

assim, a inclusão de referidas pessoas no pólo passivo das obrigações constituídas por meio de Termo de Sujeição Passiva Solidária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Hélio Eduardo de Paiva Araújo e Gilberto Baptista, que reduziam o percentual da multa de ofício para 75% e excluíaam do pólo da obrigação tributária formalizada as pessoas apontadas como responsáveis tributários.

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães

Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Wilson Fernandes Guimarães, Waldir Veiga Rocha, Paulo Jakson da Silva Lucas, Hélio Eduardo de Paiva Araújo e Gilberto Baptista (suplente convocado).

Relatório

DISTRIBUIDORA CURITIBA DE PAPÉIS E LIVROS LTDA, já devidamente qualificada nestes autos, inconformada com a decisão da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis, Santa Catarina, que manteve, na íntegra, os lançamentos tributários efetivados, interpõe recurso a este colegiado administrativo objetivando a reforma da decisão em referência.

Trata o processo de exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e Multa Isolada, relativas aos anos calendário de 2008, 2009 e 2010, formalizadas a partir da imputação de amortização de ágio inexistente e de falta de recolhimento das antecipações obrigatórias (estimativas).

Aproveito fragmentos do relatório constante na decisão de primeiro grau para descrever os fatos apurados e as razões de impugnação trazidas pela contribuinte fiscalizada.

Os lançamentos contemplam fatos geradores ocorridos entre os anos calendário de 2008 a 2010, sob o regime de tributação com base no Lucro Real, apurado de forma anual.

Do Auto de Infração IRPJ, temos as seguintes irregularidades apontadas:

0001 – CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INEXISTENTE, DESPESAS NÃO COMPROVADAS E NÃO INCORRIDAS

Despesas não comprovadas e não incorrida, decorrente da amortização da rubrica contábil denominada de “Ágio sobre Investimentos”, que surgiu sem que a Fiscalizada tenha desembolsado nenhum recurso financeiro, já que se originou de operações fictas de incorporação da pessoa jurídica de papel Sul América Participações S/A, conforme está descrito e apurado no Termo de Verificação Fiscal que acompanha e faz parte integrante do Auto de Infração.

Enquadramento Legal / Fatos Geradores ocorridos entre 01/01/2008 e 31/12/2010: art.3º da Lei nº 9.249/95; arts.247, 248,249 inciso I, 251, 277, 278, 299 e 300 do RIR/99 / Legislação citada no Termo de Verificação Fiscal.

0002 – MULTA OU JUROS ISOLADOS

FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução, conforme apurado no “Demonstrativo de Multa Isolada” e no “Termo de Verificação Fiscal”, os quais acompanham e fazem parte do Auto de Infração.

Enquadramento Legal / Fatos Geradores ocorridos entre 30/04/2008 e 31/12/2010: arts. 222 e 843 do RIR/99; art.44, inciso II, alínea b, da Lei 9.430/96, com a redação dada pelo art.14 da Lei nº 11.488/07.

Dos Autos de Infração a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, tem-se (i) o lançamento de ofício com fundamento nos mesmos fatos que serviram de infrações à legislação do imposto de renda e (ii) a Multa Exigida Isoladamente.

Do Termo de Verificação Fiscal (fls. 1.218 a 1.261), reproduzimos os seguintes fatos, então destacados pela autoridade autuante:

• Os acionistas da Distribuidora Curitiba de Papeis e Livros S/A., então transformada em sociedade anônima de capital fechado em 30/11/2007, tem os seguintes acionistas: Marcos Pedri, Ana Luzia Pedri, Ernani Luiz Pedri, Elga Maria Pedri, Leoni Cristina Pedri e Augusto José Pedri, todos com a mesma quantidade de ações (256.667) para um capital social de R\$ 1.540.000,00 (1.540.000 ações a um real);

• em 15/10/2007, foi constituída a empresa IPIRANGA PARTICIPAÇÕES S/A., tendo como acionistas Marcos Pedri e Ernani Luiz Pedri, cada um com 50% das ações de um capital inicial de R\$ 1.000,00 (mil ações a um real);

• em 15/10/2007, foi constituída a empresa SUL AMÉRICA PARTICIPAÇÕES S/A., tendo como acionistas Marcos Pedri e Ernani Luiz Pedri, cada um com 50% das ações de um capital inicial de R\$ 1.000,00 (mil ações a um real);

• em 13/12/2007, a empresa IPIRANGA PARTICIPAÇÕES S/A. incorpora a totalidade das ações da Distribuidora Curitiba de Papeis e Livros S/A, ora Autuada, cujo patrimônio foi reavaliado (Laudo de Avaliação) em R\$ 130.000.000,00; assim a Autuada passou a ser subsidiária integral da IPIRANGA PARTICIPAÇÕES S/A;

• em 19/12/2007, a empresa IPIRANGA PARTICIPAÇÕES S/A. integralizou ações subscritas em aumento de capital na SUL AMÉRICA PARTICIPAÇÕES S/A., no montante de R\$ 130.900.000,00, com a utilização das ações que detinha da Distribuidora Curitiba de Papeis e Livros S/A (a Autuada), que foram objeto de avaliação econômica, sendo então contabilizado na escrituração da SUL AMÉRICA como Investimento a importância de R\$ 13.526.501,04, (valor contábil do patrimônio líquido da Autuada em 19/12/2007 e informado na DIPJ), sendo a diferença contabilizada como se ágio fosse, da ordem de R\$ 117.373.498,96;

• em 01/03/2008, a empresa SUL AMÉRICA PARTICIPAÇÕES S/A., foi incorporada pela sua controlada, a Distribuidora Curitiba de Papeis e Livros S/A (a Autuada), a qual passou a amortizar o ágio daí advindo com a incorporação;

• que a empresa SUL AMÉRICA PARTICIPAÇÕES S/A., foi criada com a única finalidade (a denomina de empresa veículo) de que fosse transferido a ela o investimento original reavaliado da Distribuidora Curitiba de Papeis e Livros S/A

Do Termo de Verificação Fiscal (fls. 1.218 a 1.261), extraem-se os detalhes da autuação, decorrentes destas operações entre estas empresas ligadas:

3.6 – Incorporação da empresa veículo – Sul América Participações – pela Fiscalizada, trazendo o ágio contabilizado na Sul América

[...]

5) Em consequência desses atos criados apenas formalmente pela Fiscalizada, como pode ser constatado nas Atas de Assembléia, fez surgir o montante do Ágio contabilizado pela Fiscalizada, sem que houvesse qualquer desembolso financeiro ou custo de capital incorrido.

6) Essa característica é da essência desses tipos de atos formais criados pelos acionistas da Distribuidora, pois o único objetivo foi o de contabilizar a diferença entre o valor reavaliado do Patrimônio e o escriturado como sendo Ágio sobre Investimento.

E, assim, o ciclo de formalização de Atos Societários formais chega-se ao final, pois está criada a figura de Ágio sobre Investimentos na contabilidade da empresa operacional – a Fiscalizada.

[...]

Para isso, enquadraram aquilo que chamaram de Ágio sobre Investimentos nos dispostos dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, e procederam à amortização desse valor, como será visto à frente.

4. Da inexistência de Ágio nas Operações Analisadas.

Como visto até aqui, estamos diante de artifícios formais que fizeram surgir, na contabilidade da empresa Fiscalizada, valores aos quais foram dados o nome de Ágio sobre Investimentos.

4.1 – Entendimento da Comissão de valores Mobiliários – CVM e do Conselho Federal de Contabilidade – CFC

[...]

Em relação às operações realizadas entre empresa de mesmo grupo, a CVM se posicionou sobre a questão em seu OFÍCIO CIRCULAR CVM SNC SEP 01/2007, conforme trecho abaixo reproduzido, com grifos nossos:

“20.1.7 “Ágio” gerado em operações internas

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

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

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

Em nosso entendimento, ainda que essas operações atendam integralmente os requisitos societários, do ponto de vista econômico-contábil é preciso esclarecer que o ágio surge, única e exclusivamente, quando o preço (custo) pago pela

aquisição ou subscrição de um investimento a ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial, supera o valor patrimonial desse investimento. E mais, preço ou custo de aquisição somente surge quando há o dispêndio para se obter algo de terceiros. Assim, não há, do ponto de vista econômico, geração de riqueza decorrente de transação consigo mesmo. Qualquer argumento que não se fundamente nessas assertivas econômicas configura sofisma formal e, portanto, inadmissível.

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

Portanto, é nosso entendimento que essas transações não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes, para que seja passível de registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade. (grifei)

[...]”

A CVM assevera que a mera observância das formalidades previstas na lei societária não é condição suficiente para reconhecer o ágio surgido em uma determinada operação, sendo necessário observar, também, requisitos materiais, como a independência das partes, pagamento e um efetivo ambiente concorrencial.

No mesmo sentido, o CFC abordou a questão na NBC T 8, a qual foi aprovada pela Resolução CFC nº 937/02. Essa Norma de Contabilidade tratou dos conceitos, objetivos, notas explicativas e demais procedimentos de consolidação das demonstrações contábeis.

Como se constata, em seu item 8.2.21, abaixo transcrito, cujos grifos não são do original, o ágio a ser apresentado numa Demonstração Contábil Consolidada será aquele resultante da diferença entre o valor pago na aquisição do investimento e o valor de mercado dos ativos da controlada. E, estes dizeres, nada mais são do que a conseqüência lógica dos conceitos contábeis adotados a época para registrar um ativo derivado de investimento feito – registra-se o ativo pelo seu valor de custo ou mercado, dos dois o menor. Logo, se não houve desembolso, pagamento ou firme propósito de fazê-lo, não haverá ágio a ser registrado pois, logicamente, somente haveria pagamento, desembolso ou firme propósito de fazê-lo se estivéssemos diante de uma relação de independência entre as partes que fizeram surgir o ativo na contabilidade da adquirente.

Na mesma linha ainda, a Resolução CFC nº 1.110, de 2007, do Conselho Federal de Contabilidade, em seu item 120, assevera:

“O reconhecimento de ágio decorrente de rentabilidade futura gerado internamente (goodwill interno) é vedado pelas normas nacionais e internacionais. Assim, qualquer ágio dessa natureza anteriormente registrado precisa ser baixado”

[...]”

O MANUAL DE CONTABILIDADE da FIPECAFI aborda a questão da seguinte forma:

“Nos itens anteriores, vimos que:

[...]

por outro lado, vimos nos itens anteriores ao 11.7 que surge ágio ou deságio somente quando uma empresa adquire ações ou quotas de uma empresa já existente pela diferença entre o valor pago a terceiros e o valor patrimonial de tais ações ou quotas adquiridas dos antigos acionistas ou quotistas.”

Portanto, o que se constatada (sic) é que a Fiscalizada apropriou-se do consagrado conceito de Ágio para nele introduzir uma expectativa de resultados futuros, utilizando-se, para isso, de atos meramente formais aos quais deu o nome, em um momento, de Incorporação de Ações; noutro, de Aumento de Capital com integralização de ações e, por fim, Incorporação de empresa, todos desprovidos de qualquer alicerce de natureza financeira, independência comercial (feitos por uma parte) e finalidade econômica.

6. Das Infração Apurada

Os valores contabilizados pela Fiscalizada nos anos-calendário de 2008 a 2010 de despesas de amortização de ágio estão discriminados abaixo:

Quadro 1: Despesas de Amortização de Ágio

[...]

Interessante é constatar que os valores da despesa de amortização de ágio, como quer o contribuinte, não foram informados nas linhas dedicadas a isso da DIPJ, conforme ele próprio reconhece em sua resposta – fls. 202 (final da letra “h” da resposta ao TIAF).

A DIPJ possui linhas próprias para o contribuinte informar os valores anuais de amortização de ágio (linhas 43, 46 e 50 dos AC’s 2008, 2009 e 2010 respectivamente, da Ficha 06 A). No entanto, a Fiscalizada deliberadamente omitiu estas informações, consignando os valores da despesa de amortização de ágio em outras linhas das DIPJ’s, nos tres anos-calendário analisados:

[...]

A Fiscalizada afirma que a amortização do ágio tem respaldo no artigo 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, a razão de um sessenta avos/mês. Vejamos o que estabelece este texto legal:

[...]

No Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999), as disposições dos artigos citados acima estão previstas no artigo 386.

A criação de ágio interno é uma afronta à lógica contábil, por se tratar de um intangível pelo qual não se pagou e originado de operação sem propósito comercial, por isso não passível de mensuração, reconhecimento nem divulgação nos relatórios financeiros. Da mesma forma, também se demonstrou que a sua existência é inaceitável do ponto de vista societário, como atesta as recomendações da CVM.

Admitir que a amortização do ágio interno pode reduzir as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL a despeito de não ser aceita nem contábil nem societariamente é aceitar um ônus pago por toda a sociedade brasileira em favor de sócios que se beneficiam tributariamente de uma transação sem propósito negocial. A artificialidade do ágio interno revela-se particularmente manifesta quando se verifica que, por meio de um "ativo" cujo custo foi nulo e originado de uma transação sem propósito negocial, é possível obter-se um subsídio tributário advindo de sua "amortização". A argumentação que se segue comprova que a amortização do ágio interno é inaplicável também tributariamente.

[...]

Passa-se, pois, a comprovar a indedutibilidade, para fins tributários, da despesa de amortização do ágio interno.

O lucro real não se confunde com o lucro contábil, mas é a partir deste que se chega àquele. De acordo com o art. 247 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999), "lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 6º)". O parágrafo 1º do mesmo artigo dispõe que "a determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das leis comerciais".

De imediato, vê-se que, apenas pelo art. 247 do RIR/99, o reconhecimento do ágio gerado internamente não pode gerar reflexos tributários, haja vista que, se o próprio ágio não é aceitável segundo as leis comerciais, tampouco pode sê-lo a sua amortização.

[...]

Além disso, a despesa de amortização do ágio gerado internamente deve ser avaliada como desnecessária, portanto, indedutível. O art.299 do RIR/99 dispõe acerca das despesas necessárias:

[...]

A despesa de amortização de ágio interno evidentemente não se enquadra no conceito de despesa necessária. Primeiro porque essa despesa não foi paga nem jamais será paga pela fiscalizada. Ela não decorreu de consumo ou sacrifício de ativos (presente ou futuro), pois o ágio interno não foi pago nem o será; trata-se de uma despesa criada para se reconhecer contabilmente a realização de um fluxo de rentabilidade futura pelo qual nada se pagou.

[...]

...aceitar a dedutibilidade tributária da amortização de ágio seria perenizar um tipo de evasão fiscal, uma vez que a legislação não ampara esse tipo de despesa artificialmente criada.

[...]

7. Da Aplicação da Penalidade – Multa Qualificada

[...] demonstraremos que no presente caso, em relação à infração que apurou a indedutibilidade das despesas com ágio, de se aplicar a multa em seu percentual

duplicado, 150%, por restarem caracterizadas as condutas previstas nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64.

10.1. DA BASE LEGAL DA MULTA DE OFÍCIO

A aplicação da multa de ofício tem regulação prevista na Lei 9.430/96, conforme art.44.

[...]

Numa análise objetiva dos fatos aqui apurados frente aos dispositivos legais em comento, não há como não deixar de enquadrar a conduta acima descrita nas definições contidas na Lei 4.502/64, já transcrita.

[...] o contribuinte, ao gerar de forma artificial uma despesa com ágio sabidamente inexistente, praticou, de forma inequívoca, uma ação dolosa, ou seja, intencional e consciente, a qual retardou o conhecimento dos fatos por parte do Fisco, além das reais circunstâncias materiais do fato gerador, já que tudo isso que foi feito teve o propósito de iludir o Fisco, pois deu o nome de “Ágio sobre Investimentos” a fatos sabidamente desprovidos de quaisquer características que o compõe. Não basta o fato de estar tudo informado em DIPJ ou em Notas Explicativas, ou então, os Atos Formais registrados nos Órgãos competentes. O fato é que tudo isso foi feito para informar ao Fisco algo que inexistia e, que, portanto, produziu o retardamento do conhecimento das verdadeiras circunstâncias. Ademais, houve a modificação de característica essencial do fato gerador, uma vez que os montantes de IRPJ e CSLL devidos foram reduzidos (usou despesas sabidamente inexistentes). A FISCALIZADA não praticou estes fatos de forma involuntária, ou incorreu em erro em sua conduta, restando caracterizada a atitude dolosa. Desta forma, a conduta sob análise amolda-se às hipóteses previstas nos artigos da Lei 4.502/64 acima citados.

[...]

O ágio interno gerado na operação não foi um resultado inesperado para a FISCALIZADA. Ela não descobriu a existência do ágio somente ao final das operações. Pelo contrário, as condutas visaram apenas à criação deste ágio, o que evidencia a completa falta de propósito comercial na seqüência de operações efetivadas.

[..]

8. Da Responsabilidade dos Acionistas e Administradores

Segundo definição do art.121 do CTN, sujeito passivo da obrigação tributária é gênero que comporta duas espécies: contribuinte, quando mantém vínculo pessoal e direto com o fato gerador da obrigação; e responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorrer expressamente de lei.

O art.142 do CTN atribuiu à autoridade administrativa o poder-dever de, ao constituir o crédito tributário pelo lançamento, também identificar o sujeito passivo, o que inclui eventuais responsáveis se constatadas situações, no curso do procedimento fiscal, que requeiram essa providência.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em aprofundado estudo a respeito da natureza da responsabilidade tributária dos administradores (sócios ou não), derivada da aplicação do art.135, III, do CTN (Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009) concluiu o seguinte:

[...]

Segundo o art.50 do Código Civil (Lei nº10.046/2002) caracterizam abuso da personalidade jurídica o desvio de finalidade e a confusão patrimonial. Daí resulta a extensão dos efeitos das obrigações da empresa aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica. Para o crédito tributário aplica-se o art.135 do CTN. [...]

O desvio de finalidade, como explica Nagib Slaibi Filho, “pode ser entendido como o uso indevido ou o destino diferente que se deu à coisa em vez do destino que, no caso da pessoa jurídica, deveria ser aquele previsto em seus estatutos, para os fins sociais nele previstos. [...] Assim, podemos considerar o desvio de finalidade como a utilização de meios ou a busca de fins que não vão a favor da pessoa jurídica, mas a favor de outrem, sócio ou qualquer beneficiário.”

8.1 – Da responsabilidade dos Acionistas Administradores

No caso em análise houve evidente desvio de finalidade, no processo que resultou no ágio contabilizado sobre a incorporação da SUL AMÉRICA PARTICIPAÇÕES S/A, pois foi perpetrado com fim específico de desviar recursos que seriam utilizados no pagamento de tributos, haja vista a utilização de atos sem qualquer fundamentação econômica.

Dizendo de outro modo, os Administradores utilizaram as pessoas jurídicas de Ipiranga Participação S/A, Sul América Participações S/A e Distribuidora Curitiba de Papéis e Livros S/A para fazer introduzir na contabilidade da Autuada o registro de fatos fictícios, para que a amortização de algo inexistente pudesse gerar DESPESA, reduzindo, deste modo, o pagamento de tributos.

Além disso, os atos perpetrados pelos Administradores da FISCALIZADA – família PEDRI enquadram-se como Atos Ilícitos, conforme conceito contido no artigo 187 do Código Civil (Lei nº 10.406/2002), pois foram cometidos com excessos aos limites impostos pelo seu fim econômico ou social.

Isso está bem claro e exaustivamente descrito nos tópicos anteriores pois, como visto:

1) Os Administradores Ernâni Luiz e Marcos Pedri criaram a empresa veículo SUL AMÉRICA PARTICIPAÇÕES S/A.

2) Os Acionistas da DISTRIBUIDORA aprovaram a avaliação de suas ações a preço de mercado (R\$ 130.900.000,00) para, em seguida, aprovar a incorporação delas pela IPIRANGA PARTICIPAÇÕES S/A.

3) Ato contínuo, providenciaram o aumento de capital social da SUL AMÉRICA, no exato montante de R\$ 130.900.000,00, que foi integralizado, como fizeram constar nos atos formais, pela IPIRANGA com as ações da DISTRIBUIDORA, fazendo surgir a figura de "Ágio sobre Investimento" na SUL AMÉRICA.

4) E, por último, aprovaram e procederam a fictícia incorporação da SUL AMÉRICA pela DISTRIBUIDORA, fazendo com que a figura do "Ágio sobre Investimento" fosse parar na contabilidade da DISTRIBUIDORA.

5) Como já bastante visto, todos os atos acima tiveram como único objetivo a redução tributária de IRPJ e CSLL, inclusive como fizeram constar nos atos formais.

Dessa forma, está caracterizada a responsabilidade prevista no art. 135, III do CTN, conforme expressado na letra "o" do art. 106 do Parecer/PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009 atrás descrito, pois está comprovada a prática de atos ilícitos, bem como está demonstrado o abuso da personalidade jurídica, tendo em vista o desvio de finalidade que foi dado às pessoas jurídicas citadas.

Alem disso, podemos clarear algumas condutas individuais praticadas pelos Administradores:

1) Marcos Pedri e Ernâni Luiz Pedri:

Foram os sócios Fundadores das pessoas jurídicas Ipiranga Participações S/A e Sul América Participações S/A.

• *Como acionistas da IPIRANGA e da DISTRIBUIDORA deliberaram e aprovaram a Incorporação das Ações da DISTRIBUIDORA pela IPIRANGA, sendo que o valor das ações foi avaliado levando-se em consideração a metodologia de rentabilidade futura, conforme apontado num Laudo de Avaliação para Efeitos de Incorporações de Ações, o que elevou o valor das ações de R\$ 1.540.000,00 para R\$ 130.900.000,00 (valor de mercado). Em troca, os acionistas receberam ações da Ipiranga.*

• *Como acionistas da SUL AMÉRICA e da IPIRANGA (neste caso, ainda, agindo como Representantes desta), deliberaram e aprovaram o aumento de capital da SUL AMÉRICA, passando de R\$ 1.000,00 para R\$ 130.901.000,00, utilizando as ações da DISTRIBUIDORA em poder da IPIRANGA, fazendo com que surgisse a figura de "Ágio sobre Investimentos" na contabilidade da SUL AMÉRICA.*

• *Como acionistas da SUL AMÉRICA e Diretores Representantes da DISTRIBUIDORA, deliberaram e aprovaram a incorporação total da SUL AMÉRICA pela DISTRIBUIDORA, fazendo com que o "Ágio sobre Investimentos" contabilizado na SUL AMÉRICA fosse transferido para a contabilidade da DISTRIBUIDORA.*

• *Em todo o período fiscalizado, foram sempre Diretores da DISTRIBUIDORA com poderes de Administração. Os poderes de gerir os negócios da DISTRIBUIDORA estão previstos nos Estatutos da Companhia. Atualmente, continuam DIRETORES. [...].*

2) Ana Luzia Pedri:

• *Como acionista da DISTRIBUIDORA deliberou e aprovou a Incorporação das Ações da DISTRIBUIDORA pela IPIRANGA, sendo que o valor das ações foi avaliado levando-se em consideração a metodologia de rentabilidade futura, conforme apontado num Laudo de Avaliação para Efeitos de Incorporações de Ações, o que elevou o valor das ações de R\$ 1.540.000,00 para R\$ 130.900.000,00 (valor de mercado). Em troca, os acionistas receberam ações da Ipiranga.*

• *Em todo o período fiscalizado, foi sempre Diretora da DISTRIBUIDORA com poderes de Administração. Os poderes de gerir os negócios da DISTRIBUIDORA estão previstos nos Estatutos da Companhia. Atualmente, continua ocupando o cargo de DIRETORA, [...].*

3) Rute Inês Pedri:

• *Em todo o período fiscalizado, foi sempre Diretora da DISTRIBUIDORA com poderes de Administração. Os poderes de gerir os negócios da*

DISTRIBUIDORA estão previstos nos Estatutos da Companhia. Atualmente, continua ocupando o cargo de DIRETORA, [...].

Assim, tendo por base toda a legislação citada neste item e, principalmente, o Parecer da PGFN que concluiu: "A responsabilidade do dito "sócio-gerente", de acordo com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, decorre de sua condição de "gerente" (administrador), e não da sua condição de sócio", procede-se à inclusão dos administradores MARCOS PEDRI. ANA LUZIA PEDRI. ERNÂNI LUIZ PEDRI e RUTE INÊS PEDRI no pólo passivo desta autuação, na condição de responsáveis solidários pelo crédito tributário ora constituído, conforme previsto no art. 135, III, do Código Tributário Nacional, assim como no artigo 1.016 da Lei nº 10.406/2002 (Código Civil), conforme o caso.

[...]

9. Das Demais Infrações Apuradas

Da multa isolada por falta de recolhimentos de estimativa

Ao contabilizar as despesas de amortização do ágio produzido artificialmente, a contribuinte reduziu o Lucro Líquido da companhia e, conseqüentemente, os valores de IRPJ e CSLL devidos.

Com a glosa dessas despesas, as bases de cálculo dos citados tributos foram aumentadas, gerando um valor maior dos mesmos.

Conforme consta nas DIPJ's relativas aos anos-calendário de 2008 a 2010, a *DISTRIBUIDORA* optou pela apuração do IRPJ pela forma prevista no art. 2º da Lei nº 9.430/96 (pagamento por estimativa com apuração anual do imposto).

O pagamento por estimativa prevê a hipótese de que a base de cálculo do imposto seja determinada mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 (obedecidas às observações constantes na legislação, conforme o caso), chamada de base de cálculo presumida.

Conforme prevê o inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (com redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007), será aplicada multa de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do PAGAMENTO MENSAL, apurado na forma do art. 2º da lei nº 9.430/96, que deixou de ser efetuado.

[...]

10. Da Sujeição Passiva Solidária

Tendo em vista o que consta no tópico "8. Da Responsabilidade dos Acionistas e Administradores", foram lavrados os Termos de Sujeição Passiva Solidária que se encontram juntados na seqüência deste Termo.

[...]

Apresentada impugnação aos lançamentos, acostada às fls.1.272 a 1.298, pela Interessada que, após fazer um resumo da autuação (item 1. Síntese das alegações fiscais que culminaram no presente auto de infração), trouxe os seguintes argumentos, resumidamente:

- Todas as alegações da Autoridade são, em verdade, decorrentes de sua interpretação subjetiva, um ponto de vista pessoal, sobre atos praticados com respeito às diretrizes e normas contábeis, bem como à legislação societária e tributária e com respaldo na doutrina, inclusive naquela citada pelo próprio auto de infração;

- A operação praticada não apenas pela contribuinte, mas envolvendo todas as pessoas jurídicas mencionadas no Termo de Verificação Fiscal teve início naquela denominada por "incorporação de ações", disciplinada pelos arts. 251, 252 e seguintes, da Lei nº 6.404/76;

- Trata-se, portanto, de uma operação de reestruturação societária, amplamente adotada por inúmeras empresas nacionais, inclusive pelos grandes grupos empresariais, em que se pretende atingir diversos objetivos tais como o fortalecimento das estruturas societárias, a melhoria do perfil empresarial e o aumento de transparência que facilitem a formação de *joint ventures*, bem como a redução de custos administrativos e operacionais, além do aproveitamento de sinergias financeiras, o que é explicitamente convalidado pelos dispositivos legais que regem a operação;

- A leitura constante dos atos que compõem estas operações demonstra que os objetivos empresariais perseguidos por estas organizações empresariais não são, em sua grande maioria, "jogos de palavras" com finalidade única de percepção de economia tributária;

- No caso da contribuinte não é diferente, uma vez que além da própria economia gerada pelo benefício fiscal expresso pela legislação o qual ela inclusive faz questão de reconhecer e não ocultar ou "retardar o conhecimento", como se mencionou no auto pertence a uma gama de objetivos que fazem parte dos propósitos empresariais do grupo a que pertence a impugnante;

- Diante de todo este cenário, respeitosamente, a contribuinte questiona: sob qual entendimento a Autoridade Fiscalizadora concluiu que os atos praticados pela contribuinte seriam meros "artifícios formais" e que "as justificativas de 'a' a V não passaram de meros "jogos de palavras", pois a verdadeira intenção está descrita na justificativa de letra d' (pág. 30 do TVF) ?;

- Novamente invocando a necessidade de respeito ao trabalho da fiscalização, a conclusão a que chegou a Autoridade Fiscalizadora, neste particular de sugerir a participação da contribuinte e de seus acionistas na prática de atos ilícitos, com intuito de fraude e etc. é, claramente, irresponsável, na medida em que os fatos falam por si só, expressando que para além da necessidade de justificar a sua pretensão arrecadatória, a Autoridade Fiscalizadora precisa atentar para a solidez do conjunto de todos os atos praticados pela contribuinte, em um contexto muito maior do que a imaginada sonegação fiscal descrita pelo auto;

- E, para encerrar quanto a esta parte, se faz necessário, preliminarmente, por razões evidentes, rejeitar de pronto: (i) a desconsideração dos atos praticados pela contribuinte (não aceitação da Incorporação de Ações, da qual resultou a formação do ágio), por faltar previsão em Lei Ordinária neste sentido, conforme exige o parágrafo único do artigo 116 do CTN; e (ii) a aplicação da multa qualificada (150%), pelos argumentos aqui já despendidos e pelos que constarão de capítulo específico da presente defesa, mesmo porque a aplicação de qualquer penalidade, bem como a própria exigência fiscal em si se demonstrará infundada e passível de cancelamento, desde sua origem;

A CONSISTÊNCIA DO ÁGIO APURADO ATRAVÉS DE UM BENEFÍCIO FISCAL PREVISTO PELA LEGISLAÇÃO VIGENTE

- o ágio decorre da aquisição de investimento relevante em sociedade coligada ou controlada (no presente caso, o que ocorreu foi a aquisição da totalidade das ações da Distribuidora Curitiba de Papéis e Livros S.A., que se transformou em subsidiária integral da Holding Ipiranga Participações S.A.), e seja a que título for, uma vez que na presente situação se deu por subscrição, sendo que o valor desta aquisição deve ser obrigatoriamente desdobrado em: (a) valor de investimento propriamente dito e (b) Ágio ou Deságio, conforme seja maior ou menor respectivamente, sendo o valor da avaliação comparado com o valor do patrimônio líquido (PL) da Empresa Investida;

- É importante destacar que embora não tenha ocorrido transação financeira propriamente dita (pagamento em espécie) houve sim uma forma de aquisição admitida em lei, sendo possível identificar, sem qualquer sombra de dúvida as figuras do "adquirente" (Ipiranga Participações) e dos "alienantes" (acionistas que tiveram suas ações substituídas), bem como a natureza da operação (aquisição por subscrição de capital), e o valor da transação (valor de mercado atribuído às ações, determinado com base na rentabilidade futura). Mais uma vez cabe frisar: tudo feito com rigorosa observância da legislação societária e fiscal;

- A aplicação da regra expressa pelo art. 20, do Decreto-Lei nº 1.598/77 revela o critério necessário para a apuração do ágio, que em nada tem haver com a alegada "geração" do mesmo, sugerida pela Autoridade;

- Mesmo porque, a determinação contábil do ágio decorre da reavaliação resultante de um Laudo de Avaliação próprio, elaborado especificamente para tal finalidade, que justifica o desdobramento acima descrito, em valor de investimento e o ágio em si;

- O Laudo de Avaliação que traduz este resultado foi elaborado com estrita observância as normas contábeis e societárias, o qual inclusive não foi objeto de qualquer apontamento, por parte da fiscalização, sendo de se considerar que todos os critérios técnicos para a apuração do ágio devem ser considerados válidos;

- A boa técnica contábil também foi respeitada na elaboração do Laudo de Avaliação e, portanto, na apuração do ágio em si, não sendo possível corroborar com a afirmação de que teria ocorrido um "artifício formal" (pág. 14 do TVF), que de fato não ocorreu;

- Ao tentar justificar a impropriedade do ágio decorrente de operações internas, o pronunciamento da CVM a esse respeito se revela impróprio, primeiramente porque as interpretações que a CVM faz sobre a legislação societária se aplicam às companhias de capital aberto o que não é o caso da contribuinte e, segundo porque se trata apenas de uma interpretação de uma norma legal que não poderia impedir ou alterar a apuração do ágio, na forma como ocorreu no presente caso;

- Verifica-se que o próprio OFÍCIO-CIRCULAR/ CVM/SNC/SEP nº 01/2007 não questiona a validade do ágio interno, do ponto de vista da legislação societária. Ao contrário, faz-se necessário informar aqui que o próprio Professor Eliseu Martins, Titular da FEA/USP, já se pronunciou acerca da validade do "ágio interno", em Parecer próprio, acostado em Processo Fiscal discutindo situação idêntica, já em trâmite no CARF (PAF nº 10980.722658/2010-13). Confira-se:

"5. Conclusão

O surgimento do ágio em operações de combinação de negócios, realizadas dentro de um mesmo grupo societário, não tem sentido econômico. A Contabilidade, sabiamente, expurga essa informação ao considerar o grupo societário uma entidade única, quando reporta suas demonstrações consolidadas. O correto, contabilmente, é fazer o mesmo nas demonstrações individuais também.

Entretanto, o respaldo em legislação tributária para o fenômeno ágio gerado internamente dá sentido econômico à operação. Há de fato riqueza sendo gerada pelo grupo societário nesses arranjos só que, no caso, está sendo **transferida do Estado para o grupo via renúncia fiscal.** É bem verdade que referido respaldo legal concorre, ainda que indiretamente, para o retrocesso do estágio avançado de desenvolvimento em que se encontra a Contabilidade Brasileira".

(grifos nossos)

- portanto, percebe-se que o "equivoco" do Sr. Agente Fiscal quanto à legitimidade do ágio gerado nessas operações, para fins do Direito Contábil Fiscal, não foi cometido pelo Ilustre Professor Eliseu Martins, que se manifestou expressamente no sentido de que a legislação tributária dá respaldo para a operação;

- A propósito, neste sentido a própria contribuinte, embora não sendo uma Companhia de Capital Aberto, terminou por atender à orientação da CVM ao neutralizar, para fins econômicos, o valor do ágio, mediante constituição da "Provisão na forma da IN/CVM 319/349", conforme bem observou a autoridade fiscalizadora (pág. 18 do TVF);

- Aliás, a CVM entende e trata da necessidade da neutralização do valor do Ágio, para fins econômicos, no intuito de preservar direitos de acionistas minoritários não se aplicando apenas nas chamadas "operações internas";

- Como pode ser claramente observado da simples leitura das INs CVM 319/99 e 349/01, a própria CVM cuidou de resolver o conflito que poderia advir na interpretação das normas comerciais/contábeis e confronto com a legislação fiscal, criando uma fórmula que possibilita a neutralização para fins econômicos sem, contudo, prejudicar ou interferir nas disposições e direitos fiscais a respeito. A solução foi determinar a constituição de Provisão Redutora, o que a impugnante efetuou em rigorosa observância às disposições da CVM, constituindo a "Prov. IN CVM 319/349";

- Apesar de constar a existência desta "Provisão", inclusive citando-a diversas vezes no TVF, a Autoridade Fiscalizadora ao firmar seu "entendimento" com base apenas em conceitos de natureza econômica, terminou por não considerar por completo as disposições das INS 319/99 e 349/01;

- Desta forma, fica evidente que o ágio gerado na incorporação de ações, ainda que entre empresas sob o mesmo controle societário, não afronta o Direito Contábil Fiscal/Tributário, sendo imperiosa a necessidade de se reconhecer a legalidade da operação realizada pela Impugnante;

No tópico **A LEGALIDADE DE DELIBERAÇÕES EM ASSEMBLÉIAS DE UM MESMO GRUPO EMPRESARIAL**, a Interessada transcreve artigos da Lei das S/A sobre incorporações de ações, bem como artigos da Lei 11.638/07 e Lei nº 11.941, de 2009 no sentido de que esta última foi editada após a reorganização

societária efetuada e aquela previu alterações destacando que não haveria efeitos tributários, onde assevera:

- Diante desse intuito do legislador em preservar as regras vigentes, para fins tributários, mesmo diante desta profunda alteração das normas societárias é que se percebe a profundidade do tema, sobretudo porque o instituto da Incorporação de Ações tem um propósito específico;

- Este propósito específico do instituto da Incorporação de Ações é o de transformar a empresa em subsidiária integral, o que normalmente é procedido dentro do mesmo grupo econômico, não havendo previsão legal e nem sequer necessidade de envolver terceiros de qualquer natureza. Esta operação objetiva apenas concentrar os atuais acionistas (no momento da operação) em uma empresa holding (como ocorreu no presente caso), propiciando concentração de ações e de decisão na sociedade (o que inclusive foi justificado no Protocolo e Justificação de Incorporação de Ações);

- Ou seja, este dispositivo nada mais faz do que permitir a formação de uma holding, entre os atuais acionistas, por decisão de sua maioria, reservando aos dissidentes apenas o direito em apurar seus haveres (Lei 6.404/76). Consiste num instrumento de suma importância no fortalecimento da "gestão corporativa", servindo como medida preparatória para a consolidação de controle societário e para tomada de decisão em casos de negociações com instituições financeiras na busca de capital, bem como nas associações com outros Grupos Empresariais;

- Trata-se, portanto, de uma operação prevista em lei para ser executada entre os atuais acionistas, sem qualquer necessidade de envolvimento de terceiros, conforme já afirmado, sendo inclusive necessário a preservação da proporcionalidade das participações existentes anteriormente, sob pena de aquele que se sentir prejudicado exercer o direito de retirada previsto em lei !;

- Exatamente por tal razão, fica difícil de entender o raciocínio da fiscalização, com todo o respeito, quando menciona a chamada "inexistência de independência" na deliberação dos atos das Companhias envolvidas no processo de Incorporação de Ações;

- A PRERROGATIVA LEGAL DE DEDUÇÃO DO ÁGIO COMO DESPESA FRENTE AO CONCEITO GERAL DE DESPESA NECESSÁRIA

- Em determinado momento, a partir da pág. 26 do TVF, a Autoridade Fiscalizadora menciona como alegação para a não aceitação do ágio o fato de que tal despesa de amortização não se enquadraria no conceito de despesa necessária, no âmbito do art. 299, do Decreto nº3.000/99 - RIR/99;

- Sobre tais alegações, é necessário que se afirme que a D. Autoridade Fiscalizadora recorre a regras gerais de apuração do imposto de renda das pessoas jurídicas, para justificar seu critério subjetivo de interpretação do instituto da Incorporação de Ações;

- A dedutibilidade do ágio está prevista em norma específica editada em momento posterior à regra geral, que é de 1977 uma vez que se encontra prevista nos arts. 7º e 8º, da Lei 9.532, de 1997, consolidado no art. 386 do RIR/99 (que transcreve);

- Trata-se de um critério bastante claro e específico para o caso concreto do tratamento do ágio COMO UMA DESPESA nos casos em que este é decorrente de

operações que envolvam a figura da incorporação, como no presente caso, o que torna inimaginável a sua desconsideração, apenas com respaldo nas regras gerais de tratamento de despesas, para fins de apuração do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas;

- Importante destacar aqui, que pela simples leitura sistemática dos parágrafos do artigo 251 e do artigo 252 da Lei 6.404/76, anteriormente transcritos, não fica nenhuma dúvida de que a subscrição de capital no processo de Incorporação de Ações resulta, para a empresa que recebe as ações, em uma espécie de aquisição;

- Este destaque se faz necessário para melhor compreender o alcance do benefício trazido pelos artigos 7º e 8º da Lei 9.532/97, que possibilitam a dedutibilidade das bases do IRPJ e CSLL em 1/60 (um sessenta avos) para empresas que possuam participações societárias adquiridas com ágio. Em momento algum a lei estabelece como necessária a existência de transação financeira (pagamento em moeda corrente) para que a aquisição possa dar direito ao benefício de dedutibilidade;

OUTRAS QUESTÕES ABORDADAS PELO AUTO DE INFRAÇÃO

- As questões que até então foram discutidas no âmbito da presente impugnação encerram com clareza a inadmissibilidade do auto de infração ora lavrado, na medida em que, com o devido respeito, a Autoridade Fiscalizadora labora em equívoco não somente pela consideração do escopo formal da operação (pois considerou como simples "jogo de papel" algo que se sustenta como uma operação comercial sólida e evolutiva, há quase 40 anos), mas também pelo aspecto concreto da legislação que trata do tema, uma vez que o Auto de Infração, em momento algum, apresentou qualquer ato falho da empresa, à luz da legislação tributária ou de qualquer outra norma de Direito Tributário;

- É necessário que se diga que a construção de toda a operação de Incorporação de Ações levada a efeito pelo Grupo Empresarial, operação na qual houve a aquisição de participação societária que deu origem à formação do ágio, não mereceu qualquer retoque por parte da Fiscalização;

- Não havendo como desconstituir por critério legal a base da operação a não ser por mera opinião, por critério subjetivo de discordância pessoal também se faz necessário reconhecer que os arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97 não se prestam a outra função, a não ser a de reconhecer o direito expresso de uma pessoa jurídica, que possa incorporar ou vir a ser incorporada, total ou parcialmente (caso de cisão) por outra, na qual detinha participação adquirida com ágio, independentemente da forma pela qual se deu a aquisição (no caso originalmente a aquisição se deu por Incorporação de Ações, em um segundo momento por subscrição de capital);

- A INAPLICABILIDADE DA MULTA AGRAVADA

- Mesmo que os argumentos até aqui expostos não sejam suficientes para que esta D. Turma Julgadora cancele os autos de infração o que se menciona apenas a título de argumentação fica desde já claro que a SERIEDADE dos atos praticados pelas pessoas jurídicas que compõem o Grupo Empresarial afasta qualquer pretensão de aplicação da multa agravada no percentual de 150% (prevista no art. 44, § 1º, da Lei 9.430/96);

- A partir da pág. 32 do TVF, a Autoridade Administrativa tenta traçar um paralelo no intuito de amoldar os atos praticados pela contribuinte com as definições

fazendo parte de um ponto de vista pessoal sobre atos praticados com respeito à legislação societária e tributária, em todos os atos procedidos no âmbito do processo de Reestruturação Societária do Grupo Empresarial.”

A já citada 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis, analisando o feito fiscal e as peças de defesa, decidiu, por meio do Acórdão nº. 07-30.843, de 15 de março de 2013 pela procedência do lançamento.

O referido julgado foi assim ementado:

Aquisição de Investimento com Ágio. Amortização. Possibilidades Legais de Dedutibilidade.

Além da alienação do investimento em coligada ou controlada avaliado pelo patrimônio líquido, a outra possibilidade legal de deduzir a amortização do ágio na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL fica restrita à hipótese prevista no art. 386, III, do RIR de 1999, qual seja, em que a pessoa jurídica absorve o patrimônio de outra em virtude de **incorporação**, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, ou em que a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária (controladora).

Uma eventual valorização de investimento e/ou patrimônio de uma empresa, produzida por Laudo de Avaliação, quando é repassado/transferido a outra empresa por força de várias operações societárias entre **empresas do mesmo grupo econômico**, não tem natureza de **ágio**, seja porque não se pode reconhecer/legitimar a existência de uma **mais valia** originada de forma unilateral ou porque não há custo de aquisição, mormente quando comprovado que seu surgimento só se fez presente para uma única finalidade: a redução de tributos.

Responsabilidade Tributária Solidária. Infração de Lei.

Os diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica respondem pessoalmente, de forma solidária com a Contribuinte, pelos créditos tributários correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Multa de Ofício Qualificada. Conduta Dolosa. Aplicação Legitimada.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo (solidários incluídos) se enquadra nas hipóteses definidas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

Multa Isolada. Glosa de Despesas. Falta de Recolhimento do IRPJ e CSLL sobre base de cálculo (recalculada) estimada mensal.

Matéria não contestada considera-se matéria não impugnada.

Tributação Reflexa. CSLL.

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal, em face da estreita relação de causa e efeito entre ambos.

Irresignados, interpuseram recurso voluntário:

a) a contribuinte fiscalizada (fls. 1.422/1.464); e

b) Ernani Luiz Pedri, Marcos Pedri, Ana Luzia Pedri e Rute Inês Pedri (fls. 1.485/1.525, 1.528/1.568, 1.571/1.613 e 1.616/1.659).

Em sua peça recursal, a pessoa jurídica fiscalizada discorre sobre: os atos praticados e seu propósito negocial; o benefício fiscal previsto na legislação; a diferença entre os termos AQUISIÇÃO e PAGAMENTO, a seu ver, utilizados pela autoridade fiscal como sendo a mesma coisa; a prerrogativa legal de dedução do ágio como despesa, frente ao conceito geral de despesa necessária; a inaplicabilidade da multa "agravada"; à suposta ausência de contestação da MULTA ISOLADA; e, por fim, sobre o descabimento da sujeição passiva solidária.

Os indicados como responsáveis solidários, apresentaram recursos de igual teor, por meio dos quais sustentam o descabimento da sujeição passiva solidária e, adiante, renovam as razões de defesa apresentadas pela pessoa jurídica atuada.

Às fls. 1.663/1.686, a FAZENDA NACIONAL apresenta contrarrazões sustentando a procedência da autuação em todos os seus termos.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço dos apelos.

Cuida a lide de exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e Multa Isolada, relativas aos anos calendário de 2008, 2009 e 2010, formalizadas a partir da imputação de amortização de ágio inexistente e de falta de recolhimento das antecipações obrigatórias (estimativas).

Aprecio, pois, os argumentos trazidos pelos recursos voluntários interpostos.

CONTRIBUINTE FISCALIZADA

AS OPERAÇÕES REALIZADAS PELA RECORRENTE

A Recorrente discorre em sua peça de defesa sobre o que denominou PLANO DE REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA, alegando que ele encontra respaldo na legislação vigente. Afirma que ao realizar as etapas do processo de reestruturação societária do Grupo Empresarial respeitou integralmente as formalidades prescritas pela legislação societária e, sobretudo, tributária. Sustenta que todas as alegações da autoridade fiscal decorrem de interpretação subjetiva ("*um ponto de vista pessoal*"). Abordando o PROPÓSITO NEGOCIAL da operação, aponta: alteração da estrutura societária, com a retirada e inclusão de acionistas; transformação da natureza jurídica em Sociedade Anônima; transformação da principal empresa operacional em SUBSIDIÁRIA INTEGRAL; e adoção de novas regras de gestão. Adiante, tecendo considerações sobre o que chamou BENEFÍCIO FISCAL PREVISTO NA LEGISLAÇÃO VIGENTE, alega que a operação de INCORPORAÇÃO DE AÇÕES era a única opção legal vigente à época que lhe possibilitaria promover, ao mesmo tempo, uma reorganização societária interna sem envolvimento de terceiros, a sua transformação em subsidiária integral e a pretendida atualização patrimonial. Argumenta que o ágio decorre da aquisição de investimento relevante em sociedade coligada ou controlada, e que, no presente caso, o que ocorreu foi a aquisição da totalidade das suas ações, que se transformou em subsidiária integral da IPIRANGA PARTICIPAÇÕES S/A, sendo esta, a aquisição, feita por subscrição, cujo valor deve obrigatoriamente ser desdobrado em VALOR DO INVESTIMENTO e ÁGIO/DESÁGIO. Repisa que, no caso, houve sim uma forma de aquisição admitida em lei, sendo possível identificar o ADQUIRENTE (IPIRANGA PARTICIPAÇÕES S/A), os ALIENANTES (ACIONISTAS QUE TIVERAM SUAS AÇÕES SUBSTITUÍDAS), a NATUREZA DA OPERAÇÃO (AQUISIÇÃO POR SUBSCRIÇÃO DE CAPITAL) e o VALOR DA TRANSAÇÃO (VALOR DE MERCADO ATRIBUÍDO ÀS AÇÕES, determinado com base na RENTABILIDADE FUTURA). Alega que as autoridades fiscalizadora e julgadora sustentam continuamente que a AQUISIÇÃO a que se reporta a lei somente poderia ter ocorrido por pagamento em espécie, o que revela desvirtuamento do preceito contido na norma. Afirma que, uma vez atendidas as condições impostas pelo legislador ordinário para a dedutibilidade da despesa com amortização do ágio, não se pode admitir a sua glosa com base em outros requisitos previstos na norma geral de dutibilidade.

Vejamos primeiramente os fatos, tomando-se por base a descrição feita no TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL de fls. 1.218/1.261.

- em 30/10/2007 a fiscalizada foi transformada de SOCIEDADE EMPRESÁRIA LIMITADA para SOCIEDADE ANÔNIMA DE CAPITAL FECHADO, com capital social de R\$ 1.540.000,00, dividido em quotas de R\$ 1,00 cada uma, que foi repartido em 1.540 ações ordinárias nominativas no valor nominal de R\$ 1,00, de modo que cada acionista (como passaram a ser chamados os proprietários da pessoa jurídica) recebeu o mesmo número de ações equivalentes a sua anterior participação, sem acréscimo ou diminuição, conforme a seguinte distribuição (documentos de fls. 50/63):

MARCOS PEDRI.....385.000 AÇÕES ORDINÁRIAS - R\$ 385.000,00

ANA LUZIA PEDRI..... 385.000 AÇÕES ORDINÁRIAS - R\$ 385.000,00

ERNANI LUIZ PEDRI..... 385.000 AÇÕES ORDINÁRIAS - R\$ 385.000,00

RUTE INÊS PEDRI TREVISOL.. 385.000 AÇÕES ORDINÁRIAS - R\$ 385.000,00

- em 09/11/2007, por meio de INSTRUMENTO PARTICULAR DE AJUSTE SOCIETÁRIO COM TRANSFERÊNCIA DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS E OUTRAS AVENÇAS, fls. 458/462, RUTE INÊS PEDRI TREVISOL deixa a sociedade e transfere suas ações para ELGA MARIA PEDRI e LEONI CRISTINA PEDRI, e os demais acionistas transferiram parcela de suas ações para os novos acionistas (ELGA MARIA PEDRI, LEONI CRISTINA PEDRI e AUGUSTO JOSÉ PEDRI), de modo que a participação na sociedade ficou assim distribuída:

MARCOS PEDRI.....256.667 AÇÕES - R\$ 256.667,00

ANA LUZIA PEDRI..... 256.667 AÇÕES - R\$ 256.667,00

ERNANI LUIZ PEDRI..... 256.667 AÇÕES - R\$ 256.667,00

ELGA MARIA PEDRI..... 256.666 AÇÕES - R\$ 256.666,00

LEONI CRISTINA PRDRI..... 256.666 AÇÕES - R\$ 256.666,00

AUGUSTO JOSÉ PEDRI..... 256.666 AÇÕES - R\$ 256.666,00

- em 15/10/2007, quinze dias após a transformação da sociedade de LIMITADA para S/A DE CAPITAL FECHADO, MARCOS PEDRI e ERNANI LUIZ PEDRI constituem a companhia IPIRANGA PARTICIPAÇÕES S/A, sociedade anônima de capital fechado (Estatuto às fls. 488/498), com capital de R\$ 1.000,00, dividido em 1.000 ações, onde cada acionista integralizou 50% do capital (em 13/12/2007, a IPIRANGA mudou seu objeto social para incluir a atividade de *HOLDING*);

- também em 15/10/2007, os Srs. MARCOS PEDRI e ERNANI LUIZ PEDRI constituíram a companhia SUL AMÉRICA PARTICIPAÇÕES S/A, sociedade anônima de capital fechado (Estatuto às fls. 488/498), com capital de R\$ 1.000,00, dividido em 1.000 ações, onde cada acionista integralizou 50% do capital;

- em 13/12/2007, por meio de ASSEMBLEIAS GERAIS EXTRAORDINÁRIAS, fls. 64/90 e 499/526, a FISCALIZADA e a IPIRANGA PARTICIPAÇÕES promoveram as seguintes deliberações:

i) a incorporação, pela IPIRANGA, da totalidade das ações da FISCALIZADA, tornando esta sua subsidiária integral;

ii) aprovação de um LAUDO DE AVALIAÇÃO para efeitos de INCORPORAÇÃO DE AÇÕES, no qual foi consignado o valor de R\$ 130.900.000,00 como representativo do valor de mercado da fiscalizada (metodologia de rentabilidade futura);

iii) aprovação de um LAUDO DE AVALIAÇÃO da IPIRANGA, em que o PATRIMÔNIO dela era representado pelos saldos das CONTAS CAIXA e CAPITAL SOCIAL, no valor de R\$ 1.000,00;

iv) aumento do capital social da IPIRANGA, em decorrência da incorporação das ações da fiscalizada; e

v) alteração dos objetos sociais e dos Estatutos;

- em 19/12/2007, isto é, seis dias após a IPIRANGA ter incorporado as ações da Recorrente, por meio de ASSEMBLEIA GERAL EXTRAORDINÁRIA, os acionistas da SUL AMÉRICA PARTICIPAÇÕES, Srs. MARCOS PEDRI e ERNANI LUIZ PEDRI resolvem aprovar o aumento de capital social no montante de R\$ 130.900.000,00, mediante a emissão de ações ordinárias e nominativas, em igual número, que foram integralizadas pela IPIRANGA PARTICIPAÇÕES com as ações da Recorrente que ela havia incorporado;

- na SUL AMÉRICA PARTICIPAÇÕES, as ações recebidas em razão da integralização de capital foram contabilizadas da seguinte forma:

LANÇAMENTO A DÉBITO

ATIVO PERMANENTE

DIST. CTBA DE PAPÉIS E LIVROS S/A13.526.501,04

ÁGIO INV. DIST. CTBA DE PAPÉIS E LIVROS S/A.....117.373.498,96

LANÇAMENTO A CRÉDITO

PATRIMÔNIO LÍQUIDO

CAPITAL SOCIAL EM QUOTAS.....130.900.000,00

- em 1º de março de 2008, a Recorrente incorpora a SUL AMÉRICA PARTICIPAÇÕES, passando a registrar em sua contabilidade a rubrica ÁGIO SOBRE INVESTIMENTO.

Em apertada síntese, o que temos é o seguinte: em 15/10/2007, os sócios da fiscalizada, Srs. MARCOS PEDRI e ERNANI LUIZ PEDRI; constituem a companhia IPIRANGA PARTICIPAÇÕES S/A e a companhia SUL AMÉRICA PARTICIPAÇÕES S/A; em 13/12/2007, a IPIRANGA PARTICIPAÇÕES incorpora a totalidade das ações da Recorrente reavaliadas a preço de mercado; seis dias depois, em 19/12/2007, os acionistas da

SUL AMÉRICA PARTICIPAÇÕES, Srs. MARCOS PEDRI e ERNANI LUIZ PEDRI, aprovam o aumento da companhia, que é integralizado pela IPIRANGA PARTICIPAÇÕES com as ações reavaliadas da Recorrente; por fim, em 1º de março de 2008, a Recorrente incorpora a SUL AMÉRICA PARTICIPAÇÕES, registra o ágio e passa a amortizá-lo.

A primeira questão a ser apreciada, portanto, diz respeito à possibilidade, frente à legislação tributária, da dedutibilidade da despesa de ágio promovida pela Recorrente, para fins de determinação da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

A questão da dedutibilidade de amortizações de ágio, penso, deve ser apreciada tomando-se por base o conjunto fático retratado nos autos e que acima foi sinteticamente descrito, inexistindo possibilidade de aplicação a casos diversos (conjuntos fáticos distintos) uma mesma solução. Portanto, em princípio, o simples fato de o ágio ter sua origem em processo de reorganização interna de Grupo econômico não poderia servir de suporte para fundamentar uma eventual glosa da despesa correspondente à sua amortização.

Observo de início que, diante dos termos da imputação promovida pela autoridade fiscal, a discussão acerca da legalidade ou legitimidade das operações realizadas pela contribuinte só encontra relevância no contexto da qualificação da penalidade aplicada.

Não cabe à Administração Tributária imiscuir-se nas decisões tomadas em âmbito privado por Grupo Econômico de qualquer natureza. Entretanto, quando tais decisões resultam em significativo abalo no fluxo de recolhimento de tributos, deve a autoridade tributária envidar esforços para, no exercício da sua atividade fiscalizadora, verificar se os procedimentos com repercussão tributária porventura adotados encontram-se em conformidade com a lei de regência.

No caso vertente, a constituição da empresa IPIRANGA PARTICIPAÇÕES S/A para incorporar as ações da fiscalizada, pelo valor atualizado, transformando-a em sua subsidiária integral, trouxe significativa redução de tributos, eis que, de tal processo, fez-se emergir despesa que, no entender dos envolvidos, era perfeitamente dedutível das bases de cálculo das exações devidas.

Para a solução da lide, creio que mereçam ser destacados alguns fundamentos utilizados pela Fiscalização para promover a glosa das despesas com amortização de ágio.

Nessa linha, penso que sejam dignos de destaque os seguintes elementos:

1. na reorganização levada a efeito pelo Grupo econômico do qual a Recorrente é uma das integrantes, todos os atos societários foram praticados sem independência (no caso das atas das Assembleias que deliberaram acerca da incorporação de suas ações pela IPIRANGA PARTICIPAÇÕES, ficou constatado que referida deliberação foi tomada pelos mesmos acionistas nas duas pessoas jurídicas);

2. a constituição da SUL AMÉRICA PARTICIPAÇÕES objetivou claramente a criação de uma empresa-veículo para recepcionar as ações reavaliadas da Recorrente, ações essas que retornaram para a própria Recorrente, que passou a amortizar a mais valia do seu próprio patrimônio;

3. a reorganização societária da qual emergiu o ágio não envolveu desembolso de qualquer natureza, de modo que revela-se absolutamente impróprio falar-se em custo de aquisição, eis que inexistente;

4. considerando o Grupo Econômico, a Recorrente representa a única pessoa jurídica com atividade operacional, geradora de renda, de modo que somente a ela interessava a redução tributária perseguida;

5. é evidente que a intenção buscada pela reorganização engendrada não foi outra que não a redução da incidência tributária.

6. a teoria contábil dá respaldo apenas ao ágio pago numa negociação entre comprador e vendedor não relacionados entre si;

7. o ágio gerado internamente não decorre de uma operação com propósito negocial;

8. no presente caso, não houve negociação, nem compra, nem venda, nem mercado livre e aberto;

9. conforme reprodução abaixo, a CVM, por meio do Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP 01/2007, condenou as operações em que há ágio gerado internamente;

A CVM tem observado que determinadas operações de reestruturação societária de grupos econômico (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 pela equivalência patrimonial, supera o valor patrimonial desse investimento. E mais, preço ou custo de aquisição somente surge quando há dispêndio para se obter algo de terceiros. Assim, não há, do ponto de vista econômico, geração de riqueza decorrente de transação consigo mesmo. Qualquer argumento que não se fundamente nessas assertivas econômicas configura sofisma formal e, portanto, inadmissível.

Não é concebível, econômica e contabilmente, o reconhecimento de acréscimo de riqueza em decorrência de uma transação dos acionistas com eles próprios. Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável (não se questiona aqui esse aspecto), do ponto de vista econômico, o registro de ágio, em transações como essas, somente seria concebível se realizada entre partes independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões

ou outros interesses que ao 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.

10. a Resolução CFC nº 1.110/07 assinala (item 120):

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

11. a despesa de amortização de ágio interno não se enquadra no conceito de despesa necessária, seja porque não foi paga, nem jamais será, seja porque ela não decorreu de consumo ou sacrifício de ativos;

12. no caso do ágio interno, não há que se falar em diluição de custo ao longo do tempo, porque não há custo a ser diluído, não se podendo falar, assim, em despesa de amortização incorrida.

A meu ver, a descrição dos fatos apresentada pela Recorrente em sua peça de defesa torna incontroversa a seguinte questão: não obstante os motivos declarados, a decisão acerca da reorganização e reestruturação societária foi tomada no âmbito do GRUPO ECONÔMICO do qual a contribuinte é parte integrante. Como é cediço, a unicidade de direção, controle ou administração, representa elemento crucial na caracterização do Grupo econômico.

Os fatos retratados nos autos, à evidência, tornam inafastável a tese esposada pelas autoridades autuantes na peça acusatória de que as operações realizadas pelo Grupo Econômico visaram, única e exclusivamente, reduzir a incidência tributária por meio de despesa artificializada.

Em uma primeira análise, os procedimentos adotados pela Recorrente revelam-se em conformidade com a lei. Entretanto, ao analisarmos os fatos que lhes serviram de suporte, ficam evidenciados fatores que levam à convicção acerca do artificialismo na geração da despesa com amortização de ágio.

Com efeito, um processo de reestruturação societária, submetido a uma única vontade, eis que realizado entre empresas pertencentes ao mesmo Grupo Econômico, realizado em um espaço curto de tempo, no qual não houve desembolso ou sacrifício de ativo de qualquer natureza, totalmente desprovido de substância econômica, não encontra guarida nas disposições dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, de modo a tornar o ágio, nascido de si próprio, dedutível.

A contrario sensu, tivesse a citada reestruturação envolvido partes independentes e revelado efetiva substância econômica, de modo que o preço do negócio (custo de aquisição) fosse formado sem interferência, poder-se-ia admitir a dedutibilidade pretendida.

O planejamento tributário engendrado pela Recorrente, que ao menos no que tange aos seus efeitos fiscais revela o lado perverso das práticas adotadas sob esse manto, representou, em síntese, a criação de uma despesa que tem por base a própria mais valia do seu patrimônio, isto é, a contribuinte, a partir de uma avaliação encomendada pelo Grupo Econômico do qual faz parte, fez refletir no ativo de uma HOLDING os resultados de uma suposta rentabilidade futura e, por meio de uma incorporação às avessas, efetivada em curto espaço de tempo e sem despendar um único centavo, transformou essa mais valia em uma despesa.

A meu ver, outra não poderia ser a conclusão a que chegou a Fiscalização, pois, no caso vertente, em que a despesa apropriada decorreu de mais valia do patrimônio daquela que almejou beneficiar-se de sua dedutibilidade, não há que se falar em ágio decorrente de aquisição investimento.

Ainda que algum tipo de "propósito" possa ser extraído da reorganização societária implementada pela Recorrente, aqui, o que importa verificar é, primeiro, se os efeitos tributários decorrentes de tal reorganização podem ser admitidos à luz da legislação de regência, e, segundo, se existem elementos ou se a própria reorganização em si autorizam concluir que a contribuinte, embora tivesse perfeito conhecimento acerca da impossibilidade de aproveitamento da vantagem fiscal, deliberadamente a perseguiu.

Penso que não importa discutir se, no presente caso, pode-se chamar de AQUISIÇÃO a operação por meio da qual a Recorrente teve as suas ações incorporadas pela IPIRANGA PARTICIPAÇÕES S/A, mas, sim, se tal operação autoriza a constituição de **ÁGIO DEDUTÍVEL**, não importando também maiores investigações ao NOME que foi dado a mais valia resultante da operação, sendo evidente que o simples fato de denominar-se ÁGIO, por si só, não o torna dedutível.

Cumprе notar que a Recorrente, ao mesmo tempo em que afirma que a citação a pronunciamentos da CVM acerca do ágio revela-se imprópria, adiante, contraditoriamente, admite que ela própria atendeu as orientações das Instruções Normativas/CVM nºs 319 e 349. Quanto a tal aspecto, inclusive, assinala: "*a Recorrente respeitou à risca os preceitos instituídos pela CVM, quando aplicáveis ao caso concreto: uma Reestruturação Societária promovida por uma sociedade por ações de capital fechado*".

Quando se questiona operações como as engendradas pela Recorrente, a questão nuclear direciona-se para a ausência de sacrifício de ativo de qualquer natureza, que possibilite identificar CUSTO passível de ser utilizado como redutor da renda tributável. A ausência deste, do CUSTO, resulta na obtenção indevida e, como dito, perversa, eis que transfere renda para o particular sem que haja uma contraprestação correspondente.

É importante destacar que o ágio, que representa CUSTO na aquisição de participação societária, em regra não produz efeitos tributários, vez que, extinta a participação societária, ele é confrontado com a mais valia que lhe deu causa. Assim, na situação em que o referido CUSTO inexistе, a neutralidade tributária em referência fica comprometida.

Tenho, pois, por artificial o ágio gerado na operação submetida a exame e, por decorrência, indedutível.

MULTA QUALIFICADA

Argumenta a Recorrente que a licitude das razões econômicas, societárias e administrativas que motivou os atos praticados, afasta qualquer pretensão de aplicação da multa qualificada (denominada de "agravada" pela Recorrente). Afirma que, ainda que houvesse indício da prática de SIMULAÇÃO, não caberia às autoridades administrativas a aplicação da sanção, mas, sim, ao Poder Judiciário. Sustenta que a lisura dos atos praticados revela a inexistência de qualquer indício de fraude ou simulação e, por consequência, de ação dolosa.

Rejeito, inicialmente, o argumento da Recorrente de que não competiria à Administração Tributária a aplicação da sanção, e sim ao Poder Judiciário, eis que estamos diante de aplicação de penalidade administrativa (multa pecuniária), devidamente prevista em lei tributária.

À autoridade administrativa tributária cumpre, a partir da constatação da concretização da hipótese descrita na lei, aplicar a sanção e adotar as demais providências correlacionadas ao fato apurado, como, por exemplo, elaborar a denominada REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. À evidência, eventuais sanções no campo penal, caberá ao Poder Judiciário. No caso, a autoridade administrativa limita-se a noticiar o fato ao *parquet* federal, a quem cumpre apreciar se encontram-se reunidos elementos capazes de servir de lastro para ação penal cabível.

A autuação, no presente caso, fundou-se na constatação e comprovação de que a reestruturação elaborada pela fiscalizada visou, apenas, alcançar um benefício fiscal previsto em lei. Para tanto, em curtíssimo espaço de tempo, não obstante declinar formalmente razões de ordem societária ou econômica, constituiu uma HOLDING; transformou-se em subsidiária integral da HOLDING criada, vez que esta incorporou suas ações pelo valor de mercado; constituiu uma empresa-veículo para recepcionar as suas ações reavaliadas e, passo seguinte, por meio de uma incorporação reversa, passou a deduzir um suposto "ágio", derivado de uma alegada rentabilidade futura dos seus ativos.

Diante dos fatos retratados, não me parece restar dúvida de que a fiscalizada agiu, intencionalmente (dolosamente), no sentido de impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, das suas condições pessoais, afetando, assim, as obrigações tributárias principais.

No caso vertente, a meu ver, a qualificação é ínsita à própria infração imputada, isto é, se existente essa, não há como deixar de admitir a exasperação da penalidade, vez que a irregularidade apontada encontra seu maior suporte no artificialismo da reorganização societária empreendida.

MULTA ISOLADA - FALTA DE IMPUGNAÇÃO

Alega a Recorrente que o ato decisório equivoca-se ao sustentar que a MULTA ISOLADA não foi contestada, pois, quando formulou a sua impugnação, pediu o cancelamento total do auto de infração, rebatendo inclusive a aplicação da multa, que, a seu ver, era indevida por decorrência da própria imputação principal. Adiante, fazendo referência à súmula CARF nº 82, traz considerações no sentido de que a multa em questão só pode ser exigida antes do término do período de apuração.

Obviamente, sendo a MULTA ISOLADA em referência decorrente da imputação de outra infração, sendo esta improcedente, improcedente também será a penalidade em questão. Contudo, não é a isso que a decisão de primeiro grau se reporta, mas, sim, ao fato de a Recorrente não ter aportado ao processo razões específicas em relação à aplicação da penalidade, de modo que, ainda que julgada subsistente a infração da qual ela decorre, a sua exigibilidade restaria comprometida em virtude do eventual acolhimento dessas razões de defesa específicas.

As razões específicas acima referenciadas efetivamente não foram sequer tangenciadas em sede de impugnação, de modo que a afirmação contida no ato decisório recorrido no sentido de que a MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE não foi objeto de contestação (específica) não é digna de qualquer reparo.

Como é cediço, à luz do que dispõe o artigo 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, na redação que lhe foi dada pela Lei nº 9.532, de 1997, a matéria que não tenha sido expressamente contestada, considerar-se-á não impugnada, decorrendo daí que, não tendo sido objeto de contestação específica, carece competência à autoridade de segunda instância para dela tomar conhecimento em sede de recurso voluntário.

A título de mero esclarecimento, ressalto que a súmula CARF nº 82 não trata da matéria aqui referenciada (MULTA ISOLADA), mas, sim, da própria ESTIMATIVA.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

Alega a Recorrente que o acórdão recorrido não fez qualquer menção às impugnações apresentadas pelos acionistas. A seguir, tece considerações acerca dos argumentos trazidos pelas referidas peças de contestação, bem como sobre o arrolamento de bens constante dos autos.

Afasto o argumento de que o acórdão recorrido não fez qualquer menção às impugnações interpostas pelas pessoas indicadas como responsáveis solidários, vez que o referido ato decisório cuidou da matéria em item específico (DO TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA). Pode-se até afirmar que a análise ali empreendida foi econômica, mas, alegar que não foi feita "*qualquer menção*", constitui argumento que não pode ser acolhido.

Cumpra destacar que os argumentos de qualquer natureza, inclusive os relacionados a arrolamentos de bens, associados à imputação de responsabilidade a terceiros, serão objeto de análise a seguir, na apreciação dos recursos interpostos pelas pessoas envolvidas, desde que neles tenham sido mencionados. Ausente, no caso, legitimidade da pessoa jurídica autuada para sustentar razões em nome daqueles.

RECURSOS INTERPOSTOS PELOS INDICADOS COMO RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS

Como já dito, os imputados como responsáveis tributários (Ernani Luiz Pedri, Marcos Pedri, Ana Luzia Pedri e Rute Inês Pedri) interpuseram recursos em peças distintas, porém, todas de idêntico teor.

Aprecio, assim, as razões neles expendidas.

Reproduzindo pronunciamentos deste Colegiado acerca da competência exclusiva da Procuradoria da Fazenda Nacional para imputar responsabilidade a terceiros, alegam os Recorrentes que, independentemente da discussão travada no âmbito do presente processo, é nula qualquer pretensão de imputação de sujeição passiva solidária aos acionistas, tal como procedido. Alegam, também, que é totalmente improcedente o arrolamento de bens, vez que a própria pessoa jurídica auditada não se submeteu a tal procedimento. Adiante, reiteram os argumentos apresentados pela pessoa jurídica autuada em sua peça recursal.

Esclareço, primeiramente, que as alegações que representam mera reprodução das que foram apresentadas no recurso voluntário interposto pela pessoa jurídica autuada, na medida em que já foram apreciadas, não serão analisadas.

No que tange a esse aspecto, qual seja, alegações que representam mera reprodução das que foram apresentadas no recurso voluntário interposto pela pessoa jurídica autuada, destaco que os recursos impetrados pelos apontados como responsáveis solidários cuidam, em sua maior parte, de tal matéria, o que, à evidência, explica o fato de o pronunciamento feito pela autoridade julgadora quanto à responsabilidade tributária imputada pela Fiscalização tenha sido "econômico".

No que tange especificamente à responsabilidade tributária, na impugnação, os imputados limitaram-se a requerer o cancelamento dos Termos de Sujeição Passiva, alegando para tal que, na condição de administradores, sempre agiram no intuito de cumprir com todas as diretrizes traçadas pelo Grupo Empresarial, as quais sempre foram revestidas de legalidade e aprovadas em Assembleias Gerais sob critérios objetivos e transparentes, e que a imputação em questão derivou de interpretação subjetiva da autoridade fiscalizadora.

No recurso voluntário, como já visto, a situação não é diferente, visto que restringem-se a reproduzir pronunciamentos do então Primeiro Conselho de Contribuintes acerca de uma suposta competência privativa da Procuradoria da Fazenda Nacional para imputar responsabilidade tributária a terceiro, e a contestar o arrolamento de bens promovido pela Delegacia da Receita Federal.

À evidência, tais argumentos não podem ser acolhidos.

Primeiramente, porque nenhum impedimento de ordem legal existe para que a autoridade fiscalizadora, ao identificar fatos que justifique a adoção da medida, inclua terceiros no pólo passivo da obrigação da formalizada. Quanto a tal aspecto, inclusive, é mercedor de referência o pronunciamento do STJ nos EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA 702.232/RS, Relator o Ministro Castro Meira, no sentido de que "*caso a execução tenha sido proposta somente contra a pessoa jurídica e **havendo indicação do nome do sócio-gerente na CDA como co-responsável tributário**, não se trata de típico redirecionamento*". Ora, para que o nome do responsável tributário conste da Certidão de Dívida Ativa (CDA), é necessário que na fase da constituição do crédito tributário tenha havido a imputação, o que joga por terra a tese de que tal providência seria privativa da Procuradoria da Fazenda Nacional.

No mais, cabe apenas informar que ARROLAMENTO DE BENS é matéria estranha à competência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Com efeito, em conformidade com os disposto no art. 25 do Decreto nº 70.235, de 1972, ao CARF compete julgar, em segunda instância, o processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil.

Processo nº 11516.722646/2011-19
Acórdão n.º **1301-001.951**

S1-C3T1
Fl. 1.750

Pelas razões expostas, conduzo meu voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO** aos recursos interpostos.

"documento assinado digitalmente"

Wilson Fernandes Guimarães - Relator

CÓPIA