



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

Processo nº	13819.721671/2011-04
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	1401-001.347 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	26 de novembro de 2014
Matéria	IRPJ
Recorrente	BRAZUL TRANSPORTE DE VEÍCULOS LTDA.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

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

DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DO ARTIGO 173, INCISO I, DO CTN.
INOCORRÊNCIA.

Não tendo havido a declaração prévia do débito e nem o pagamento parcial ou recolhimento a menor de tributo sobre a matéria em discussão, há que se concluir que o respectivo pagamento antecipado não foi efetuado, situação em que se aplica o prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN, mesmo sem a eventual constatação de dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte. Como a data do primeiro fato gerador afetado pela dedução da despesa com ágio foi 31/12/2005 (lucro real anual), o início do prazo decadencial deu-se em 1º de janeiro de 2007, de forma que, em 23/09/2011, data do lançamento, não havia ainda transcorrido o prazo decadencial.

Preliminar indeferida.

GLOSA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS.

Não é dedutível a despesa de amortização de ágio apurado por meio de operações societárias sem propósito negocial.

GLOSA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. PROVISÃO P/ MANUTENÇÃO DA INTEGRALIDADE DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO (PMIPL).

A glosa da exclusão decorrente da reversão da Provisão para Manutenção da Integralidade do PL deve ser mantida, pois não há prova de que os respectivos valores foram adicionados por ocasião da sua constituição.

MULTA ISOLADA APLICADA CUMULATIVAMENTE COM A
MULTA DE OFÍCIO.

Não cabe a aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, quando calculados sobre os mesmos valores, apurado em procedimento fiscal (AC. 1402-00.377 no DOU de 22.02.2004).

16.05.11, 1103-00.304 no DOU de 19.04.11, 1803-00.822 no DOU de 19.05.11, 1201-00.358 no DOU de 27.04.11, 1301-00.143 no DOU de 02.09.11).

QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO.

Não foram preenchidos os requisitos para imputação de multa qualificada. Considerando que não foi verificado qualquer ato de dolo ou fraude praticado pelo contribuinte, não há que se falar em multa no percentual de 150%.

JUROS SOBRE MULTA.

A multa de ofício, segundo o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96, deverá incidir sobre o crédito tributário não pago, consistente na diferença entre o tributo devido e aquilo que fora recolhido. Não procede o argumento de que somente no caso do parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 é que poderá incidir juros de mora sobre a multa aplicada. Isso porque a previsão contida no dispositivo refere-se à aplicação de multa isolada sem crédito tributário. Assim, nada mais lógico que venha dispositivo legal expresso para fazer incidir os juros sobre a multa que não torna como base de incidência valores de crédito tributário sujeitos à incidência ordinária da multa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, AFASTAR a decadência e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos seguintes termos: I) Por unanimidade de votos, NEGAR provimento em relação ao ágio interno; II) Por unanimidade de votos, DESQUALIFICAR a multa de 150% para 75%; III) Por maioria de votos, CANCELAR as multas isoladas por estimativas não pagas. Vencidos os Conselheiros Antonio Bezerra Neto e Fernando Luiz Gomes de Mattos; e IV) Por maioria de votos, MANTER os Juros sobre multa. Vencidos os Conselheiros Mauricio Pereira Faro (Relator) e Sérgio Luiz Bezerra Presta. Designado o Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Vencedor André Mendes de Moura - Presidente e Redator para Formalização do Voto

(assinado digitalmente)

Voto Vencido Fernando Luiz Gomes de Mattos - Redator *ad hoc* para Formalização do

Considerando que o Presidente à época do Julgamento não compõe o quadro de Conselheiros do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) na data da formalização da decisão, e as atribuições dos Presidentes de Câmara previstas no Anexo II do RICARF (Regimento Interno do CARF), a presente decisão é assinada pelo Presidente da 4ª Câmara/1ª Seção André Mendes de Moura em 04.09.2015. Da mesma maneira, tendo em vista que, na data da formalização da decisão, o relator Mauricio Pereira Faro não integra o quadro de Conselheiros do CARF, o Conselheiro Fernando Luiz Gomes Mattos é designado redator *ad hoc* para formalização do voto vencido. Enfim, considerando que o redator designado

Alexandre Antônio Alkmim Teixeira não integra o quadro de Conselheiros do CARF, o Presidente André Mendes de Moura será o responsável pela formalização do voto vencedor.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Antonio Bezerra Neto, Alexandre Antônio Alkmim Teixeira, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Sérgio Luiz Bezerra Presta, Maurício Pereira Faro e Jorge Celso Freire da Silva (Presidente à Época do Julgamento).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pelo contribuinte contra acórdão que por unanimidade de votos, julgou procedente o auto de infração. Por bem resumir a questão ora examinada, adoto e transcrevo o relatório do órgão julgador *a quo*:

“interessado, que optou pelo lucro real anual nos anos-calendário de 2005 a 2009, foi autuado no IRPJ e CSLL, em 23/09/2011, em razão de (I) glosas de despesas com amortização de ágio de R\$ 112.873.335,37 gerado internamente, de (II) exclusões indevidas das bases de cálculo e de (III) estimativas não recolhidas. Foi exigido o crédito tributário total de R\$ 103.327.148,03, incluindo imposto, contribuições, multas de 150%, multas de 50% sobre estimativas não recolhidas, além de juros de mora calculados até 31/08/2011 (fls. 1 a 2313).

Termo de Verificação Fiscal (TVF) dá conta dentre outros fatos, que (fls. 2221 a 2264) a situação inicial (até o ano-calendário de 2003) era a seguinte:

a) a Vieholding detinha 99,99% das cotas da Brazul que, por sua vez, detinha 99,99% das cotas da Transvel;

b) a Brazul, a Vieholding e a Transvel eram sediadas no mesmo endereço: Av. Maria Servei Demarchi, nº 1.420, bairro Demarchi, CEP 09820000, São Bernardo do Campo, SP;

c) o capital social subscrito e integralizado da Brazul era de R\$ 3.000.000,00, sendo R\$ 2.999.999,00 detidos pela Vieholding e R\$ 1,00 pelo minoritário José Brant de Carvalho, que cedeu sua participação, em 15/12/2003, para Alfredo Fait, residente e domiciliado em Belo Horizonte, MG;

d) a Vieholding manteve-se inativa até o ano-calendário de 2003, conforme as DIPJ;

e) a Transvel, cujo capital social era de R\$ 40.000,00, dos quais a Brazul detinha 99,99%, manteve-se inativa de 1998 a 2003;

1ª operação, em 29/12/04, de cessão de quotas da Transvel para a Vieholding, que passa a controlar diretamente também a Transvel, assim realizada:

a) conforme a 22ª alteração contratual da Transvel, de 29/12/2004, a Brazul cedeu e transferiu, a título de distribuição de lucros, as quotas que possuía na Transvel para a Vieholding;

b) a Transvel entregou DIPJ com base no lucro real no ano-calendário de 2004, sem movimento operacional, sendo os únicos registros declarados referentes

ao aumento de capital, subscrito e integralizado pela Vieholding com ágio de R\$ 112.873.335,34;

c) conforme a 22ª alteração contratual da Transvel, seu capital social foi aumentado de R\$ 40.000,00 para R\$ 187.557.000,00, subscrito e integralizado pelos sócios com 3.000.000 de quotas da Brazil, valorizadas por Laudo de Avaliação Econômico-Financeiro com base em resultados de exercícios futuros, emitido pela Krypton Consulting S/S Ltda. (Krypton), de Belo Horizonte, MG;

d) a administração da Transvel seria exercida, por prazo indeterminado, pelo sócio Alfredo Fait, que também atuava como representante da Brazil e da Vieholding;

e) em síntese, a Transvel, que até 28/12/2004 era controlada pela Brazil, em 29/12/2004 passa a ser controlada pela Vieholding e, no mesmo dia, passa a controlar a Brazil, a partir do aumento de seu capital social com quotas da Brazil;

f) além do ágio de R\$ 112.873.335,34, a Transvel registrou em seu Ativo Permanente uma provisão (conta redutora) de R\$ 74.496.401,30, que corresponde a 66% do valor do ágio e a exigibilidade de sua constituição será detalhada em item específico;

o ágio foi assim apurado:

a) o Laudo de Avaliação foi elaborado pela Krypton, nomeada avaliadora na 22ª Alteração Contratual, de 29/12/2004

b) apesar de a Krypton ter sido nomeada em 29/12/2004, o Laudo de Avaliação foi elaborado em 10/12/2004, o que permite concluir que o laudo já estava pronto antes da sua nomeação;

c) a avaliação da Brazil baseou-se nas demonstrações financeiras encerradas até 30/11/2004, e foi realizada pelo método do fluxo de caixa descontado;

d) intimada a apresentar, dentre outros elementos, cópia autenticada do contrato com a Krypton, em 01/04/2011, a Brazil respondeu que “não possui contrato de serviços, bem como, qualquer vínculo com a empresa Krypton. Esclarece ... que a referida empresa foi subcontratada pela Ernst & Young para elaboração do laudo Econômico Financeiro, conforme. Contrato de Prestação de Serviços.”

e) se a fiscalizada afirma não possuir vínculo com a Krypton, como explicar a sua nomeação na 22ª Alteração Contratual?

f) a contratação da Ernst & Young foi efetivada em 13/12/2004, ou seja, após a elaboração do Laudo de Avaliação, em 10/12/2004;

g) essa anacronia denota inverossimilhança nas afirmações da fiscalizada;

h) o contrato de prestação de serviços foi precedido de Proposta de Assessoria Contábil, Tributária e Societária, de 11/10/2004, na qual a Ernst & Young comprometeu-se a apresentar "Soluções" que representassem efetivo valor agregado aos resultados da Brazil, por meio da realização de sua reorganização societária, mas sem qualquer forma de patrocínio ou representação em processos judiciais, havendo só compromisso com a defesa da fiscalizada em todas as instâncias administrativas, na hipótese de discordância por parte do Fisco em relação aos procedimentos sugeridos/adotados, ficando, assim, evidente, que as "Soluções"

propostas não se referiam a operações pacificamente aceitas pelas autoridades fiscais;

i) em 13/12/2004, foi firmado o Contrato de Prestação de Serviços, ratificando os termos da proposta de 11/10/2004, não contemplando a elaboração de laudos de avaliação com base em rentabilidade futura, dispondo apenas que, se necessário, tais laudos seriam subcontratados;

j) fica evidente que a fiscalizada tentou dar uma aparência de legalidade às operações que pretendia praticar, mas o citado anacronismo desnuda a sua intenção de enganar o Fisco, depreendendo-se que os atores da pretensa reorganização não tiveram o cuidado necessário na formalização dos atos, deixando transparecer que se tratava apenas de mera produção de documentos;

k) ou seja: não ocorreu uma reorganização ou reestruturação societária, tampouco de planejamento tributário, mas tão somente uma "Solução" para reduzir a carga tributária, por meio de claro e evidente abuso de forma, anacrônico, no caso;

a incorporação reversa da Transvel pela Brazul, em 30/05/05, com a Vieholding voltando a controlar a Brazul, ocorreu da seguinte forma:

a) em 30/05/2011, foi celebrado Protocolo e Justificação de Motivos de Incorporação entre Transvel, representada pelo sócio Christian Bruno Schues e Brazul, representada pela mesmo sócio Christian, por meio do qual a Brazul incorporaria a Transvel;

b) o documento sustenta que a unificação das pessoas jurídicas proporcionaria benefícios para ambas as sociedades, "a fim de obter racionalização e redução de custos, tanto de ordem operacional, quanto de ordem administrativa";

c) o item 1.3 desse documento aponta que a incorporação traria, também, benefícios fiscais à Brazul, na medida em que ela poderia, após a operação, amortizar o ágio, à razão de 1/60 por mês (art. 386 do RIR/99);

d) o patrimônio líquido da Transvel, para fins de sua incorporação, foi avaliado com base no valor contábil, na data base de 30/04/2005, no total de R\$ 109.493.759,12, sendo assim composto seu Ativo Total

ATIVO	
Investimento	71.116.825,09
Ágio Investimento	112.873.335,37
Provisão para Manutenção da Integralidade do PI-	-74.496.401,34
TOTAL INVESTIMENTO	109.493.759312
TOTAL PERMANENTE	109.493.759512
TOTAL DO ATIVO	109.493.759512

e) por se tratar de incorporação reversa, o acervo líquido da Transvel a ser transferido para a Brazul foi ajustado em função do investimento que ela possuía na sua incorporadora, conforme quadro a seguir:

Reserva de Capital	3.933,93
Prejuízos Acumulados	-78.067.174,81

Total do PL da Transvel	109.493.759,12
(-) Investimento na Brazul	-71.116.825,12
Total Jo Acervo Líquido a Incorporar	38.376.934,00

g) portanto, a incorporação levaria a um aumento no patrimônio da Brazul correspondente ao Ativo Fiscal Diferido (AFD), representativo do benefício fiscal a ser obtido com a dedução do ágio, de R\$ 38.376.934,00, com a emissão, conforme o Protocolo, de 38.376.934 novas quotas;

h) após a incorporação, o capital social da Brazul passaria a ser de R\$ 41.376.934,00, dividido em 41.376.934 de quotas;

i) assim, após a incorporação da Transvel pela Brazul, a Vieholding volta a ser a controladora da Brazul, com participação de 99,99%, tal como era até 29/12/2004, com o mesmo percentual de participação;

j) note-se que o aumento do patrimônio (capital social) da Brazul, de R\$ 38.376.934,00, corresponde à diferença entre o ágio de si mesma, de R\$ 112.873.335,34, e a Provisão para Manutenção da Integralidade do PL, de R\$ 74.496.401,34; após a absorção do patrimônio da Transvel, referidos ágio e provisão passaram a integrar

5- a amortização do ágio pela Brazul ocorreu da seguinte forma:

a) em 30/05/2005, ao mesmo tempo em que a Brazul registrou um aumento em seu capital social com parte do ágio de si própria, contabilizou em seu Ativo, em contas destacadas, Ágio s/ Investimentos, de R\$ 112.873.335,34, e Provisão p/ Manutenção da Integralidade do PL (PMIPL), de R\$ 74.496.401,34;

b) em junho (mês seguinte à incorporação da Transvel), a Brazul iniciou a amortização do ágio à razão de 1/96, o que corresponde a R\$ 1.175.763,91, por mês; na mesma proporção, iniciou, também, a reversão da PMIPL, de R\$ 776.004,18, por mês;

c) a amortização e a reversão da PMIPL obedeceram a razão de 1/96 de 06/2005 a 09/2006 e, a partir de 10/2006, à razão de 1/60, nos valores respectivamente, de R\$ 1.881.222,26 e R\$ 1.241.606,69;

d) a contabilização do ágio e da reversão da PMIPL foi efetuada da seguinte forma:

Amortização do ágio:

Até 31/12/2007

D 3233001- Amortização de ágio (Resultado)

C 1501002- Ágio sobre investimento (Ativo)

A partir de 01/01/2008

D 3233001- Amortização de ágio (Resultado)

C 1306007- Ágio sobre investimento (Ativo)

Reversão da PMIPL:

Até 31/12/2007:

D 1501001- Provisão integralidade do PL

C 3233001- Amortização do ágio (Resultado)

A partir de 01/01/2008

D 1306006- Provisão integralidade do PL

C 3233001- Amortização do ágio (Resultado)

e) assim, a fiscalizada registrou a amortização do ágio e a reversão da provisão para manutenção da integralidade do patrimônio líquido na mesma conta contábil; ou seja, refletiu no resultado contábil apenas 34% do valor da amortização do ágio, pois a reversão mensal da PIMPL correspondia a 66% do ágio amortizado por mês, sendo que o ágio e a PMIPL foram informados nas DIPJ, no Lalur nº 09, de 2005, fl. 16, a reversão da PMIPL foi excluída sob a rubrica "Resultados Não Tributáveis de Sociedades Cooperativas", e no Lalur nº 10, de 2006, fl. 03, a reversão da PMIPL foi excluída sob a rubrica "Exaustão Incentivada";

f) em que pese a redução do efeito da amortização do ágio no resultado contábil, a exclusão total da reversão da PIMPL nas apurações do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL significa que no resultado fiscal o ágio foi integralmente deduzido, tanto na apuração anual quanto nas estimativas de 06/2005 a 12/2009; o reflexo tributário dessa exclusão está na TABELA 1, anexa ao TVF.

O TVF prossegue examinando em detalhes os conceitos de incorporação e ágio, em seus aspectos jurídicos e contábeis, para concluir que o “ágio de si mesmo” não pode ser reconhecido, conforme o Ofício Circular/ CVM/SNC/SEP nº 01/2007, de 14 de fevereiro de 2007 e conforme o item 120 da Resolução CFC nº 1.110/2007 do Conselho Federal de Contabilidade, que determina:

“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,[g.n.]”

E o TVF sustenta, ainda, que a criação de ágio interno é uma afronta à lógica contábil, por se referir a um intangível pelo qual não se pagou, além de ter como origem operação sem propósito negocial, por isso não passível de mensuração, reconhecimento e nem divulgação nos relatórios financeiros. Da mesma forma, a sua existência é inaceitável do ponto de vista societário. Destaca que a Transvel tem nítidas características de empresa veículo, pois:

1- até o ano-calendário de 2003, estava inativa e foi controlada pela Brazul até 28/12/2004;

2- em 29/12/2004, a totalidade de suas quotas foi transferida para a Vieholding, a título de distribuição de lucros; no mesmo dia, a Vieholding aumentou e integralizou com ágio de cerca de R\$ 113 milhões o capital na Transvel, que passou a ser sua controlada direta;

3- em 2004, apresentou DIPJ com base no lucro real e em sua contabilidade as únicas contas movimentadas eram relacionadas à integralização do capital e ao ágio fictício, sem qualquer movimento operacional;

4- em 30/05/2005, a Transvel, que até esta data não teve qualquer movimento operacional, foi incorporada pela Brazul, ora controlada (incorporação reversa), a partir da qual, a Vieholding volta a ser a controladora da Brazul, com 99,99% de participação;

5- assim, a Transvel, empresa inativa, foi usada como empresa veículo para a transferência do ágio fictício da Brazul para a própria Brazul, que procedeu à amortização, reduzindo sua base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Além disso, o TVF aponta que:

1- apesar de a fiscalizada ter formalizado legalmente todos os atos praticados, fê-los objetivando unicamente economia tributária, pois inexistiu negociação, já que se tratava de operações dos sócios com eles próprios;

2- não houve, na constituição do ágio, a participação de agente econômico estranho aos sócios e nenhuma riqueza nova foi agregada ou mudou de propriedade, nenhum dos sócios teve qualquer acréscimo ao seu patrimônio em razão do ágio, ninguém pagou nada a ninguém; portanto, o ágio foi gerado artificialmente.

O TVF traz, ainda, acurado exame do conceito de despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, para fins de dedução (art. 299 do RIR/99), e conclui que a despesa de amortização de ágio interno não se enquadra no conceito de despesa necessária, pois:

1- essa "despesa" não foi e jamais será paga pela fiscalizada;

2- essa despesa não pode ser considerada como incorrida, nos moldes do item 3 do Parecer Normativo CST nº 07/76, pois:

"como despesas incorridas, entendem-se as relacionadas a uma contraprestação de serviços ou obrigação contratual e que, embora caracterizadas e quantificadas no período base nele não tenham sido pagas, por isso figurando o valor respectivo no passivo exigível da empresa".

3- o reconhecimento contábil de uma despesa pressupõe o sacrifício de ativos e/ou o reconhecimento de passivos; no caso em que duas empresas transacionam, a despesa incorrida e o passivo registrados em uma normalmente são acompanhados de uma receita e de um ativo na outra: uma se presta a produzir ou a entregar algo, e a outra, em troca, se obriga a sacrificar ativos (ou formar passivos) para honrar o compromisso;

4- se a devedora decidir jamais pagar essa despesa incorrida, seu valor deverá ser revertido do passivo para receita;

5- o pressuposto de que para uma despesa ser considerada incorrida é necessário uma contraprestação de serviços ou uma obrigação contratual, conforme o Parecer Normativo CST nº 07/76, decorre da própria contabilidade, que nunca aceitou que uma despesa fosse registrada sem a renúncia a algum ativo e/ou a assunção de um passivo;

6- alguns tipos de despesa aparentam não exigir um sacrifício de ativo ou um reconhecimento de um passivo, como a despesa de depreciação, que representa, na verdade, a alocação do custo de aquisição do ativo ao longo da sua vida útil; o impacto no caixa ocorre no momento do pagamento do ativo, cujo custo será diluído (princípio da competência) no resultado de cada exercício social da vida econômica

do ativo; portanto, a despesa de depreciação é tão saída de caixa quanto uma despesa incorrida pelo uso de energia elétrica, por exemplo;

7- a despesa de amortização de ágio segue a mesma lógica que a despesa de depreciação: para que ela seja contabilmente incorrida, é necessário que haja uma abducação de ativos ou a contratação de passivos;

8- quando uma empresa paga um sobrepreço pelas ações ou quotas de outra, o custo de aquisição (saída de caixa) desembolsado corresponde ao sacrifício necessário à entrada, em seu ativo, de um investimento (patrimônio líquido da investida) e de um ágio;

9- a despesa de amortização do ágio representa a alocação desse sobrepreço pago ao longo da vida útil do ágio, em obediência ao regime de competência; essa interpretação é ratificada pelo art. 324 do RIR/99, que assim dispõe:

“Art. 324. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à recuperação do capital aplicado, ou dos recursos aplicados em despesas que contribuam para a formação do resultado de mais de um período de apuração (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, e Decreto Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, § 1º).

§ 1º Em qualquer hipótese, o montante acumulado das quotas de amortização não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem ou direito, ou o valor das despesas (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 2º)

(...)”

10- portanto, a recuperação do valor pago do ágio é obtida por meio da sua despesa de amortização, que deve ser considerada incorrida quando a ela se puder correlacionar uma receita correspondente;

11- ou seja, a receita realizada e a despesa incorrida para realizá-la devem ser reconhecidas simultaneamente, conforme o Princípio de Competência;

12- no caso de ágio interno, não há que se falar em diluição de custo ao longo do tempo porque não há custo a ser diluído; portanto, não se pode falar em despesa de amortização incorrida;

13- caso se admita que a despesa de amortização do ágio interno tenha sido incorrida em determinado período, estar-se-ia admitindo ser possível a realização de uma receita sem que se tenha desembolsado pela despesa correspondente ou, em última instância, sem o sacrifício de um ativo ou o surgimento de um passivo;

14- admitindo que um ágio não pago possa trazer benefícios econômicos a uma dada entidade, admitir sua amortização é acolher a idéia de que esses benefícios (receitas) seriam gerados sem custo, uma impossibilidade contábil;

15- portanto, o encargo de amortização do ágio interno não pode ser visto como incorrido, de modo que não há dúvida de que sua amortização é indedutível, pois, por óbvio, se não há custo de aquisição, sendo forçoso concluir que todas as despesas de amortização ultrapassaram o custo inexistente (art. 324, “caput” e § 1º do RIR/99);

E assim conclui o TVF:

“161. ... se não houve aplicação de recursos em despesas, não se pode falar em despesas pagas ou incorridas, de modo que o ágio artificial amortizado contabilmente há de ser integralmente glosado, bem como revertidas as exclusões da Provisão para Manutenção da Integralidade do PL (Lalur), ara fins de apuração anual do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro (art. 57 da Lei 8.981/95), anos-calendário de 2005 a 2009, conforme tabela abaixo:

(...)

162. ... considerando que no período de janeiro de 2006 a dezembro de 2009 a fiscalizada deduziu o ágio fictício na apuração das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, há de ser glosado o ágio artificial amortizado mensalmente no referido período e exigida multa isolada de 50% sobre os valores que deixaram de ser recolhidos (diferença tributável), conforme TABELAS 2 e 3, anexas ao presente Termo de Verificação Fiscal.

6. Da Qualificação da Multa de Ofício

(...)

176. A Brazul, com a participação da Vieholding e da Transvel, agiu dolosamente, de forma que ela fosse beneficiada com a amortização de ágio gerado artificialmente, resultando na redução indevida do IRPJ e da CSLL no período compreendido de junho de 2005 a dezembro de 2009. O procedimento adotado pela fiscalizada está compreendido na hipótese de fraude descrita no artigo 72 da Lei 4.502/64 ...

(...)

184. Assim sendo, a multa no lançamento de ofício será qualificada, aplicada na proporção de 150% dos tributos devidos, como determina a Lei nº 9.430/96, art. 44, § 1º.

(...)”

Os autos de infração estão às fls. 2265 a 2311. O interessado apresentou impugnação, em 25/10/2011 (fls. 2320 a 2369), por meio de seu sócio administrador (fls. 2369 a 2382), alegando, em resumo, que:

1- ocorreu a decadência em relação aos:

a) procedimentos adotados no ano-calendário de 2004, quando ocorreu o fato gerador que deflagrou o registro do ágio, nos moldes do lançamento por homologação, conforme jurisprudência administrativa;

b) aos fatos geradores ocorridos antes de 22/09/2006, nos moldes do lançamento por homologação, visto não ter havido fraude, conforme jurisprudência administrativa;

2- as operações societárias em tela são lícitas, válidas e eficazes, pois:

a) foram realizadas de acordo com a legislação (art. 20, § 2º, II, do Decreto-Lei n.º 1.598/77);

b) a tese da fiscalização não possui amparo legal, pois: (I) não importa se não há propósito negocial; (II) não há vedação legal à amortização de "ágio interno"

(arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 e art. 20 do DL nº 1.598/77); e, (III) não há qualquer exigência de independência e/ou desvinculação das partes.

c) o ganho de capital decorrente do ágio foi reconhecido contábil e fiscalmente pela Vieholding, conforme a legislação vigente;

d) a integralização de capital com quotas é uma espécie de alienação, conforme tese apoiada no art. 3º, § 3º da Lei nº 7.713/88 (que tributa essa renda pelo IRPF), no art. 132 do RIR/99, no Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação nº 34, de 18 de março de 1974, item 5, Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação CST nº 18/81, Soluções de Consultas de Contribuintes n.ºs 288, de 22 de novembro de 2006, e 42 de 04 de dezembro de 2002, de modo que a conferência de quotas em integralização de capital representa alienação para a Vieholding e uma "aquisição" para a Transvel, que procedeu à avaliação do investimento, desdobrando-o, em virtude do ágio, conforme o art. 385, I e II, e §§ 1º e 2º, do RIR/99 e art. 20, § 2º, "b", do DL 1.598/77;

e) o laudo técnico não foi questionado, resumindo-se a autuação à tentativa de qualificar a operação como fraudulenta e nenhum dispositivo legal veda a amortização do "ágio interno".

3- em resumo:

a) há permissão legal para: (I) aumentar o capital por meio da integralização de quotas ou ações de outra empresa; empresa controlada incorporar controladora; avaliar investimentos em coligadas e controladas com o desdobramento do custo de aquisição em ágio; e amortizar o ágio baseado em previsão de rentabilidade dos resultados de exercícios futuros;

b) portanto, é possível amortizar o ágio surgido entre operações de empresas do mesmo grupo, conforme o art. 36 da Lei nº 10.637/02 (em vigor à época), que visava o diferimento da tributação para o momento da futura alienação, liquidação ou baixa da participação, sendo que tal ganho de capital deve ser controlado na Parte B do LALUR, mas sem afetar a amortização do ágio, que decorre dos arts. 385 e 386 do RIR/99, dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 e do art. 20 do DL 1.598/77;

c) indaga-se: (I) se não em operações societárias mantidas entre empresas do mesmo grupo econômico, em que hipóteses haveria de ser aplicado o art. 36 da Lei nº 10.637/02? (II) quando faria sentido integralizar capital de uma participação societária a valor de mercado, com a hipótese de diferimento da tributação do ganho de capital, se não em alguma empresa do mesmo grupo?

4- o contexto legislativo demonstra que somente faz sentido o art. 36 da Lei nº 10.637/02 se admitida a realização de operações societárias entre "partes vinculadas", o que derruba a restrição fiscal quanto ao denominado "ágio interno"; pensar de modo diverso, conduz à total imprestabilidade do art. 36 da Lei nº 10.637/02, por esvaziamento de sua aplicação; ou seja: não há dúvida de que a Lei nº 9.532/97 permitia a amortização do ágio decorrente de rentabilidade futura sem quaisquer restrições;

5- se a necessidade de propósito comercial fosse aplicável, alterações na legislação não seriam necessárias, mas não é o que ocorre, como demonstra o motivo da revogação do art. 36, da Lei nº 10.637/02.

"16 (...)e a revogação do art. 36 da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, visa evitar planejamento tributário no âmbito de processos de cisão e incorporação de empresas."

6- portanto, admitiu-se que as operações de cisão e incorporação efetuadas durante a vigência do art. 36, da Lei nº 10.637/02, surtem os efeitos esperados, ainda que com o propósito específico de planejamento tributário;

7- em momento algum as empresas em tela tiveram a intenção de ocultar seus interesses ou de lesar o fisco, visto que o ganho de capital do ágio foi contabilizado e registrado na parte "B" do LALUR, bem como seu IRPJ e CSLL diferidos foram contabilizados, conforme Anexo 02 (cópia dos balanços e da Parte B do LALUR);

8- é inaplicável o Ofício Circular CVM/SNC/SEP nº 01 de 14 de fevereiro de 2007, pelos princípios da legalidade e da irretroatividade, além de que a CVM tem por finalidade orientar a contabilidade das S.A. de capital aberto, não lhe cabendo limitar direitos; o Ofício não pode ser considerado "norma complementar" (art. 100 do CTN), por não ser norma tributária, mas, sim, contábil; aliás, o Ofício em tela sequer existia à época das operações societárias, o que impede sua invocação pelo Fisco, em consideração ao princípio da irretroatividade;

9- apesar da falta de amparo legal à exigência de que as reestruturações societárias tenham propósito diverso da simples redução ou postergação da carga tributária, vale demonstrar as razões econômicas pelas quais foram realizadas as operações societárias em tela:

a) no ano de 2004, foram iniciadas tratativas para a venda da impugnante, que no ano de 2005, recebeu Carta de Intenção de Compra, conforme se pode verificar no Anexo 3;

b) assim, decidiu-se pela avaliação do seu Patrimônio Líquido a valor de mercado, de modo que seria possível sua valorização;

10- a glosa da exclusão decorrente da reversão de provisão constituída para refletir os efeitos da Provisão CVM 319, ou seja, foi glosada uma exclusão permitida pela legislação, pois sendo a indedutibilidade das provisões a regra geral, seu valor "... será excluído da base de cálculo no período em que a provisão for baixada na contabilidade"; portanto, a exclusão decorrente da reversão da Provisão para Integralidade do Patrimônio Líquido está correta;

11- se o AI de IRPJ for mantido, a exigência de CSLL deve ser cancelada, pois os arts. 13 da Lei nº 9.249/95 e 37 da Lei nº 10.637/02 não têm relação com o caso em tela, de modo que não há de dispositivo legal que estabeleça a indedutibilidade da amortização/exclusão do ágio para fins de apuração da CSLL;

12- a conduta das empresas em tela foi baseada numa interpretação razoável do ordenamento jurídico (arts. 7º, III, e 8º da Lei nº 9.532/97 e o art. 36 da Lei nº 10.637/02), razão pela qual ainda que tal interpretação não venha a prevalecer, não cabe a multa qualificada, além disso, inexistiu fraude (art. 72 da Lei nº 4.502/64) em vista da licitude das operações, tanto na forma como no conteúdo, de modo que a multa de 150% é equivocada, pois apesar das digressões a respeito de despesas dedutíveis (arts. 299 e 324 do RIR/99 e Parecer Normativo CST 07/76), a fiscalização não menciona a autorização de amortização do ágio (arts. 7º, III, e 8º da Lei nº 9.532/97) e não comprova o dolo nessas operações, sendo certo que todas elas, o ágio e o ganho de capital, tudo foi informado ao Fisco, tanto nas DIPJ como

nos livros fiscais das empresas envolvidas; por fim, sendo duvidosa a aplicação da penalidade, o art. 112 do CTN impõe interpretação mais favorável ao contribuinte;

13- é indevida a cobrança de multa isolada em razão de o mesmo fato originar a aplicação de duas multas distintas;

14- será ilegal a futura aplicação de juros sobre a multa, pois não há base legal para isso, assim como é ilegal o Parecer MF nº 28 de 02 de abril de 1998, pois o art. 61 da Lei nº 9.430/96, trata de juros sobre créditos tributários (débitos fiscais) decorrentes de tributos e contribuições, não havendo qualquer menção às multas; por isso, o CARF já pacificou o entendimento de que tais multas não são atualizáveis, conforme acórdãos transcritos, sendo que a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais já concluiu pela impossibilidade da incidência de juros sobre multa de ofício e aguarda formalização junto à Câmara Superior; os juros só valeriam quando a multa decorresse de descumprimento de obrigação acessória;

15- se as provas forem insuficientes, pleiteia a realização de diligência.

É o relatório.;

Em face destes argumentos, a 7ª Turma da DRJ/SPO I, proferiu acórdão, assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE.

O pedido de realização de diligência é indeferido, tanto por estar em desacordo com os requisitos legais, quanto por ser desnecessária.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DO ARTIGO 173, INCISO I, DO CTN. INOCORRÊNCIA.

Não tendo havido a declaração prévia do débito e nem o pagamento parcial ou recolhimento a menor de tributo sobre a matéria em discussão, há que se concluir que o respectivo pagamento antecipado não foi efetuado, situação em que se aplica o prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN, mesmo sem a eventual constatação de dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte. Como a data do primeiro fato gerador afetado pela dedução da despesa com ágio foi 31/12/2005 (lucro real anual), o início do prazo decadencial deu-se em 1º de janeiro de 2007, de forma que, em 23/09/2011, data do lançamento, não havia ainda transcorrido o prazo decadencial. Preliminar indeferida.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

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

GLOSA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS.

Não é dedutível a despesa de amortização de ágio apurado por meio de operações societárias sem propósito negocial.

GLOSA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. PROVISÃO P/ MANUTENÇÃO DA INTEGRALIDADE DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO (PMIPL).

A glosa da exclusão decorrente da reversão da Provisão para Manutenção da Integralidade do PL deve ser mantida, pois não há prova de que os respectivos valores foram adicionados por ocasião da sua constituição.

MULTAS ISOLADAS. ESTIMATIVAS.

Mantém-se a multa aplicada, dada expressa previsão na legislação vigente.

MULTAS DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Em vista da prática de atos simulados, com evidente intuito de impedir ou ocultar a ocorrência do fato gerador de exações federais, está correta a aplicação da multa de 150%.

JUROS SOBRE MULTAS.

Não conheço do argumento a respeito de ilegalidade de futura aplicação de juros sobre a multa, pois não faz parte do litígio, visto que não consta do Auto de Infração.

AUTOS REFLEXOS. CSLL.

O decidido quanto ao IRPJ aplica-se à tributação dele decorrente.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, reiterando os argumentos expostos.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Fernando Luiz Gomes Mattos, Redator para Formalização do Voto Vencido

Em face da necessidade de formalização da decisão proferida nos presentes autos, e tendo em vista que o relator originário do processo não mais integra o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, encontro-me na posição de Redator, nos termos dos arts. 17 e 18, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015 (RICARF).

Informo que, na condição de Redator, transcrevo literalmente a minuta que foi apresentada pelo Conselheiro durante a sessão de julgamento. Portanto, a análise do caso concreto reflete a convicção do relator do voto na valoração dos fatos. Ou seja, não me encontro vinculado: (1) ao relato dos fatos apresentado; (2) a nenhum dos fundamentos

adotados para a apreciação das matérias em discussão; e (3) a nenhuma das conclusões da decisão incluindo-se a parte dispositiva e a ementa.

A seguir, a transcrição do voto.

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele tomo conhecimento, inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional.

Da inexistência de decadência.

Sobre a decadência, alega o recorrente que o direito de a Fazenda fiscalizar a operação que deu origem ao ágio aqui discutido (ocorrida em 29/12/2004) já estava decaído quando da sua ciência do auto de infração, ocorrida em 23/09/2011. Segundo ele, o prazo decadencial no presente caso deve ser contado a partir da operação societária que deu origem ao registro inicial do ágio: a aquisição do investimento com pagamento da “mais valia” .

Assim, como o ágio aqui discutido decorre da aquisição das quotas da Brazil pela Transportadora de Veículos Transvel Ltda, e essa operação societária ocorreu no dia 29/12/2004, o prazo quinquenal para a sua retificação já teria sido consumido.

Entendo não assistir razão ao recorrente, na medida em que considero que o direito de a Fazenda fiscalizar os procedimentos relativos à criação de um ágio a ser amortizado não se submete ao prazo decadencial tributário.

Isso porque, não sendo o pagamento de um ágio fato gerador de nenhuma obrigação tributária, tem-se, que, em face desse fato não corre qualquer prazo decadencial, não gerando obrigação tributária a ser lançada.

Por seu turno, o prazo decadencial para o Fisco homologar os efeitos fiscais atribuídos pelo contribuinte ao ágio por ele criado não se conta a partir do pagamento da correspondente “mais valia” , mas sim da sua efetiva utilização para redução dos tributos a serem recolhidos.

Dessa forma, considerando que no presente caso, lançamento ora discutido tem por objeto as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL devidas pelo contribuinte nos anos-calendário de 2005 a 2009, não o ágio registrado no ano de 2004 entendo por afastar a alegação de decadência.

Do Mérito

Para analisarmos o presente caso concreto é importante verificarmos o histórico das alterações societárias que foram realizadas e que foram analisadas pelo fiscal autuante.

- *Até 29/12/2004 – a empresa VIEHOLDING é controladora da BRAZUL, a qual, por sua vez, é controladora da empresa TRANSVEL;*

- 29/12/2004 – *nessa mesma data: a BRAZUL cede e transfere a VIEHOLDING, a título de distribuição de lucros, todas as quotas que possui da TRANSVEL; em seguida, a VIEHOLDING subscreve e integraliza o capital da TRANSVEL com a participação societária da BRAZUL pelo seu valor de mercado, pautado na rentabilidade futura dessa empresa. Com base nesse valor de mercado, a VIEHOLDING “cobra” da TRANSVEL um ágio no valor de R\$ 112.873.335,37;*
- 30/05/05 – *a BRAZUL incorpora a TRANSVEL e absorve para si o ágio sobre suas próprias quotas, passando a amortizá-lo nos exercícios seguintes.*

Da análise do caso podemos verificar que todas as operações societárias realizadas, as quais culminaram com a incorporação da TRANSVEL pela BRAZUL foram realizadas sem que tenha havido qualquer alteração no controle societário dessas empresas. Tais empresas sempre permaneceram sob o controle da VIEHOLDING.

Quando a VIEHOLDING subscreveu e integralizou o aumento do capital da TRANSVEL com as quotas da BRAZUL, tal controladora ocupou simultaneamente os dois pólos do negócio firmado: comprador e vendedor. Ou seja, ela cobrou o ágio de si mesma.

Em face das operações que envolveram o surgimento e amortização do ágio decorrente da aquisição das quotas da BRAZUL pela TRANSVEL, o resultado societário é igual à incorporação da TRANSVEL pela BRAZUL, com exceção do ágio gerado, o qual deu origem a parte da despesa que seria deduzida na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Do benefício fiscal previsto nos artigos 7º e 8º da Lei nº9.532/1997, e 385 e 386 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 – RIR/99.

Entende-se por ágio ou deságio a diferença entre o valor de patrimônio líquido de uma participação societária (proporcional à participação do sócio no capital social da empresa) e o seu custo de aquisição (montante pelo qual ela é negociada entre as partes contratantes). Se o valor de aquisição for maior que o patrimonial, o adquirente terá pago um ágio, se for menor, deságio.

No que tange aos investimentos realizados em sociedade coligada ou controlada, de acordo com o artigo 385 do RIR/99, em função do método de avaliação com base na equivalência patrimonial, o correspondente preço do ágio ou deságio deverá ser registrado pela parte que o suporta em conta distinta daquela onde é escriturado o valor patrimonial do investimento adquirido (desdobramento do custo de aquisição).

Quanto à apuração do lucro real e do resultado do exercício ajustado para fins de incidência da CSLL, usualmente, a amortização do ágio ou deságio não é deduzida ou tributada. Via de regra, a dedução ou tributação dessa amortização no âmbito do IRPJ e da CSLL somente ocorrerá quando o investimento que lhe deu origem for alienado ou liquidado (arts. 391 e 426 do RIR/99), na apuração de eventual ganho ou perda de capital, quando então o

ágio ou deságio é incluído (somado ou diminuído) no preço de aquisição do investimento que está sendo extinto.

Assim, para gozar da dedutibilidade preconizada no artigo 386 do RIR/99, não basta a pessoa jurídica, por exemplo, simplesmente incorporar uma controlada na qual detenha participação societária com ágio. Entre as condições e requisitos previstos, deve essa pessoa jurídica ter efetivamente suportado o ágio por ele registrado, ou seja, o ágio deve existir, deve ter propósito negocial e substrato econômico a justificar a sua origem; deve também esse ágio ter como fundamento econômico a rentabilidade futura da controlada; o laudo que atesta esse fundamento econômico deve estar arquivado como comprovante da escrituração do ágio; por fim, a sua amortização deverá obedecer o mínimo de 1/60 para cada mês do período de apuração.

É importante esclarecer que o ágio ou deságio deve sempre ter como origem um propósito negocial (aquisição de um investimento) e, assim, um substrato econômico (transação comercial). Somente registros escriturais, por exemplo, não podem ensejar o nascimento dessa figura econômica e contábil.

Por propósito negocial, entende-se a lógica econômica que levou ao surgimento do ágio ou deságio, ou seja, a razão negocial que ensejou a aquisição de um investimento por valor superior ou inferior àquele que custou originalmente ao alienante.

Quanto ao ágio amortizado pela empresa Recorrente acertada fora a constatação da Autoridade Fiscal de que ele não existe, pois fora criado artificialmente, não sendo possível, portanto, a sua dedução na conta de resultado da empresa.

No presente caso, entendo que a subscrição e integralização do aumento de capital da TRANSVEL realizada pela VIEHOLDING com as quotas da BRAZUL não apresenta nenhuma lógica econômica a embasar o surgimento do ágio cobrado.

Da análise da situação em tela, conclui-se que o ágio registrado na TRANSVEL não possui propósito negocial a embasar a sua existência, assim como, caso se considere como possível o propósito negocial eleito pelo contribuinte, ele, indiscutivelmente, não se encaixa na situação prevista no artigo 386 do RIR/99 (rentabilidade futura da sociedade adquirida).

Quanto à inexistência de propósito negocial da operação que deu origem ao ágio registrado na TRANSVEL com a aquisição das quotas da BRAZUL, ressalta-se que, de acordo com as alegações do Recorrente a subscrição e integralização do aumento do capital da TRANSVEL pela VIEHOLDING decorreu do intuito do grupo empresarial de reavaliar a participação societária sobre a BRAZUL (a fim de que o recorrente se tornasse mais atraente a investidores externos).

Para que o registro do ágio na TRANSVEL fosse válido e eficaz, seria necessário que essa empresa tivesse adquirido da VIEHOLDING um investimento cujo sobrepreço se justificasse na expectativa de algum ganho futuro.

Todavia, conforme reconhecido pelo Recorrente, nunca houve essa expectativa por parte da TRANSVEL. A TRANSVEL em nenhum momento esperou auferir os rendimentos futuros provenientes da BRAZUL.

O intuito do investimento realizado pela VIEHOLDING na TRANSVEL foi apenas criar um ágio meramente artificial para posterior dedução fiscal de sua despesa de amortização.

Dessa forma, entendo que a simples reavaliação de uma participação societária não se encaixa no propósito negocial do ágio previsto no artigo 386, inciso III, do RIR/99, e que autoriza a sua despesa ser deduzida após uma incorporação societária.

Por seu turno, no que tange ao laudo econômico juntado aos autos para tentar justificar o fundamento econômico do ágio decorrente da aquisição das quotas da BRAZUL, entendo que tal laudo não é competente para tanto haja vista que o investimento realizado na TRANSVEL pela VIEHOLDING na verdade nunca foi um investimento real, haja vista que ele apenas operacionalizou o intuito do grupo empresarial de reavaliar a participação que detinha sobre uma de suas controladas, não havendo que se falar em rentabilidade futura da BRAZUL.

Apesar de o laudo atestar determinada rentabilidade futura da BRAZUL, a TRANSVEL não adquiriu as quotas dessa empresa com base nesse fundamento econômico.

Além de não ter qualquer propósito negocial, o ágio registrado na TRANSVEL com a aquisição das quotas da BRAZUL também não apresenta substrato econômico que justifique o seu surgimento. Em face do contexto fático que é apresentado, evidencia-se que não houve qualquer pagamento da TRANSVEL a VIEHOLDING. Não houve participação de terceiros. Não houve qualquer circulação de riquezas.

Com efeito, da análise detida dos fatos, em razão de a empresa VIEHOLDING ser a controladora tanto da BRAZUL como da TRANSVEL, não há como ter havido circulação de riquezas na operação que deu ensejo ao ágio decorrente da aquisição da BRAZUL.

Ante todo o exposto, conclui-se que o único substrato econômico existente no caso analisado é aquele oriundo da amortização do ágio na conta de resultado da BRAZUL após a incorporação da TRANSVEL.

Dessa forma, apesar da alegação do Recorrente de que o aumento de capital da TRANSVEL com as quotas da BRAZUL visou a um objetivo empresarial, provou-se, inicialmente, que tal propósito não é hábil a permitir osurgimento do ágio, e, em segundo, que, mesmo se fosse possível a criação do ágio com base naquela razão, essa “mais valia” não se encaixa naquela que a legislação autoriza a amortização do ágio (rentabilidade futura). Além disso, fora comprovado que a alegada aquisição do investimento não implicou nenhum gasto pelo adquirente, assim como nenhum ganho pelo alienante.

Não existindo de fato, tal ágio, portanto, não é válido e nem eficaz para ser amortizado na conta de resultado da BRAZUL, seja pelos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 (385 e 386 do RIR/99), seja por qualquer outra norma que autoriza tal dedutibilidade.

Da Multa Qualificada

Para a Fiscalização aplicar a multa qualificada, há que restar provado, ao menos, a existência da sonegação ou da fraude. Tanto a fraude quanto a sonegação correspondem, segundo os art. 71 e 72, da Lei nº 4.502/64, a atos comissivos ou omissivos que

visem impedir ou retardar a constituição do crédito tributário ou a sua satisfação. Depreende-se, ainda, da leitura dos dispositivos acima transcritos que, para aplicar a multa qualificada, é necessário observar a existência do elemento subjetivo — dolo — para caracterizar o intuito (dolo direto), ou o risco assumido (dolo indireto), de fraudar ou de sonegar.

Sustenta a decisão recorrida que, no caso em tela, resta justificada a aplicação da multa no percentual de 150% pela ocorrência dos ilícitos previstos na Lei nº 4.502/64, conclusão a que se chegou em razão dos fatos e situações que teriam sido colhidos dos autos do presente processo e que demonstram clara intenção em reduzir, indevidamente, o montante de tributos a recolher, haja vista que o aproveitamento do ágio.

Nesse aspecto, também entendo que merece reforma a decisão recorrida.

Isso porque, para que ocorra a fraude definida pelo artigo 72 da Lei n.º 4.502, de 1964 como *“toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento”* é necessário demonstrar não que o contribuinte teve a intenção de pagar menos imposto, mas que ele teve a intenção de empregar meios ilícitos, *“fraudulentos”*, para obter a economia fiscal desejada.

É o que se depreende, inclusive, da leitura de dispositivos da Lei n.º 8.137, de 1990, que define os crimes contra a ordem tributária, nos seguintes termos:

“Artigo 1º - Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

(...)

II - FRAUDAR a fiscalização tributária, INSERINDO ELEMENTOS INEXATOS, OU OMITINDO OPERAÇÃO DE QUALQUER NATUREZA, EM DOCUMENTO OU LIVRO EXIGIDO PELA LEI FISCAL;

(...).”

“Artigo 2º - Constitui crime da mesma natureza:

I - FAZER DECLARAÇÃO FALSA OU OMITIR DECLARAÇÃO SOBRE RENDAS, BENS OU FATOS, OU EMPREGAR OUTRA FRAUDE, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

(...).”

(não destacados no original).

Como se percebe pela simples leitura do inciso II do artigo 1º da Lei n.º 8.137, de 1990, fraudar a fiscalização tributária significa **inserir elementos inexatos ou omitir operação de qualquer natureza em documento ou livro exigido pela lei fiscal**. Da mesma forma, o inciso I do artigo 2º desta lei deixa bem claro que o núcleo do tipo correspondente à fraude fiscal é a **falsidade**.

Ora, se a fraude pressupõe a apresentação pelo sujeito passivo de elementos falsos ou a omissão de ato sobre o qual a administração tributária deveria ter ciência, é certo que a autoridade autuante, para impor a multa qualificada, deve apontar com toda a precisão os elementos que demonstrem a fraude.

No presente caso, o auto de infração a própria representação fiscal reconhece que o Recorrente formalizou todos legalmente todos os atos praticados.

Da Concomitância da aplicação de multa de ofício e multa isolada

Sustenta o contribuinte pela impossibilidade de aplicação simultânea da multa de ofício com a multa isolada.

Entendo assiste razão à Recorrente.

A maioria dos acórdãos deste Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF tem decidido que não cabe a aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, quando calculados sobre os mesmos valores, apurado em procedimento fiscal (AC. 1402-00.377 no DOU de 16.05.11, 1103-00.304 no DOU de 19.04.11, 1803-00.822 no DOU de 19.05.11, 1201-00.358 no DOU de 27.04.11, 1301-00.143 no DOU de 02.09.11).

Ou seja, entendo que a aplicação de ambas as multas gera a penalização do contribuinte duas vezes pelo mesmo fato, assim entendo pela sua impossibilidade, ocasião em que o contribuinte deverá arcar com aquela que lhe for maior, ficando desonerado da outra multa.

Do Juros sobre a Multa

Por fim, merece análise o último ponto do presente caso, no que tange a exigência de juros sobre a multa de ofício.

Neste ponto, também merece respaldo os argumentos trazidos pela Recorrente, o que enseja a reforma da decisão proferida pela DRJ.

Isto porque a multa de ofício não pode ser corrigida pelos juros da taxa SELIC tendo em vista que os débitos de tributos e contribuições decorrem da prática dos respectivos fatos geradores, e as multas decorrem de violação à norma legal, no caso, do suposto não pagamento dos tributos e contribuições.

A interpretação simultânea dos artigos 43 e 61 da Lei 9430/96 não deixam margem quanto isto.

Nessa linha, este conselho, há tempos já decidiu quanto a não aplicação da correção da SELIC sobre a multa de ofício, desde a época dos já extintos 1ºCC, 2ºCC, e 3ºCC, Conselhos de Contribuintes, bem como do atual CARF:

TAXA SELIC. JUROS DE MORA INCIDENTE SOBRE MULTA DE OFICIO. INAPLICABILIDADE. Os juros de mora equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC não incidem sobre a multa de ofício lançada juntamente com o tributo ou contribuição, por absoluta

falta de previsão legal. (Acórdão nº 2202-001.985, 2ª Turma Ordinária da 2ª câmara da 2ª Seção, sessão em 08/11/2012).

JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. PREVISÃO LEGAL. INEXISTÊNCIA. Não existe amparo legal para a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício. (Acórdão nº 3403-001.629, 3ª Turma Ordinária da 4ª câmara da 3ª Seção, sessão em 13/07/2012).

MULTA DE OFÍCIO. JUROS MORATÓRIOS. Na execução das decisões administrativas, os juros de mora à taxa selic só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa aplicada. Sobre a multa podem incidir juros de mora à taxa de 1% ao mês, contados a partir do vencimento do prazo para impugnação (Acórdão nº 1302-00.386, 2ª Turma Ordinária da 3ª câmara da 1ª Seção, sessão em 10.11.2010).

Por tais motivos, merece ser julgado procedente o Recurso Voluntário para afastar a incidência da correção da taxa SELIC sobre a multa de ofício.

Conclusão

Ante todo o exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário para cancelar a multa isolada, reduzir a multa qualificada e reconhecer a não incidência de juros sobre a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Fernando Luiz Gomes Mattos - Redator para Formalização do Voto Vencido

Voto Vencedor

Conselheiro André Mendes de Moura, Redator para Formalização do Voto Vencedor.

Em face da necessidade de formalização da decisão proferida nos presentes autos, e tendo em vista que o redator designado não mais integra o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, encontro-me na posição de Redator, nos termos dos arts. 17 e 18, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015 (RICARF).

Informo que, na condição de Redator, não me encontro vinculado: (1) ao relato dos fatos apresentado; (2) a nenhum dos fundamentos adotados para a apreciação das matérias em discussão; e (3) a nenhuma das conclusões da decisão incluindo-se a parte dispositiva e a ementa.

A seguir, a reprodução do voto.

Do Juros sobre a Multa

A Turma Julgadora, por maioria, divergiu do eminente Conselheiro Relator, a quem peço vênica para apresentar as razões de voto vencedor.

A multa de ofício, segundo o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96, deverá incidir sobre o crédito tributário não pago, consistente na diferença entre o tributo devido e aquilo que fora recolhido, Vejamos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

No entanto, o art. 161 do Código Tributário Nacional dispõe que os juros de mora passam a integrar o crédito tributário não pago, de forma a que a incidência da multa alcança tanto o crédito tributário principal quanto os juros de mora sobre ele incidentes.

Vejamos:

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

De outra feita, não procede o argumento de que somente no caso do parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 é que poderá incidir juros de mora sobre a multa aplicada. Isso porque a previsão contida no dispositivo refere-se à aplicação de multa isolada sem crédito tributário. Assim, nada mais lógico que venha dispositivo legal expresso para fazer incidir os juros sobre a multa que não toma como base de incidência valores de crédito tributário sujeitos à incidência ordinária da multa, Vejamos:

Art. 43 Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o 3º do art 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Seria o óbvio não conter referida previsão quando a multa é aplicada sobre crédito tributário não pago. Isso porque, ao contrário do que afirma a Recorrente, caso existisse tal previsão — de incidência de juros sobre multa, poder-se-ia imaginar a dupla incidência dos juros, é dizer, uma sobre o crédito tributário e outra sobre a multa depois de formalizada.

Em se tratando de tributo não pago, a multa deve incidir sobre a totalidade do crédito tributário que deixou de ser recolhido, incluindo-se nele a correção monetária e os juros. Assim, na verdade, não é o juros que incide sobre a multa, mas sim a multa que incide sobre o crédito tributário com juros e correção monetária.

Processo nº 13819.721671/2011-04
Acórdão n.º **1401-001.347**

S1-C4T1
Fl. 2.809

Diante do exposto, voto no sentido de afastar os argumentos expendidos no recurso e negar-lhe provimento neste particular.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Redator para Formalização do Voto Vencedor