



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

Processo nº 13005.720547/2011-98
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-002.427 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de março de 2017
Matéria IRPJ - ÁGIO INTERNO
Recorrente COMERCIAL BUFFON COMBUSTÍVEIS E TRANSPORTES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

NULIDADE. DEFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO NA AUTUAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO CONFIGURAÇÃO.

Os argumentos e fundamentos utilizados no Relatório Fiscal servem, tão somente, para fundamentar o motivo que levou a fiscalização a lavratura do auto de infração. Assim, não há que se falar em cerceamento ao direito de ampla defesa e ao contraditório do contribuinte, pois é justamente através desta fundamentação apresentada que lhe foi permitido e garantido usufruir de tal direito com máxima eficiência.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. ÁGIO INTERNO CONFIGURADO. INDEDUTIBILIDADE.

Quando restar comprovado nos autos o não preenchimento dos requisitos autorizadores da amortização do ágio, ou seja, ter sido toda a operação realizada dentro do mesmo grupo econômico, não ter havido circulação de recurso financeiros, nem ter havido participação de partes independentes, além de não ter sido gerada riqueza nova, deve subsistir a glosa fiscal.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150% quando demonstrado o evidente intuito de fraudar o fisco.

DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. INÍCIO DA CONTAGEM DO PRAZO. PRECEDENTE DO STJ NO RECURSO ESPECIAL Nº 973.733/SC.

Constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial deve se dar com base no disposto no art. 173, I, do Código

Tributário Nacional, ou seja, a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado. Precedente do STJ no Recurso Especial nº 973.733/SC julgado nos termos do art. 543-C do CPC/1973 o que implica, em razão do disposto no art. 62, §2º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015, vinculação dos membros deste Colegiado à tese vencedora no âmbito do STJ.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

O crédito tributário referente a tributo ou a penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e votos que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Demetrius Nichele Macei, Leonardo Luis Pagano Gonçalves e Caio Cesar Nader Quintella que votaram por dar provimento parcial ao recurso para acolher a decadência em relação ao ano-calendário 2005 e reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%. Designado Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei - Relator.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo de Andrade Couto (Presidente), Demetrius Nichele Macei, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Caio Cesar Nader Quintella, Paulo Mateus Ciccone, Luiz Augusto de Souza Gonçalves e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Ausente justificadamente o Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira.

Relatório

Adoto o relatório da DRJ em Porto Alegre (RS), com inserções e esclarecimentos adicionais pertinentes.

Contra a pessoa jurídica acima identificada, foram lavrados os Autos de Infração do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), e o Relatório de Ação Fiscal Tributária de fls. 365 a 401.

O Auto de Infração do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), às fls. 13 a 16, com os demonstrativos de fls. 17 a 24, exige o recolhimento do valor de R\$ 2.863.845,04 de imposto, anos-calendário de 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 e 2010, acrescido da multa de 150%, prevista no art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007, e dos juros de mora, em razão da geração de despesas inexistentes, amortizadas indevidamente, geradas dentro do grupo econômico que o Contribuinte integra (Grupo Buffon), denominadas pela Fiscalização de ÁGIO INEXISTENTE GERADO EM SI MESMO - ÁGIO INTERNO ILEGAL. Segundo a Fiscalização, trata-se de ágio ilícito, criado de forma fraudulenta através de diversas operações societárias arquitetadas e estruturadas para obter benefício fiscal, ou seja, para reduzir o pagamento de IRPJ e de CSLL durante o período de dezembro de 2005 a novembro de 2010.

Enquadramento legal: arts. 247, parágrafo 1º, 248, 249, inciso I, 251, 299, 324, parágrafo 2º, 385, 386, 391 e 426 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999) e art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, combinado com o art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996.

O Auto de Infração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), às fls. 25 a 28, com os demonstrativos de fls. 29 a 36, decorrente do lançamento do IRPJ, exige o recolhimento do valor de R\$ 1.039.624,21 de contribuição, anos-calendário de 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 e 2010, acrescido da multa de 150%, prevista no art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007, e dos juros de mora.

O grupo econômico (Grupo Buffon) era formado pelas seguintes pessoas jurídicas:

Nome da pessoa jurídica	CNPJ	Denominação dada pela Fiscalização
Comercial Buffon Combustíveis e Transportes Ltda.	93.489.243/0001-16	OPERACIONAL - Nessa pessoa jurídica foram realizadas a maioria das transações comerciais do grupo.
Buffon Participação Acionária e Administrativa Ltda.	04.957.394/0001-21	INCORPORADA - Foi absorvida integralmente pela Comercial Buffon. (*Veículo)
Escritório Buffon S/A	07.360.434/0001-41	HOLDING PATRIMONIAL - pessoa jurídica que aumentou capital da Buffon Participação com a reavaliação da Comercial Buffon.

*Consiste em "empresa veículo" aquela pessoa jurídica utilizada para servir como canal de passagem de um patrimônio, sem que exista outra motivação para a existência daquela pessoa jurídica.

A partir desse momento, a denominação da Comercial Buffon Combustíveis e Transportes Ltda. será Comercial Buffon; da Buffon Participação Acionária e Administrativa Ltda. será Buffon Participação e do Escritório Buffon S/A será Escritório Buffon.

Resumo dos fatos e procedimentos em ordem cronológica:

Em 31/12/2004

Os sócios da Comercial Buffon (autuada) eram as pessoas físicas Jair Buffon, Rosélio Buffon, Loreno Buffon e Lauro Buffon.

Os sócios da Buffon Participação eram também as pessoas físicas Jair Buffon, Rosélio Buffon, Loreno Buffon e Lauro Buffon.

Em 06/04/2005

Foi criada a pessoa jurídica Escritório Buffon S/A, sendo constituída, também, pelas mesmas pessoas físicas da Comercial Buffon (Jair Buffon, Rosélio Buffon, Loreno Buffon e Lauro Buffon).

Em 18/07/2005

Nessa data, os sócios da Comercial Buffon cedem e transferem gratuitamente para a pessoa jurídica Escritório Buffon quase a totalidade das cotas de capital. Escritório Buffon ficou com 99,60% do capital social da Comercial Buffon. A transferência ocorreu de forma meramente escritural, sem movimentar recurso financeiro algum, sem observância de regras societárias e contábeis.

Nessa data a pessoa jurídica Escritório Buffon passa a controlar a Comercial Buffon.

Segundo a Fiscalização, com essa operação, o Grupo Buffon preparou o passo intermediário das operações de criação ilegal de ágio interno, ou seja, habilitou o Escritório Buffon a reconhecer o ágio inexistente.

Em 01/08 e 26/08/2005

Admitidos dois novos acionista (Luminar e Solyda) na pessoa jurídica Escritório Buffon.

Pessoa jurídica	Sócios - participação societária em Reais						
	Jair Buffon	Rosélio Buffon	Loreno Buffon	Lauro Buffon	Escritório Buffon	Luminar e Solyda	Total em R\$
Comercial Buffon	100,00	100,00	100,00	100,00	99.600,00	-	100.000,00
Buffon Participação	5.000,00	3.000,00	1.000,00	1.000,00	-	-	10.000,00
Escritório Buffon S/A	2.000,00	3.100,00	1.000,00	800,00	99.600,00	102.700,00	209.200,00

Em 31/10/2005

Emitido um Laudo de Avaliação da Comercial Buffon, denominado Avaliação Econômico-financeira 2005 (fls. 259 a 287), cujo "valor da empresa" foi de R\$ 17.000.000,00 (fls. 259 a 288). O laudo foi fundamentado em expectativa de resultados futuros.

Em 07/11/2005 e 08/11/2005

Em 07/11/2005, a pessoa jurídica Escritório Buffon registra um suposto ágio de R\$ 11.551.381,00 em sua contabilidade, decorrente da reavaliação de seu investimento na Comercial Buffon.

Na mesma data, os sócios do Escritório Buffon decidem transferir as quotas mantidas na Comercial Buffon para a Buffon Participação (Ata de 07/11/2005 - fl. 10).

Em 08/11/2005, o Escritório Buffon integraliza capital social na Buffon Participação mediante a cessão de seu investimento na Comercial Buffon (fls. 336 e 328), reavaliado, com ágio. A participação no capital social da Buffon Participação, com a inclusão, ainda, do sócio Ildo Buffon, e integralização de capital pelos demais sócios, passou a ser a seguinte:

Sócios	Capital social em R\$	Quotas	Participação societária
Ildo Buffon	13.608,00	13.608	0,08%
Jair Buffon	13.608,00	13.608	0,08%
Rosélio Buffon	13.608,00	13.608	0,08%
Loreno Buffon	13.608,00	13.608	0,08%
Lauro Buffon	13.608,00	13.608	0,08%
Escritório Buffon	16.941.960,00	16.941.960	99,60%
Total	17.010.000,00	17.010.000,00	100%

Em razão dos registros da operação na conta capital social, foram efetuados na Buffon Participação os seguintes registros contábeis:

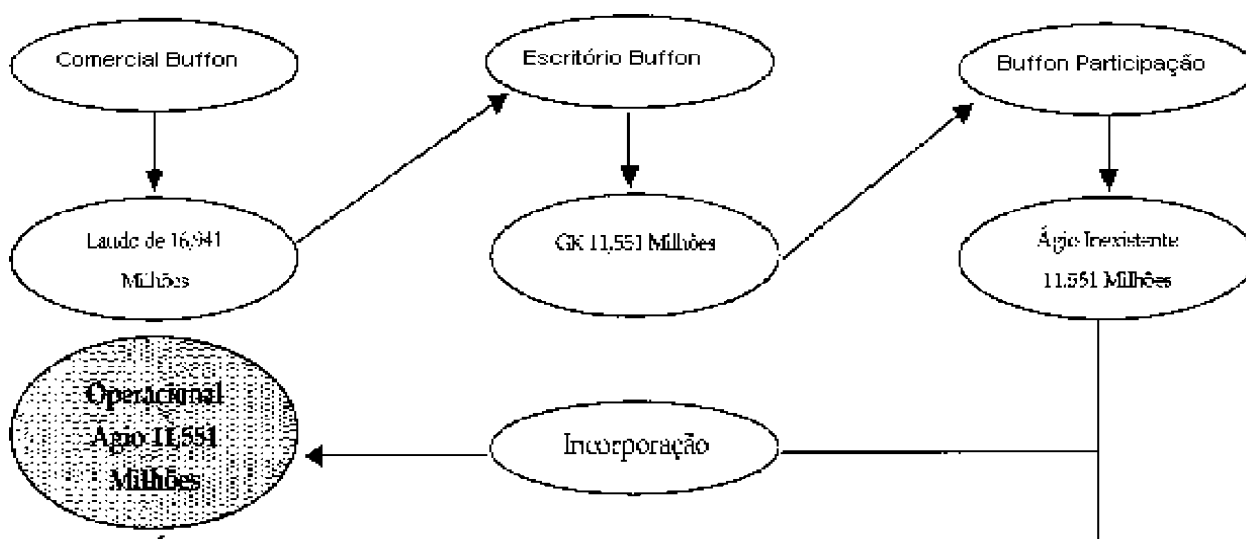
- a) 9.4 Comercial Buffon Comb. Transp. Ltda. (R\$ 5.281.019,00 de reconhecimento da equivalência patrimonial - fl. 323);-
- b) 10.8 Ágio - Invest. Coml. Buffon (R\$ 11.551.381,00 pelo reconhecimento do ágio- fl. 323);
- c) 5.1 Caixa (R\$ 68.000,00 referente à integralização dos sócios).

Em 20/11/2005

Efetuada a incorporação da Buffon Participação pela Comercial Buffon. A Buffon Participação é extinta.

Em função desse procedimento, a partir de dezembro de 2005, o ágio gerado pelas operações anteriores, no valor de R\$ 11.551.381,00, começa a ser amortizado pela Comercial Buffon à razão de 1/60 mensais.

Resumo das operações:



Operações meramente escriturais, sem fluxo algum de recursos financeiros, realizada sempre com OS mesmos controladores/proprietários, sem independência alguma entre as partes, objetivando a criação de um **ÁGIO INEXISTENTE GERADO EM SI MESMO – ÁGIO INTERNO**

A Fiscalização, entendendo que as operações são meramente escriturais, sem fluxo algum de recursos financeiros, realizadas com os mesmos controladores/proprietários, sem independência alguma entre as partes, objetivando a criação de um ágio inexistente gerado em si mesmo (ágio interno), desconsiderou as amortizações efetuadas a título de ágio na Comercial Buffon, nos anos-calendário de 2005 a 2010 (fls. 81, 90, 100, 110), e exigiu o IRPJ e a CSLL correspondente, com o acréscimo da multa no percentual de 150% e dos juros de mora.

A multa foi elevada de 75% para 150% em razão da ocorrência de lesão ao Fisco, através de fraude (art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964), praticado por meio de um conjunto de atos arquitetados e planejados com o único intuito de geração de benefício fiscal indevido.

Foi formalizado o processo de Representação Fiscal para Fins Penais, processo nº 13005.720692/2011-79.

Discordando dos lançamentos, o Contribuinte apresenta a impugnação de fls. 424 a 447, com os documentos de fls. 448 a 481, apresentando, em síntese, os seguintes argumentos:

- Os negócios foram realizados de acordo com a legislação vigente, de forma clara e regular, sem caráter lesivo ao Fisco. Se houve benefício tributário, essa situação não foi planejada, mas sim, decorrente das atividades normais desenvolvidas pelo Grupo Buffon.

- O Auto de Infração não traz qualquer prova apta a ensejar a sua lavratura, se baseando em apenas suposições e aspectos subjetivos. A própria Fiscalização admite a existência de atos formais para dar suporte legal à incorporação. Pode-se perceber que a Fiscalização criou um "Grupo Econômico" de uma empresa só, onde apenas os atos praticados foram considerados ilícitos e fraudulentos, enquanto que os atos e negócios praticados pelas diversas pessoas físicas fiscalizadas foram considerados lícitos.

- Com base no art. 5º, inciso II, da Constituição Federal e do art. 150, inciso I, do Código Tributário Nacional (ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa)

em virtude de lei e que é vedado exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça), afirma que o princípio da legalidade não é dirigido somente ao legislador, mas também ao administrador público, ao juiz e aos aplicadores do direito. Sobre o assunto, cita trechos de Sacha Calmon Navarro Coelho e Renato Prates.

- A reestruturação societária e patrimonial implementada origina-se do ingresso de um dos irmãos da família Buffon - Sr. Ildo Buffon - necessitando um planejamento com maior amplitude, centralizando o controle societário das empresas operacionais.

- Em nenhum momento foi indicado pelo Fiscal o dispositivo legal supostamente infringido que justifique a lavratura do Auto de Infração. O próprio Fiscal não compreendeu adequadamente os fatos, como por exemplo que o Escritório Buffon S/A seria a empresa veículo, quando na verdade é uma holding do grupo e está em plena atividade, possuindo um patrimônio superior a 55 milhões de reais.

- A incorporação foi realizada ao abrigo das disposições contidas no art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002, vigente à época das operações. A pessoa jurídica Escritório Buffon S/A transferiu para a Buffon Participação Acionária e Administrativa Ltda. a participação societária que a mesma detinha na Comercial Buffon Combustíveis e Transportes Ltda. ao preço de mercado, devidamente comprovado pelo laudo de avaliação. Em decorrência dessa operação, a Comercial Buffon Combustíveis e Transportes Ltda. passou a ser controlada pela Buffon Participação Acionária e Administrativa Ltda., que por sua vez, registrou o investimento na sociedade controlada, separando em contas próprias o valor do patrimônio líquido, tudo em conformidade com o art. 385 do RIR/1999. Por sua vez, o laudo de avaliação está fundamentado no valor de rentabilidade da controlada, com base em previsão dos resultados de exercícios futuros, conforme determina o § 2º, inciso II, do art. 385 do RIR/1999.

- A reestruturação não gerou nenhum reflexo tributário. A incorporação efetuada é denominada no meio jurídico como "incorporação inversa", posto que é a controlada que incorpora a controladora, sendo plenamente legítima, tendo sido admitida pela Comissão de Valores Mobiliários (CMV), por intermédio da Instrução nº 319/99, art. 6º, vigente à época da operação. Sobre o assunto, cita trechos de obras de Modesto Carvalhosa e Nelson Eizirik.

- O Ofício-Circular CMV/SNC/SEP 1, de fevereiro de 2007, que não reconhece o ágio interno, e que foi aplicado pela Fiscalização para fundamentar a glosa do ágio, foi emitido quase dois anos após o ato de incorporação, se aplicando o disposto no art. 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal, que determina que "a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico e a coisa julgada".

- Decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais reconhece a legalidade da incorporação inversa, bem como os efeitos tributários decorrentes dessa operação, tendo respaldo legal no art. 224 da Lei das Sociedades Anônimas e na Instrução nº 319/99 da CVM. Em decorrência da incorporação, restou extinta a Buffon Participação Acionária e Administrativa Ltda., sucedida pela incorporadora Comercial Buffon Combustíveis e Transportes Ltda. É evidente que essa operação deve ser reconhecida contabilmente nas duas pessoas jurídicas, conforme determina o art. 386 do RIR/1999.

- A reestruturação societária e patrimonial implementada pelo grupo Buffon, decorrente do ingresso do executivo Ildo Buffon na sociedade, gerou desenvolvimento e crescimento nas empresas, conforme comprovações trazidas na impugnação.

- O ágio é a diferença entre o valor de aquisição do investimento e o do patrimônio líquido à época da operação. Assim, de acordo com o art. 110 do CTN, não cabe ao aplicador do direito dar outro significado, como pretende o Agente Fiscal. Cita ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, Alfredo Augusto Becker e Ives Gandra da Silva Martins.

- O percentual de multa aplicada beira a verdadeira extorsão confiscatória. Não há qualquer comprovação de fraude apta a ensejar a aplicação de penalidade no percentual de 150%. Se mantido o lançamento dos valores amortizados, a conclusão lógica é de que ocorreu mero erro ao interpretar equivocadamente a legislação, não havendo como prosperar o enquadramento legal relacionado à multa aplicada, eis que se trata de típico erro de proibição. A interpretação errada da legislação não é capaz de induzir a conclusão de que tenha agido com intuito de fraude.

- O erro de proibição é causa de extinção da punibilidade quando o agente pratica uma conduta contrária a lei, pensando estar de acordo com ela, logo, não se pode punir alguém com multa qualificada por praticar ato sequer vedado pelo ordenamento. Esse procedimento é adotado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), vigorando o princípio de que o conceito de evidente intuito de fraude não se presume.

- De acordo com decisões do CARF, deve ocorrer incontestemente comprovação da ação ou omissão dolosa de modo a deixar evidente o intuito de sonegação, fraude ou conluio. No caso de haver dúvida razoável sobre o fato punido, deve ocorrer interpretação mais favorável ao acusado, nos termos do art. 112, do CTN. Não basta o Fisco entender que houve fraude, deve esta robustamente comprovada, o que não é o caso dos autos, não podendo subsistir a aplicação da multa qualificada.

- No caso dos autos, verifica-se que a amortização do ágio não presta para impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador do imposto de renda, assim como também, a exclusão ou modificação dolosa das características essenciais do fato gerador, de modo a reduzir o montante do imposto devido. Não há conduta apta a omitir a disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, conforme art. 43 do CTN. A amortização do ágio não é capaz de excluir ou modificar nenhuma dessas características, vez que a aquisição da disponibilidade da renda ou dos proventos em nada se alteram.

Finalizando, requer:

Declare a insubsistência do auto de infração ora impugnado, em razão da legalidade dos atos praticados pela empresa, eis que de acordo com as disposições legais vigentes e aplicáveis na época, nos termos da fundamentação e dos documentos apresentados;

Anulando, assim, o lançamento realizado pela fiscalização, de modo a deixar de constituir o crédito tributário, eis que ausentes os requisitos autorizadores do ato e seus corolários, tais como multa qualificada e representação para fins penais;

Do contrário, caso não seja este o entendimento deste órgão Julgador, o que ora se admite apenas em prol da ampla articulação do pedido, seja descaracterizada a multa qualificada, em virtude da inadequação de sua aplicação, por tratar-se de caso típico de erro de proibição, além da conduta praticada ela ora impugnante não se enquadrar nas hipóteses descritas no art. 72, da Lei 4.502/64, conforme exposto no item III, inexistindo causa apta a ensejar a representação para fins penais.

Passo, agora, a complementar o relatório da DRJ em Porto Alegre (RS), cuja decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO

Demonstrado que os Autos de Infração foram formalizados de acordo com os requisitos de validade previstos em lei e que não ocorreu violação das disposições dos artigos 10 e 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, não há que se acatar o pedido de nulidade dos lançamentos formalizados por meio dos Autos de Infração.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

GERAÇÃO ARTIFICIAL DE ÁGIO. ÁGIO FORMADO DE TRANSAÇÕES EFETUADAS ENTRE PESSOAS JURÍDICAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. AMORTIZAÇÃO INDEVIDA DO ÁGIO

O ágio gerado em operações societárias, para ser eficaz perante o Fisco, deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal. A geração de ágio de forma interna, ou seja, dentro do mesmo grupo econômico, originado de operações efetuadas pelos mesmos detentores e controladores das participações societárias, sem a movimentação de recurso financeiro e sem efeito econômico, constitui prova da artificialidade do ágio. Eventuais amortizações efetuadas em função de ágio efetuado nessas condições, devem ser glosados.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

Lançamento Decorrente

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo questões de direito específicas a serem apreciadas, aplica-se ao lançamento decorrente a decisão proferida no lançamento principal (IRPJ).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

Sujeita-se à multa qualificado no percentual de 150%, quando demonstrada a realização de operações dentro mesmo grupo econômico, pelos mesmos detentores e controladores das participações societárias, sem

Processo nº 13005.720547/2011-98
Acórdão n.º **1402-002.427**

S1-C4T2
Fl. 4.070

fundamentação econômica, com o único objetivo de gerar um benefício fiscal indevido (ágio interno inexistente).

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, a Requerente interpôs Recurso Voluntário a este Conselho, reiterando o que foi pedido em sua impugnação.

Não há Recurso de Ofício, nem contrarrazões por parte da PGFN.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Demetrius Nichele Macei, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual, dele conheço.

Seguindo, na ordem, os argumentos dispostos pela Recorrente, passo à sua análise, nos tópicos que adiante seguem.

1. Da nulidade do auto de lançamento

Ainda que a fiscalização, na confecção do “Relatório de Ação Fiscal Tributária” tenha cometido alguns equívocos, como o apontado pelo contribuinte, uma vez que, de fato, o Escritório Buffon S/A não foi a empresa veículo utilizada no planejamento tributário, pois, em verdade, a empresa veículo foi a Buffon Participação Acionária e Administrativa Ltda., incorporada pela Comercial Buffon Combustíveis e Transportes Ltda., com o intuito de, à vista do disposto nos arts. 385 e 386 do RIR/99, amortizar o ágio existente na empresa veículo como despesa dedutível pela empresa operacional, a Recorrente pode, de forma bastante ampla e objetiva, defender-se regularmente, seja em primeira instância, seja através do Recurso Voluntário ora em julgamento, razão pela qual afasto a existência de qualquer nulidade a macular a autuação nesse aspecto.

Ademais, ainda que não se discuta a idoneidade do Laudo de Avaliação Econômico-Financeira que embasou a mais valia das quotas da Recorrente, por ocasião da integralização de capital social pelo Escritório Buffon S/A na Buffon Participação Acionária e Administrativa Ltda., fato é que a mais valia gerada intragrupo, sem a presença de partes independentes e sem a circulação econômica efetiva de valores, é considerado Ágio Interno, o qual, de acordo com as reiteradas decisões deste Conselho, não se presta a justificar sua dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Por fim, ao contrário do defendido pela Recorrente, o art. 57, da Lei 8.981/95, perfeitamente aplicável ao caso concreto, determina, de forma expressa, que “aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ” e, no caso, se estamos diante de uma despesa de ágio indedutível, como restará abaixo demonstrado, essa despesa não pode alterar a base de cálculo da CSLL, reduzindo-a indevidamente.

2. Da nulidade do auto de lançamento - DECADÊNCIA

Por ser uma matéria de ordem pública, ainda que os argumentos da Recorrente não sejam coerentes, uma vez que trata, inicialmente, dos “fatos geradores” do ágio e conclui pela decadência do crédito tributário formalizado pela fiscalização em 31.12.2005, fato é que, a partir do momento em que a Recorrente iniciou a amortização de despesas com ágio, em dezembro/2005, reduzindo o valor a pagar de IRPJ e CSLL, objeto da fiscalização, fixada foi a ocorrência do fato gerador, passível de controle do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário por parte da fiscalização.

Assim, para o fato gerador de 31.12.2005, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado é 01.01.2006 (art. 173, I, do CTN). Como a Recorrente tomou ciência da autuação em 18.04.2011, conforme se constata pela data lançada na ciência de ambas as autuações, o crédito tributário lançado, referente à competência de dezembro/05, a título de IRPJ e CSLL, deve ser extinto, pela decadência, nos termos do art. 156, V, do CTN, com a consequente redução, ainda, dos valores apurados a título de multa sobre essa competência.

3. Mérito – Cumprimento das normas contidos nos arts. 385 e 386 do RIR/99

Sob o ponto de vista estritamente formal, este Julgador não tem dúvidas de que a Recorrente seguiu à risca o disposto na legislação que trata da possibilidade de amortização de ágio na apuração do lucro real, no período posterior à incorporação da Buffon Participação Acionária e Administrativa Ltda., à razão de um sessenta avos.

Não há que se discutir, ainda, que a opção de reavaliar as quotas da Comercial Buffon, ora Recorrente, para adequar seu valor ao valor de mercado, com fundamento na expectativa de rentabilidade futura da empresa (Laudo de Avaliação Econômico-Financeira), seja uma estratégia empresarial válida para melhorar o cadastro perante instituições financeiras e outros players do mercado, de tal forma a alavancar o crescimento da empresa, fato apontado no Recurso Voluntário em julgamento.

No entanto, equivoca-se a Recorrente ao afirmar que “no que tange a questão pagamento para a geração de ágio, este não houve porque contabilmente o efeito é nulo, se considerado uma incorporação entre empresas do mesmo grupo econômico, sobretudo se coligadas ou subsidiárias” (sublinhado no original).

Tanto o efeito não foi nulo, no caso concreto, que a Recorrente teve, por sessenta meses, uma redução significativa nos tributos a pagar, incidentes sobre o lucro.

Por outro lado, justamente em razão de toda a operação ter-se realizado dentro do mesmo grupo econômico, e, consequentemente, não ter havido a circulação de recursos financeiros, nem ter havido a participação de partes independentes, já que não houve alteração nas participações societárias, verifica-se o caso clássico de Ágio Interno, gerado em operações intragrupo, sem a efetiva geração de riqueza nova, por ausência de dispêndio.

Importa ressaltar que, no que se refere à amortização de ágio, a regra é a indedutibilidade dos valores. Somente em casos específicos é permitida a dedutibilidade (art. 7º, da Lei 9.532/97), que visa beneficiar aquele que efetivamente incorreu em ônus, ou seja, desembolsou valores/patrimônio para a aquisição de uma participação societária com ágio.

Esse entendimento está em linha com a definição de “Custo de Aquisição” trazida pelo Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações elaborado pela FIECAFI (item 10.3.2.a, da 7ª ed., 2008). Veja-se:

“a) CUSTO DE AQUISIÇÃO O custo de aquisição é o valor efetivamente despendido na transação por subscrição relativa a aumento de capital, ou

ainda pela compra de ações de terceiros, quando a base do custo é o preço total pago. Vale lembrar que esse valor pago é reduzido dos valores recebidos a título de distribuição de lucros (dividendos), dentro do período de seis meses após a aquisição das cotas ou ações da investida. (sublinhei)

Ou seja, os valores a serem registrados como custo de aquisição, como preço pago, deve corresponder ao valor despendido, pago, nas transações com agentes externos, para a aquisição do investimento.

Em versão mais recente do Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações elaborado pela FIEP/CAFI (item 24.7.1, edição 2010, p. 443/444), traz os seguintes esclarecimentos acerca de operações similares àquela realizada pela Recorrente:

“Todavia, não tardou a aparecer outra modalidade de incorporação reversa praticada no mercado, a qual fez surgir um fenômeno extremamente *sui generis*: o ágio gerado internamente.

(...)

Considerando que na época não havia uma normatização contábil similar ao CPC 15, a consequência direta da prática desse tipo de incorporação (reversa) era a geração de um benefício fiscal bem como o reconhecimento contábil de um ágio gerado internamente (contra o qual, nós, os autores deste Manual, sempre nos insurgimos).

Dessa forma, era fortemente criticada a racionalidade econômica do art. 36 da Lei nº 10.637/02, que permitia que grupos econômicos, em operações de combinação de negócios (sob controle comum) criassem artificialmente ágios internamente por intermédio da constituição de “sociedades veículo”, que surgem e são extintas em curto lapso de tempo, ou pela utilização de sociedades de participação denominadas “casca”, com finalidade meramente elisiva.

(...). Além disso, o ágio fundamentado em rentabilidade futura (goodwill) proveniente de combinações entre entidades sob controle comum era eliminado nas demonstrações consolidadas da controladora final, tornando inconsistente o reconhecimento desse tipo de ágio gerado internamente (na ótica do grupo econômico não houve geração de riqueza).

Atualmente, o art. 36 da Lei nº 10.637/02 foi revogado pela Lei nº 11.196/05 (art. 133, inciso III), bem como com a entrada em vigor do CPC 15, para fins de publicação de demonstrações contábeis, não mais será possível reconhecer contabilmente um ágio gerado internamente em combinações de negócio envolvendo entidades sob controle comum.”

Por todo o exposto, voto no sentido de manter a indedutibilidade do ágio amortizado pela Recorrente a partir de janeiro/2006, e, conseqüentemente, o crédito tributário constituído desde a referida competência.

4. Inexistência de fraude e/ou simulação

Compulsando os autos, notadamente o Relatório de Ação Fiscal Tributária, constatee que a fiscalização, em nenhum momento, individualizou a conduta dolosa dos dirigentes da Recorrente no sentido de determinar, conscientemente, a realização dos atos societários que redundaram na contabilização de ágio gerado *intragrupo* e sua amortização como despesa dedutível, reduzindo o IRPJ e CSLL a pagar.

Por outro lado, todos os atos societários praticados foram devidamente registrados na Junta Comercial competente, dando publicidade dos mesmos para terceiros e, ademais, todas as declarações e obrigações acessórias foram entregues ao fisco, com as informações dos atos praticados pela Recorrente.

Por fim, todos os atos praticados, individualmente observados, são lícitos e não demonstram o evidente intuito de fraude.

Assim, a multa qualificada deve ser afastada por entender não restar caracterizado o dolo que justifique a qualificação da penalidade.

5. Não incidência da Taxa Selic sobre a multa de ofício

A respeito do tema, curvo-me ao entendimento mais recente, consagrado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Conselho, e refletido no acórdão nº 9101-00539, de 11/03/2010, de lavra da Conselheira Viviane Vidal Wagner, *in verbis*:

O conceito de crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto tributo quanto penalidade pecuniária.

Uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício.

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória.

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

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

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

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

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

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

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

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

O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses

tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.

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

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

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

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

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

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

No mesmo sentido já se manifestou a Câmara Superior de Recursos Fiscais quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

JUROS DE MORA - MULTA DE OFÍCIO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

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

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

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

No âmbito do Poder Judiciário, a jurisprudência é forte no sentido da aplicação da taxa de juros Selic na cobrança do crédito tributário, como se vê no exemplo abaixo:

REsp 1098052 / SP RECURSO ESPECIAL 2008/0239572-8 Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125) Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 04/12/2008 Data da Publicação/Fonte DJe 19/12/2008 Ementa PROCESSUAL CIVIL. OMISSÃO. NÃO-OCORRÊNCIA. LANÇAMENTO. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

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

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

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

No âmbito administrativo, a incidência da taxa de juros Selic sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal foi pacificada com a edição da Súmula CARF nº 4, de observância obrigatória pelo colegiado, por força de norma regimental (art. 72 do RICARF), nos seguintes termos:

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

No mesmo sentido, aliás, tem decidido o Superior Tribunal de Justiça, conforme ementa abaixo reproduzida:

DIREITO TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA FISCAL PUNITIVA.

É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário. Precedentes citados: REsp 1.129.990-PR, DJe 14/9/2009, e REsp 834.681-MG, DJe 2/6/2010. AgRg no REsp 1.335.688-PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/2012.

Por esta razão, afasto a alegação da recorrente de que não haveria incidência de juros sobre a multa de ofício, ressaltando que tal fato não decorre da autuação, mas decorrerá do vencimento da multa, por ocasião do não pagamento voluntário do valor resultante deste auto de infração, no seu respectivo vencimento, momento em que se iniciará o compute de juros sobre a multa.

Processo nº 13005.720547/2011-98
Acórdão n.º **1402-002.427**

S1-C4T2
Fl. 4.078

Por todo o exposto, dou provimento parcial do Recurso Voluntário, para: a) reconhecer a decadência do direito da fiscalização de constituir o crédito tributário referente à competência de dezembro/05, e; b) afastar a multa qualificada de 150%, reduzindo-a ao patamar de 75%, restando íntegro o crédito tributário constituído quanto aos demais aspectos.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Demetrius NIchele Macei

Voto Vencedor

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Redator Designado.

Em que pese o excelente voto do i. Conselheiro Relator, ousou discordar de seu entendimento quanto à multa qualificada.

A discussão cinge-se à procedência ou não da imposição de multa de ofício qualificada em 150% à infração de dedução de despesas com amortização de ágio gerado a partir de reorganização societária entre empresas sob controle comum (ágio interno).

Em situação idêntica, este mesmo colegiado, por meio do acórdão 1402-002.180, por unanimidade de votos manteve cominação da multa qualificada (sessão de 03 de maio de 2016).

Em relação ao desenho das operações realizadas pela autuada, não se pode olvidar que o contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio de maneira que melhor lhe convém, com vistas à redução de custos e despesas, inclusive à redução dos tributos, sem que isso implique, necessariamente, qualquer ilegalidade.

Entretanto, o que não se admite atualmente é que os atos e negócios praticados se baseiem numa aparente legalidade, sem qualquer finalidade empresarial ou negocial, para disfarçar o real objetivo da operação, quando unicamente almeje reduzir o pagamento de tributos, ainda mais na forma como foi engendrada a operação em questão.

Tal qual ocorrido em tal precedente, não estamos aqui sequer diante de caso de planejamento tributário abusivo, mas sim de evidente caso de evasão fiscal, baseada em atos dolosos e não condizentes com a realidade a fim de minorar a carga tributária da autuada.

No caso concreto, ressaltam aos olhos o posicionamento artificial e fraudulento da autuada.

Esse mesmo entendimento vem sendo firmado no âmbito da Câmara Superior, como, por exemplo, nos acórdãos 9101-002-300 (sessão de 7 de abril de 2016) e 9101-002.503, julgado na sessão de 12 de dezembro de 2016, de relatoria da I. Conselheira Adriana Gomes Rego. Esse último julgado recebeu a seguinte ementa:

MULTA QUALIFICADA. ÁGIO INTERNO. ÁGIO DE SI MESMO. OCORRÊNCIA DE FRAUDE E CONLUÍO.

A consecução de atos que culminaram com a supressão ilícita de tributos, obtida com a dedução da amortização de ágio, ágio esse que, surgido da reavaliação de participação na empresa autuada, em operação intragrupo, foi por ela mesma contabilizado e deduzido, de forma artificial e sem qualquer dispêndio, evidencia conduta dolosa tendente a impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal ("fraude", na inteligência do art. 72

da Lei nº 4.502, de 1964) e ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas visando os efeitos em questão ("conluio", conforme art. 73 da mesma Lei). Impõe-se, assim, a qualificação da multa de ofício.

Por esses motivos, além de entender que deva ser mantida a glosa da despesa, entendendo restar caracterizada a fraude a que alude o art. 72 da Lei nº 4.502/64, o que, a teor do que dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430/96, justifica a exasperação da penalidade.

Em relação à contagem do prazo decadencial, não se pode ignorar que o STJ entendeu em caráter definitivo (julgamento de recurso representativo de controvérsia, nos termos do art. 543-C, do CPC/1973) que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, a questão do pagamento antecipado é relevante para definição do prazo, assim como a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, conforme se observa na ementa do REsp 973.733/SC, 1ª Seção, DJe 18/09/2009, de relatoria do Ministro Luiz Fux:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em

que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, antea configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

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

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

No caso concreto, tendo sido mantida a multa qualificada, resta caracterizada a ocorrência de dolo e fraude, impondo-se que o início da contagem do prazo decadencial deve se dar com base no disposto no art. 173, I, do CTN, uma vez que, nesses casos, o início da contagem do prazo decadencial deve ser postergada para o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido realizado.

Assim, para o fato gerador mais longínquo (31/12/2005), o lançamento somente poderia ser realizado no ano seguinte (2006), e o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado é 01/01/2007 (art. 173, I, do CTN), tendo como data fatal para ciência do lançamento o dia 31/12/2011. Como a Recorrente tomou ciência da autuação em 18/04/2011, não há que se falar em decadência.

Processo nº 13005.720547/2011-98
Acórdão n.º **1402-002.427**

S1-C4T2
Fl. 4.082

CONCLUSÃO

Isso posto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto