assim sumariadas na decisão de primeira instância.

1. A juridicidade do planejamento tributário realizado pela impugnante: diferença entre elisão (lícita) e evasão fiscal (ilícita). Desnecessidade de apresentação de propósito negocial (*business purpose*) diverso da simples economia tributária. A inexistência de qualquer vedação legal à amortização do chamado "ágio interno", promovida pela impugnante forte nos arts. 7º e 8º da Lei n. 9.532/97 e no art. 20 do DL 1.598/77. A irretroatividade do Ofício Circular CVM/SNC/SEP n. 01 de 14 de fevereiro de 2007.

Sob este subtítulo, a defesa alega que as operações societárias promovidas pela autuada são válidas e eficazes, tendo sido realizadas de acordo com todas as exigências estabelecidas na legislação nacional. Além disso, o ágio apurado ostenta como fundamento econômico a rentabilidade futura da empresa, cujas ações compõem o respectivo investimento, o que possibilita sua amortização, nos termos do art. 20, § 2º, II, do Decreto-Lei n. 1.598/77,

pouco importando a existência de outro motivo diverso da simples redução ou postergação da carga tributária para realização das operações societárias.

1.1 Planejamento tributário: os limites da liberdade dos contribuintes. Princípios da legalidade e da livre iniciativa. A licitude das operações societárias e a desnecessidade de: apresentação de propósito negocial (*business purpose*) diverso da simples redução da carga tributária. Doutrina e jurisprudência.

O subtítulo sintetiza os argumentos da defesa, destacando-se o seguinte:

- Que nada há de ilícito na realização de operações societárias que visem reduzir a carga tributária.
- O princípio da legalidade tributária veda qualquer tributação fora dos limites da lei.
- As operações societárias promovidas pela atuada representam apenas o exercício regular do direito de livre gestão das atividades econômicas (autonomia privada).
- O princípio constitucional da livre iniciativa (liberdade) considerado juntamente com o princípio da legalidade não permite que o fisco obrigue o contribuinte escolher as operações de maior ônus tributário.
- Se o ato praticado era lícito, as consequências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de evasão ilícita.
- Ainda que desprezados os fundamentos econômicos que justificaram a lícita reestruturação societária, não há como negar-lhes os efeitos jurídicos que lhes são característicos, possibilitando, inclusive, a amortização do ágio nos termos dos arts. 7º e 8º da Lei n. 9.532/97 e no art. 20, § 2º, II, do Decreto-Lei n. 1.598/77.
- Em apoio aos argumentos apresentados, estão transcritos entendimentos da doutrina e ementas de julgados.

1.2 A inexistência de vedação legal ao aproveitamento do chamado "ágio interno". Os arts. 7º, III, e 8º da Lei n. 9532/97 e a rentabilidade futura do investimento adotada como fundamento econômico do ágio (art. 20, § 2º, "b", DL 1.598/77).

Da mesma forma, destacam-se as seguintes alegações da defesa:

- Segundo os dignos Fiscais, o ágio interno não se presta à amortização do IRPJ e da CSLL, porquanto "para a caracterização do ágio é necessário que haja dispêndio para obter algo *de terceiros*" [...] somente o ágio decorrente de operações que envolvam "*partes independentes*" e nas quais tenha ocorrido efetivo desembolso poderia ser amortizado das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.
- Não há qualquer norma legal que ampare as afirmativas dos agentes fiscais, ao contrário, há permissão, nos termos da Lei nº 6.404, de 1976.
- Tendo adquirido as ações da Cia. Zaffari Comércio e Indústria (através da integralização promovida por Frazari Administração e Participações Ltda.), a empresa

Supermercados Zaffari Ltda. procedeu à avaliação de tal investimento, desdobrando nos termos do art. 385 do RIR/99 e do art. 20 do DL n. 1.598/77.

- As disposições dos arts. 7º, III, e 8º da Lei n. 9.532/97 permitem a amortização de ágio decorrente de incorporações, nas hipóteses em que o ágio tiver por fundamento econômico a rentabilidade futura de que trata o art. 20, § 2º, "b", do DL 1.598/77, sem qualquer exigência a respeito da independência e/ou desvinculação das partes.

- O art. 8º da Lei n. 9.532/97 permite a incorporação de uma companhia controladora (Supermercados Zaffari Ltda.) por uma controlada (Cia. Zaffari Comércio e Indústria).

- Não há dispositivo legal com restrição à amortização do chamado ágio interno.

- Há, sim, permissão legal para promover as operações societárias promovidas pela impugnante.

- O diferimento da tributação de ganho de capital, de acordo com o art. 36 da Lei nº 10.637/02, não afeta a possibilidade de amortização do ágio correspondente, por parte da impugnante, que decorre dos arts. 385 e 386 do RIR/99 e dos arts. 7º e 8º da Lei n. 9.532/97 e do art. 20 do DL 1.598/77.

- O contexto legislativo demonstra que somente faz sentido a previsão legal disposta no art. 36 da Lei n. 10.637/02 se for admitida a realização de tais operações societárias entre "partes vinculadas", o que derruba, em um só golpe, a restrição fiscal quanto ao denominado ágio interno.

- A irresignação do fisco está na postergação do IRPJ e da CSLL incidente sobre o ganho do capital (Lei nº 10.637/02, art. 36) e na amortização do ágio decorrente do descrito aumento de capital (Lei nº 9.532/97), de acordo com a legislação em vigor à época desses fatos.

- A defesa conclui que o fisco não pode promover a diferenciação e/ou vedações à margem da lei. As limitações a direitos ou obrigações é prerrogativa do Poder Legislativo.

- Também, em apoio aos argumentos apresentados, estão transcritos entendimentos da doutrina e ementas de julgados.

1.3 A inaplicabilidade do Ofício Circular CVM/SNC/SEP n. 01, de 14 de fevereiro de 2007. Princípios da legalidade e da irretroatividade.

Diz a defesa que as normas da Comissão de Valores Mobiliários têm por finalidade orientar a contabilidade das sociedades anônimas de capital aberto, não lhes cabendo, sobre qualquer hipótese, limitar direitos ou mesmo regular dispositivos legais voltados à normatização da relação jurídico tributária havida entre Estado e contribuintes, pois esses atos têm natureza de ato infralegal e não são consideradas normas complementares, segundo o art. 100 do Código Tributário Nacional, por não ser norma tributária.

- O Ofício Circular CVM/SNC/SEP n. 01, de 14 de fevereiro de 2007, é incapaz de restringir o direito à amortização de ágio e/ou inovar o ordenamento jurídico através de restrição não aparente nas leis de regência do IRPJ e da CSLL. Somente o Poder Legislativo pode estabelecer obrigações tributárias (princípio da legalidade).

- A defesa acrescenta como reforço de argumento de inaplicabilidade do referido ofício ao presente caso, pois as operações societárias que originaram o ágio amortizado ocorreram em 2004, o que impede sua invocação em consideração ao princípio da irretroatividade (art. 150, III, “a”, CF/88).

Ao concluir a análise desta questão, a defesa alega que não há amparo legal ao entendimento dos autuantes quanto à impossibilidade de geração de ágio entre operações que envolvam partes vinculadas. Também há transcrições da doutrina e ementas de julgados sobre esse tema.

2. O propósito negocial (*business purpose*) subjacente à reestruturação societária promovida pela impugnante visando à provável fusão/parceria necessária ao enfrentamento da concorrência centrada em grandes multinacionais. O contexto do segmento econômico de hiper e Supermercados.

- Depois de relatar operações societárias de outras pessoas jurídicas de seu segmento comercial e a existência de estratégias para valorizar o negócio da autuada nesse contexto, a defesa conclui:

[...] bem demonstrada a forte e concreta perspectiva que tinha a impugnante entre o final de 2004 e o início de 2005 de fundir-se ou ter suas operações adquiridas por uma das grandes multinacionais de seu segmento, a exemplo do que vinha ocorrendo com diversas empresas médias de super/hipermercados (contexto de mercado), não há como negar, aqui, a existência de propósito negocial (business purpose) para a realização da série de operações societárias que redundou na amortização do ágio pela Impugnante, mesmo que até hoje tal propósito não tenha sido alcançado.

3. Inexistência de qualquer simulação. A licitude das operações, tanto quanto à forma, como ao conteúdo. Simulação: definição e requisitos. A equivocada aplicação da multa prevista no art. 44, I e § 1º, da Lei n. 9.430/96, pelo não enquadramento dos fatos nas hipóteses dos arts. 71 a 73 da Lei n. 4502/64.

3.1 A inexistência de simulação. Art. 167, § 1º, do Código Civil. A falta de duplicidade de negócios e de interesses (oculto e declarado).

- Segundo a defesa, os autuantes estão equivocados quanto à existência de simulação na realização das operações societárias discutidas nos autos. Primeiramente, porque as incorporações narradas no relatório fiscal (item 3) não serviram como pretensa justificativa à promoção de outro negócio jurídico diverso da junção (jurídica) das empresas partícipes, ou seja, não há diversidade entre a vontade interna e aquela exteriorizada por meio das operações societárias.

- Em segundo lugar, a autuada não agiu com intuito de ludibriar ou prejudicar terceiros, o que pode ser verificado no exame dos atos societários levados à Junta

Comercial/RS e do exame do LALUR da Frazari, onde consta a apuração de ganho de capital oriundo da subscrição de ações que deu origem ao ágio.

- Comenta que o fisco, desconcertado com a possibilidade de empresas componentes de um mesmo grupo econômico promoverem operações societárias que resultam tanto no aproveitamento de ágio que tenha por fundamento a rentabilidade futura (arts. 7º e 8º da Lei n. 9.532/97) como também no diferimento da tributação do correlato ganho de capital (art. 36 da Lei n. 10.637/02), viu-se premido a qualificar tais negócios como simulação, ao arrepio de toda a legislação de regência do instituto.

- Registra que, sendo duvidosa a aplicação da penalidade, deve ser observado o art. 112 do Código Tributário Nacional, que determina interpretação favorável ao contribuinte.

Em apoio aos argumentos apresentados, também estão transcritos entendimentos da doutrina e ementas de julgados.

3.2 O não enquadramento do caso às hipóteses dos arts. 71 a 73 da Lei n. 4502/64, a que remete o art. 44, § 1º, da Lei n. 9430/96. Punição por analogia.

- A defesa reitera que as operações societárias promovidas pela impugnante nem de perto se confundem com simulações, representando, apenas, o exercício regular do direito de livre gestão das empresas (autonomia privada).

- Ainda que pudessem ser tidas como atos simulados, somente para argumentar, diz a impugnante, as incorporações promovidas pela impugnante não poderiam servir à aplicação da multa prevista no art. 44, § 1º, da Lei n. 9.430/96, tendo em vista que a simulação não se encontra entre as hipóteses fixadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64.

- Concluindo, a defesa diz que não há como pretender que seja punida a simulação por meio da multa qualificada (150%).

4. A futura aplicação de juros sobre a multa. Inexistência de permissivo legal. A ilegalidade do Parecer MF n.º 28 de 02 de abril de 1998, emitido pela Coordenação Geral do Sistema de Tributação (COSIT).

- Alega que o artigo 61 da Lei n.º 9.430/96, utilizado como base legal pela COSIT para sustentar a incidência de juros sobre as multas de ofício, trata tão somente da incidência de juros sobre créditos tributários (débitos fiscais) decorrentes de tributos e contribuições, não havendo qualquer menção às multas de ofício aplicadas pela Receita Federal do Brasil.

A 5ª Turma de Julgamento da DRJ em Porto Alegre, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, manteve os lançamentos do IRPJ e da CSLL acrescidos da multa de ofício de 150% e dos juros de mora regulamentares e não conheceu a manifestação da defesa, preventiva, relativa à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. Reproduz-se a ementa da decisão:

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

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

ÁGIO INTERNO. AÇÕES CONFERIDAS EM AUMENTO DE CAPITAL DE CONTROLADORA EM PESSOA JURÍDICA “VEÍCULO”. TRANSAÇÃO DOS SÓCIOS/ACIONISTAS COM ELES MESMOS.

O reconhecimento de ágio interno fundamentado em expectativa de rentabilidade futura não encontra respaldo legal, pois não é possível reconhecer uma mais valia de um investimento quando originado de transação dos sócios/acionistas com eles mesmos, em operação de aumento de capital da controladora em empresa veículo com ações da pessoa jurídica que foi submetida à avaliação, haja vista a ausência de substância econômica na operação e de não resultar de um processo imparcial de valoração, num ambiente de livre mercado e de independência entre as sociedades contratantes.

ÁGIO INTERNO. INDEDUTIBILIDADE.

O ágio somente pode ser admitido quando decorrente de transações envolvendo partes independentes, condição necessária à formação de um preço justo para os ativos envolvidos. Nos casos em que seu aparecimento acontece no bojo de transações entre entidades sob o mesmo controle, o ágio não tem consistência econômica ou contábil, configurando geração artificial de resultado cujo registro contábil é inadmissível. Nessa situação, a despesa com a amortização do ágio é indedutível.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. PERCENTUAL DE 150%.

A simulação de negócio jurídico realizada no intento de criar artificialmente ágio dedutível do lucro real caracteriza ação dolosa ensejadora da imposição da multa de ofício qualificada..

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFICIO. EXIGÊNCIA NÃO FORMULADA NO AUTO DE INFRAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE PRONUNCIAMENTO PELA DRJ.

Os juros de mora incidiram unicamente sobre os tributos lançados e não tendo o auto de infração formulado exigência de juros sobre a multa de ofício lançada, inexistente a respeito qualquer contraditório suscetível de apreciação pela Turma de Julgamento da DRJ.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL.

A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se ao lançamento decorrente, constante do mesmo processo, dada à relação de causa e efeito e quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar decisão diversa.

Impugnação Improcedente

Ciente da decisão em 08 de agosto de 2011, o contribuinte ingressou com recurso em 05 de setembro.

Preliminarmente, suscita a decadência sob o argumento de que os fatos que alteraram a situação patrimonial da Recorrente ocorreram em 2004 e 2005, e o prazo decadencial iniciou-se em 01/01/2006, terminando em 31/12/2010. Como a ciência da autuação ocorreu em 31/03/2011, teria se operado a decadência.

Em seguida, contesta a acusação de simulação realtiva, alegando que todas as operações societárias praticadas foram informadas às autoridades fiscais, como a própria decisão reconhece: estão descritas no protocolo de incorporação, os atos societários negociais foram levados a registro na Junta Comercial e foram apresentados no LALUR, todas as operações foram reconhecidas na escrituração contábil.

Alega irracionalidade na argumentação da autoridade fiscal, afirmando que o fato de as operações não serem permitidas não quer dizer que não tenham sido feitas (simulação), nem que tenham sido feitas em desacordo com o modo como foram declaradas (dissimulação), e que isso poderia, quando muito, levar à prática de ato contra a lei, com abuso de forma, abuso de Direito ou fraude à lei, mas não poderia provocar simulação ou dissimulação. A seu ver, a decisão recorrida misturou vícios relativos à *realidade* (simulação e dissimulação) com vícios relativos à *validade* (violação à lei, abuso de forma, fraude à lei, abuso de Direito). Insiste em que só haveria simulação se as operações societárias informadas não tivessem ocorrido ou se tivessem ocorrido de modo de como foram declaradas. Menciona jurisprudência administrativa.

Diz que o enquadramento está equivocado, que a simulação só ocorreria se as operações societárias não tivessem sido informadas ou se tivessem ocorrido de modo diferente daquele como foram declaradas. E que a autoridade não demonstra qual seria o negócio oculto ou aparente, porque tal não ocorreu.

Reporta-se a jurisprudência administrativa a respeito da acusação de simulação e da qualificação equivocada dos fatos.

Aduz que o equivocado enquadramento dos fatos ou a inadequada qualificação jurídica dos negócios praticados é razão de nulidade, e que a decisão recorrida, ao baralhar a questão da realidade ou verdade com a questão da validade deslocou a matéria probatória, impedindo o exercício pleno do contraditório.

No mérito, discorre inicialmente sobre os limites à desconsideração administrativa de negócios praticados pelos contribuintes. Menciona o direito constitucional à liberdade, que abrange a autonomia contratual, envolvendo liberdade quanto à forma, ao contudo e aos sujeitos dos negócios jurídicos. Faz longa explanação teórico-jurídica para concluir que os contribuintes não podem ser tributados com base em considerações gerais sobre igualdade ou solidariedade, mas apenas com base naquilo que foi estabelecido na lei instituidora do encargo ou da desoneração.

Afirma que a interpretação da norma tributária e a qualificação dos fatos não podem ser fundamentadas em princípios do Código Civil, como aqueles garantidores da boa fé e dos bons costumes, e muito menos em instruções da CVM, ainda que mediante aplicação retroativa.

Diz que, com exceção de suas páginas finais (36 a 38). Toda a decisão recorrida é fundamentada em considerações gerais e abstratas, não vinculadas ao caso concreto,

a respeito de princípios previstos no Código Civil, sem ter havido exame dos requisitos legais para a amortização do ágio e diferimento do lucro.

Alega que a decisão violou indiretamente o sistema de previsibilidade criado pela Constituição (art. 150 a 162), bem como a reserva de competência para a lei complementar estabelecer normas gerais de Direito Tributário (art. 146, III), e a reserva de lei para a instituição de tributo (art. 150, I).

Em seguida, discorre sobre a definição dos vícios dos negócios jurídicos e analisa a eventual relação entre a simulação e algumas qualidades dos negócios jurídicos praticados, como sua normalidade, sua finalidade e seu resultado.

Afinal, assevera que o vício da *simulação* não ocorre, porque as operações de formação, reconhecimento e amortização do ágio efetivamente ocorreram, assim como foram praticadas as operações de aquisição de investimento, aumento de capital e incorporação.

Assevera também não ter ocorrido a *dissimulação*, porque as operações informadas e declaradas de formação, reconhecimento e amortização do ágio de aquisição de investimento, aumento de capital e incorporação foram realizadas exatamente como informadas e declaradas, não tendo havido adulteração da verdade.

Acrescenta que, mesmo que a qualificação equivocada fosse desprezada, não ocorreram os outros vícios, mais próximos daquilo que poderia ter sido alegado pela autoridade fiscal, e passa a demonstrar a não ocorrência de *abuso de forma*, *fraude à lei* e *abuso de direito*.

Para combater a alegação de falta de propósito negocial ou ausência de substância econômica, traz gráfico à guisa de demonstrar a confirmação do aumento da rentabilidade entre 2004 e 2010.

Alega que, ao sustentar a dissimulação, o auto de infração termina por e utilizar de dispositivo do CTN não auto-aplicável, o parágrafo único do art. 116. Diz que o art. 168 do Código Civil exige o pronunciamento judicial sobre eventuais vícios do negócio jurídico. Considera que os arts. 109 e 118 do CTN não são suficientes para socorrer a desqualificação empreendida pela autoridade fiscal, senão não haveria necessidade da introdução do referido art. 116, p.º do CTN.

Acrescenta que a decisão recorrida, por não conseguir demonstrar a vedação da prática das operações societárias pela legislação tributária, tentou fundamentar sua suposta proibição em pronunciamentos contábeis, num sentido de que, se a ciência contábil não aceita um registro, ele será também rejeitado pela lei comercial e pela lei tributária. Sobre isso, argumenta que: (i) a dedutibilidade de despesas da base de cálculo dos tributos é matéria reservada à lei; (ii) mesmo que pronunciamentos contábeis tivessem o condão de definir a dedutibilidade fiscal de uma despesa, não estaria correto afirmar que eles proibem as operações praticadas pela Recorrente porque (ii-a) a CVM sempre entendeu que o ágio poderia ser gerado em operações de subscrição de ações, como prova a Nota Explicativa à Instrução CVM 247/96; (ii.b) a CVM, para fins contábeis, e não fiscais, só passou a permitir tais operações a partir da introdução das Leis nºs 11.638/07 e 11.941/09, com base nos CPC 15/09 e 18/09; (ii.c) somente a partir de 2010, portanto após os fatos objeto do auto de infração, é que a CVM regulou de modo diverso, para fins contábeis, e não fiscais.

Finalmente, contesta a multa aplicada.

Fala que em nenhum momento, no auto de infração, há suporte para a qualificação da multa, e que somente na decisão de primeira instância há indicação do art. 72 da Lei nº 4.502/64, o que invalida o auto de infração por falta de fundamentação. Aduz que a indicação do suporte legal somente na decisão e consequente fundamentação para o agravamento da multa é ilegal, mencionando decisões administrativas a respeito.

Acrescenta que, ainda que se considerasse suprida a falta de fundamentação legal pela indicação dos dispositivos no demonstrativo da multa, e não no relatório fiscal, ainda assim haveria vício na fundamentação, porquanto o demonstrativo indicou a suposta existência de fraude, pela indicação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, e o relatório indicou a suposta existência de simulação, pela indicação do art. 167 do Código Civil. Imputa incongruência, com consequente vício de fundamentação, previsto no art. 50 da Lei nº 9.784/99.

Diz que o relatório, em vez de fundamentar a existência de ação dolosa e fraudulenta, limitou-se a tentar demonstrar a ocorrência de simulação.

Diz que essas considerações são suficientes para invalidar a qualificação da multa, mas aduz haver outras.

Alega que os atos praticados pela Recorrente não apenas estava autorizados pela legislação, como eram incentivados por ela. Afirmar que havia o entendimento consolidado no sentido de que as operações com ágio, mesmo que realizado entre empresas relacionadas, eram lícitas, citando três acórdãos do Conselho de Contribuintes para comprová-lo. Conclui que, se a lei não vedava as operações e se a jurisprudência administrativa admitia sua realização, o contribuinte confiou na lei e na administração, e não pode ser punido posteriormente, como determina o inciso III do art. 100 do CTN e seu parágrafo único.

Acrescenta que para a aplicação da multa de 150% é preciso provar a atuação dolosa do contribuinte., que deixa de existir quando a conduta foi baseada em interpretação da lei e em posições doutrinárias e jurisprudenciais, tendo havido, no máximo, erro de proibição.(cita o Ac. 101-95.537).

Afirmar que jamais agiu com intuito doloso ou intencional de ludibriar o fisco, que a multa qualificada só pode ser aplicada se a conduta dolosa restar comprovada de maneira minuciosa.

Aduz que a multa agravada deve ser afastada sempre que o contribuinte atende a todas as solicitações, com a divulgação e registro nos órgãos públicos competentes, inclusive com o cumprimento das formalidades devidas junto à Receita Federal. Finalmente, diz que, havendo dúvida em relação à aplicação da penalidade, deve-se aplicá-la de modo mais favorável, como vem decidindo o Judiciário.

Finalmente, insurge-se contra a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Valmir Sandri, Relator.

Recurso tempestivo e em conformidade com as disposições legais e regimentais pertinentes.

Como visto do relatório, o presente litígio envolve lançamentos de Imposto de Renda (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL), cuja legalidade foi submetida ao crivo deste CARF, e fundamentam-se em glosa da dedução de despesas com amortização de ágio.

A acusação fiscal é de que as operações envolveram sociedades sob controle comum, direto ou indireto, mediante reestruturação societária artificial, com procedimentos meramente contábeis, para criação de um ágio interno artificial, exclusivamente para criar uma economia fiscal. Segundo a acusação fiscal, a reorganização societária consistiu numa simulação relativa, para gerar um ágio interno para aproveitamento fiscal, burlando a legislação tributária com o fim de lograr proveito com a economia (ilícita) de tributos.

Ocorre que, após o processo ser pautado para julgamento, veio a mim petições protocoladas em 19.12.2013 e 03.09.2014, nas quais o contribuinte, em face das Leis n. 11.941/09 e 12.865/13, inicialmente desistiu parcialmente de seu recurso para incluir o débito no REFIS e, posteriormente, da parte remanescente do débito em litígio.

Logo, em vista da desistência integral do recurso apresentado, o mesmo perde seu objeto, razão porque, não conheço do recurso.

É como voto.

Sala das Sessões, em 25 de setembro de 2014.

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri