



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

Processo nº 13971.721850/2013-32
Recurso nº De Ofício
Acórdão nº 1301-002.077 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de julho de 2016
Matéria Decadência e Multa de ofício Qualificada
Recorrente HACO ETIQUETAS LTDA
Interessado Fazenda Nacional

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

ÁGIO. MULTA QUALIFICADA. O ágio artificialmente criado para reduzir os tributos devidos, sem que tenha real ou séria motivação econômica, despido de propósito negocial, atrai a aplicação da multa qualificada de 150%, nos termos do artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996.

DECADÊNCIA. ART. 173, I, DO CTN. Comprovada a ocorrência de prática dolosa, a contagem do prazo decadencial deve ser feita na forma do art. 173, I, do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado (1) por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso voluntário, por perda de objeto; (2) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso de ofício, vencidos os Conselheiros Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro (Relator), José Eduardo Dornelas Souza e José Roberto Adelino da Silva, que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Flávio Franco Corrêa.

(documento assinado digitalmente)

WALDIR VEIGA ROCHA - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO - Relator.

(documento assinado digitalmente)

FLÁVIO FRANCO CORRÊA Redator designado.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 01/09/2016 por FLAVIO FRANCO CORREA, Assinado digitalmente em 01/09/2016

por FLAVIO FRANCO CORREA, Assinado digitalmente em 08/09/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO

, Assinado digitalmente em 12/09/2016 por WALDIR VEIGA ROCHA

Impresso em 12/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Waldir Veiga Rocha, Flavio Franco Corrêa, José Eduardo Dornelas Souza, Milene de Araújo Macedo, Roberto Silva Júnior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro e José Roberto Adelino da Silva. Ausente o Conselheiro Hélio Eduardo de Paiva Araújo.

Relatório

Cuida o presente processo de autos de infração (fls.983/1012) decorrentes das supostas infrações relativas à apuração do IRPJ e da CSLL: (i) amortização de ágio indedutível nos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009, sendo exigida multa de ofício qualificada de 150% sobre o valor do tributo devido; e (ii) compensação de prejuízos operacionais em montante superior ao saldo desse prejuízo no ano-calendário de 2010, sendo cominada multa de ofício de 75%.

As infrações apuradas pelo agente fiscal encontram-se fundamentadas e explicitadas no Termo de verificação Fiscal (fls.963/982). A seguir, transcreve-se o resumo do referido Termo constante no relatório do acórdão da DRJ (fls. 1096/1098):

1. O autuado, HACO ETIQUETAS LTDA, CNPJ 82.645.862/000136, é pessoa jurídica de direito privado, sociedade por quotas, de capital fechado, totalmente subscrito e integralizado, no valor de R\$ 12.550.578,00, dividido em 12.550.578 quotas, assim distribuídas: 12.301.104 quotas para Conrad Empreendimentos e Participações S/A; 249.473 quotas para Ricardo Guedes Lowndes e 1 quota para Alberto Conrad Lowndes.

2. A ação fiscal alcançou os anos 2007, 2008, 2009 e 2010, ocasião em que foi constatada a utilização indevida de despesas com amortização de ágio interno, obtido por meio de incorporações, às avessas, de empresas ligadas. Também foi verificada a compensação indevida de prejuízos fiscais no ano 2010.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO

3. A operação que deu origem ao ágio supracitado ocorreu em 31.12.2004, data da incorporação da empresa Labeltec Etiquetas S/A, CNPJ 03.583.060/000172. Sobre essa operação, merecem destaque os seguintes fatos:

3.1. em 30.11.2004, houve a transformação da Labeltec Etiquetas S/A, de sociedade por quotas de responsabilidade limitada em sociedade anônima, com capital de R\$ 500.000,00, divididos em 500.000 ações, sendo que 499.999 ações foram subscritas por Ricardo Guedes Lowndes, CPF 164.095.66700, e 1 ação foi subscrita por Alberto Conrad Lowndes, CPF 095.094.78733, mantendo assim a mesma participação que já possuíam antes da transformação.

3.2. em 30.12.2004, houve a alteração contratual da Haco Etiquetas Ltda, que consistiu na retirada do sócio estrangeiro Starfeat Intertrading Inc., sediado no Panamá, e na entrada do sócio Conrad Empreendimentos e Participações S/A, CNPJ 01.528.583/000190, que foi representado, naquele ato, por Cornelia Conrad Lowndes, CPF 257.511.15953, esposa de Ricardo Guedes Lowndes e mãe de Alberto Conrad Lowndes. Após essa alteração contratual, a Conrad Emp. e Part. S/A passou a deter mais de 98% da Haco Etiquetas Ltda, sendo que o restante das quotas permaneceram em poder de Ricardo Guedes Lowndes.

3.3. em 30.12.2004, houve a Assembléia Geral Extraordinária da Labeltec Etiquetas S/A, em que foi autorizada a emissão de novas ações e sua alienação para

a empresa Conrad Emp. e Part. S/A, mediante a transferência das quotas que esta possuía na Haco Etiquetas Ltda, avaliadas em R\$ 49.000.000,00, conforme laudo elaborado pela empresa Capital Soluções S/C Ltda., CNPJ 01.450.563/000144 (fls 704/878). No referido laudo, a empresa Haco Etiquetas Ltda foi avaliada em R\$ 51.488.000,00, o que correspondia a um ágio de R\$ 37.251.000,00. Com essa AGE, a Labeltec Etiquetas S/A passou a ter o capital de R\$ 49.500.000,00, a Conrad Emp. e Part. S/A. passou a ser controladora da Labeltec Etiquetas S/A, que, por sua vez, era a controladora da Haco Etiquetas Ltda.

3.4. em 31.12.2004, a Haco Etiquetas Ltda incorporou a Labeltec Etiquetas, tendo como referência o laudo de avaliação elaborado pela empresa Martinelli Auditores (fls 698/703).

4. A combinação de negócios acima exposta não reúne as condições necessárias para que tenham validade perante o Fisco. Em primeiro lugar, todos os atos envolveram transações dos sócios entre si, sendo patente a ausência da necessária independência para a realização de tais atos. Em segundo lugar,

todos os atos ocorreram praticamente na mesma data, o que deixa evidente que a única intenção era obter o efeito tributário pretendido, qual seja, o surgimento de ágio amortizável, sendo possível afirmar que os atos praticados não tiveram propósito comercial outro que não fosse a economia tributária advinda da amortização do ágio.

5. As mutações societárias relatadas são artifícios formais que fizeram surgir na contabilidade da empresa fiscalizada valores aos quais foi dado o nome de "Ágio sobre Investimentos". Em verdade, foi a Haco Etiquetas LTDA que incorporou a empresa Labeltec Etiquetas S.A., cujo capital era constituído em sua quase totalidade por ações da própria Haco Etiquetas Ltda.

6. As referidas operações não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes, para que seja passível de registro, mensuração e evidência pela contabilidade, conforme já se manifestou a Comissão de Valores Mobiliários, em seu OFICIO CIRCULAR CVM SNC SEP 01/2007:

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

7. No mesmo sentido segue o Conselho Federal de Contabilidade, conforme a Resolução CFC nº 1.110/07:

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.

8. A legislação tributária mantém os pressupostos do ágio, encontrados na doutrina contábil: a aquisição de participação societária e o fundamento econômico do ágio. A empresa Haco Etiquetas Ltda. não recebeu qualquer participação societária. As próprias quotas do capital não são participações societárias, pois

nenhuma empresa participa de si mesma. Portanto, o primeiro pressuposto do ágio (participação societária) não foi atendido.

9. O motivo que justificou a contabilização do ágio na Labeltec Etiquetas S.A. foi a nova avaliação econômico financeira da Haco Etiquetas Ltda, este motivo não prevalece na incorporação, pois trata-se de pessoas jurídicas sob o mesmo controle acionário. Portanto ausente também o segundo pressuposto do ágio, o fundamento econômico.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS.

10. O sujeito passivo compensou IRPJ com prejuízo operacional, na apuração relativa ao ano calendário 2010, em montante superior ao saldo desse prejuízo. Da mesma forma, compensou CSLL com base de cálculo negativa, na apuração relativa ao ano calendário 2010, em montante superior ao saldo existente.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

11. O contribuinte, ao gerar de forma artificial uma despesa com ágio sabidamente inexistente, praticou, de forma inequívoca, uma ação dolosa, ou seja, intencional e consciente a qual retardou o conhecimento das reais circunstâncias materiais do fato gerador (ocultando parcela significativa de seus lucros econômicos, haja vista a introdução de despesa inexistente), já que tudo isso que foi feito teve o propósito de iludir o Fisco, pois deu o nome de "Ágio sobre Investimentos" a fatos sabidamente desprovidos de quaisquer características que o compõe.

12. O contribuinte agiu de forma meticulosa e planejada, pois sabia que seriam produzidos atos meramente formais que provocariam a redução tributária. Apesar de os fatos terem sido informados em DIPJ e os atos formais terem sido registrados nos órgãos competentes, isso não elide o dolo do contribuinte. É certo que tudo foi feito para informar ao Fisco algo que inexistia e que, portanto, produziu o retardamento do conhecimento das verdadeiras circunstâncias. Além disto, houve a modificação de característica essencial do fato gerador, uma vez que os montantes de IRPJ a CSLL devidos foram reduzidos (usaram-se despesas sabidamente inexistentes). O contribuinte não praticou estes atos de forma involuntária, ou incorreu em erro em sua conduta, restando caracterizada a atitude dolosa. Ou seja, a conduta em análise amolda-se às previstas nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64.

13. Também se deve levar em conta o tempo exíguo decorrido entre os atos formais que levaram à redução do montante do imposto apurado.

DECADÊNCIA.

14. De acordo com o art. 150 do CTN, nos casos de lançamento por homologação, conta-se o prazo decadencial de cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador. Contudo, a parte final do §4º desse dispositivo excepciona os casos de dolo, fraude ou simulação. Nesse caso, aplica-se a regra do art. 173, I, do CTN, pela qual a decadência ocorre com o decurso do prazo de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento de ofício poderia ter sido efetuado.

O contribuinte apresentou impugnação (fls 1024/1058), a qual foi julgada parcialmente procedente pela DRJ 4ª Turma da DRJ Fortaleza para: **(i)** afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a de 150% para percentual de 75%; e **(ii)** reconhecer a decadência dos lançamentos relativos aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2007 em decorrência da descaracterização da ocorrência das hipóteses de fraude, dolo ou simulação, aplicando-se as disposições do art. 150, 4º do CTN.

Contra esta decisão foi interposto Recurso Voluntário (fls.) visando o cancelamento dos demais pontos da autuação que foram mantidos pela decisão da DRJ.

Apesar de a referida decisão ter promovido exonerações relevantes, entendeu-se que não constava nos autos a interposição de Recurso de Ofício, razão pela qual este Colegiado emitiu a Resolução nº 1301000.276 que converteu o julgamento em diligência no seguintes termos: *“para que a autoridade julgadora de primeira instância se manifeste sobre as razões da ausência da interposição de recurso de ofício, devendo, se for o caso, prolatar nova decisão, permitindo, assim, o regular processamento do feito”* (fls. 1187/1196).

Devolvidos os autos à 4ª Turma da DRJ/FOR, foi proferido despacho informando que o recurso de ofício foi devidamente interposto (fl. 1199):

O julgamento foi convertido em diligência pela 1ª Turma da 3ª Câmara do Carf, a fim de que esta DRJ expusesse as razões pelas quais não recorreu de ofício, ante a exoneração do crédito tributário acima do limite de alçada. Crê-se, porém, diante de um equívoco de atenção, pois que, no Acórdão nº 08-29.604 - 4ª Turma da DRJ/FOR (fl 1087), está sim consignada a expressão performativa “Recorre-se de ofício”. Em vista disso, na condição de Presidente-Substituto da 4ª Turma da DRJ/FOR, DEVOLVO o processo à origem, para prosseguimento.

Posteriormente, em petição do contribuinte acostada às fls. 1204/1251 foi requerida a desistência do Recurso Voluntário em virtude de adesão ao parcelamento instituído pela Lei nº 12.996/2014, no qual foram incluídos os débitos que não foram afastados em 1ª instância.

Retornaram os autos para apreciação deste Colegiado.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro

O Recurso de Ofício atende os requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Em vista da desistência do Recurso Voluntário (fls. 1204/1251), passo a analisar tão somente os pontos da decisão da DRJ favoráveis ao contribuinte e que culminaram no cancelamento parcial do auto de infração em referência.

O cerne da discussão encontra-se na prática, ou não, de conduta dolosa pelo contribuinte que possa ser enquadrada nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64.

A autoridade autuante entendeu que o contribuinte agiu de forma planejada a fim de retardar o conhecimento do fisco da ocorrência do fato gerador do tributo. Neste ponto, vale transcrever trecho do Termo de verificação Fiscal (fls.977/978) que esclarece o entendimento adotado pelo agente fiscal:

O contribuinte, ao gerar de forma artificial uma despesa com ágio sabidamente inexistente, praticou, de forma inequívoca, uma ação dolosa, ou seja, intencional e consciente a qual retardou o conhecimento das reais circunstâncias materiais do fato gerador (ocultando parcela significativa de seus lucros econômicos, haja vista a introdução de despesa inexistente), já que tudo isso que foi feito teve o propósito de iludir o Fisco, pois deu o nome de "Ágio sobre Investimentos" a fatos sabidamente desprovidos de quaisquer características que o compõe.

E tudo isso feito de forma bem meticulosa e planejada, pois sabia que seriam produzidos atos meramente formais que provocariam a redução tributária. Não basta o fato de estar tudo informado em DIPJ e os atos formais terem sido registrados nos órgãos competentes. O fato é que tudo isso foi feito para informar ao Fisco algo que inexistia e que, portanto, produziu o retardamento do conhecimento das verdadeiras circunstâncias. Além disto, houve a modificação de característica essencial do fato gerador, uma vez que os montantes de IRPJ a CSLL devidos foram reduzidos (usou despesas sabidamente inexistentes). A fiscalizada não praticou estes atos de forma involuntária, ou incorreu em erro em sua conduta, restando caracterizada a atitude dolosa. Ou seja, a conduta em análise amolda-se às previstas nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64.

Outro fator que deve se levar em conta na análise da conduta da Fiscalizada é o tempo exíguo decorrido entre os atos formais que levaram à redução do montante do imposto a ser pago. Relembrando: a empresa incorporada (LABELTEC), em 30/12/2004, admitiu na sociedade nova sócia que integraliza o capital com quotas da empresa incorporadora (HACO) com valores avaliados com base em Laudo que teve como base a data de 30/11/2004. Em 31/12/2004, portanto, um dia após o evento anterior mencionado a empresa incorporadora (HACO) procede à incorporação da empresa LABELTEC e passa a amortizar o ágio gerado pela avaliação de seu próprio patrimônio.

Sob estes fundamentos, foi cominada a multa qualificada de 150% prevista no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, bem como aplicado o art. 173, I, do CTN para fins de contagem do prazo decadencial.

Ocorre que a DRJ, ao analisar a matéria, entendeu que não há, nos autos, comprovação da prática de qualquer conduta dolosa pelo contribuinte.

Decidiu-se pela aplicação da multa de ofício ao percentual de 75% pelas seguintes razões:

A fiscalização qualificou a multa aplicada sobre os tributos decorrentes da amortização indevida do ágio, ao identificar na infração o dolo de iludir o Fisco, retardando o conhecimento das reais circunstâncias materiais do fato gerador (ocultando parcela significativa de seus lucros econômicos, haja vista a introdução de despesa sabidamente inexistente).

47. Por sua vez, o impugnante sustenta que não há prova da intenção de fraude ou da existência de dolo na sua conduta, até mesmo porque todas as operações foram registradas perante os órgãos públicos competentes, sendo que nada foi feito à revelia do Fisco.

48. A despeito da manifesta indedutibilidade da despesa de amortização ágio, revela-se incabível a aplicação da multa de 150%.

49. É que todas as operações societárias sob exame cumpriram os requisitos formais de registro, seja contábil ou nos órgãos competentes, não havendo nenhum questionamento no que tange à existência das empresas envolvidas. Assim, se as operações foram realizadas exatamente nos moldes informados pelo sujeito passivo,

ou seja, não foram simuladas, a fraude suscitada pela autoridade lançadora não está demonstrada.

50. Ademais, nada obstante a jurisprudência proscrever a utilização do artificioso ágio interno, ela não é de todo pacífica, a exemplo dos julgados do Carf nos Acórdãos nº 1101-00708, 1101-00709, 1101-00710 (Caso Gerdau) e 1301-001.224 (Caso GMAC).

51. Nesses termos, reduz-se a multa de ofício ao percentual da 75%.

Por sua vez, em relação à decadência, adotou-se o seguinte entendimento:

Uma vez descaracterizada a hipótese de dolo, fraude ou simulação, não se tem a aplicação do §4º, in fine, do art. 150 do CTN, de modo que se revela caduco o lançamento dos imposto de renda e da contribuição social anuais com fatos geradores em 31.12.2007, tal como sustentado pelo impugnante.

53. Com efeito, é assente na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que 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 ocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Primeira Seção de Julgamento, REsp 973.733/SC, Relator Ministro Luiz Fux, julgado em 12/08/2009, DJ 18/09/2009).

54. Por sua vez, o auto de infração fora cientificado em 24.06.2013, cinco anos após o quinquênio contado a partir 31.12.2007, nos termos do §4º do art. 150 do CTN.

55. Portanto, devem ser excluídos o imposto de renda e a contribuição social do ano-calendário 2007, exercício 2008.

Acompanho o voto da DRJ.

O agravamento da multa, na forma prevista pelo § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, pode ser aplicado tão-somente aos casos em que o contribuinte incorra em uma das hipóteses descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Não pode ser presumida pela autoridade fiscalizadora a atividade de sonegação, fraude ou conluio, devendo o lançamento da multa qualificada de 150% ser minuciosamente descrito e comprovado pelo agente fiscal.

No caso em questão, a autoridade autuante afirma, no Termo de Verificação Fiscal (fls. 963/982), que o contribuinte, ao gerar uma despesa artificial de ágio, agiu de forma dolosa, retardando o conhecimento das reais circunstâncias materiais do fato gerador, iludindo o fisco. Afirma, ainda, que tudo isso foi feito pelo contribuinte de forma planejada e meticulosa, pois sabia que seriam produzidos atos meramente formais que provocariam a redução tributária.

Destaca o curto tempo decorrido entre as operações societárias em referência, sendo que toda esta reestrutura foi iniciada e concluída dentro de um mês, e a inexistência de propósito negocial nestas operações, além da redução da carga tributária.

Entendo, contudo, que o contribuinte não pode ser penalizado pela aplicação de multa qualificada quando sua conduta decorre de equívoco na interpretação da legislação tributária, sendo certo que todos os atos praticados pelo contribuinte perfazem os requisitos formais exigidos pela legislação.

Não estando devidamente caracterizado o dolo do contribuinte, voto pela aplicação da multa de ofício no patamar de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição por se tratar de hipótese de falta de pagamento ou recolhimento do tributo, nos moldes do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Por fim, deixo de analisar o Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, pois houve desistência do apelo, vez que os valores discutidos foram incluídos em parcelamento.

Ante todo o exposto, conheço do recurso de ofício para, no mérito, negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Flávio Franco Corrêa

Coube-me, aqui, a solução da questão relacionada à existência de situação concreta ajustável, por adequação típica, aos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964.

O relato detalhado da conduta que o autuante classificou de prática dolosa está inserido em fls. 967/975. Na verdade, o que se vê é uma série de atos interligados por circunstâncias de tempo, e pelas mesmas pessoas, para a obtenção de um resultado final desejado desde o momento em que se concebeu o primeiro ato: a redução de tributos. Repare-se como esses atos se encadeiam, em sequência:

- a) em 30/11/2004, transformação da LABELTEC, passando de sociedade por quotas de responsabilidade limitada à sociedade anônima, com capital de R\$ 500.000,00 distribuído em 500.000 ações, sendo que 499.999 ações foram subscritas por Ricardo Guedes Lowdes e 1 ação por Alberto Conrad Lowdes, mantendo-se as mesmas participações anteriores à transformação;
- b) em 30/12/2004, saída da sócia STARFEAT do quadro societário da HACO e entrada, neste quadro, da CONRAD EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES, representada por Cornélia Conrad Lowdes, mãe de Alberto e esposa de Ricardo. A CONRAD EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES passou a deter 98% das quotas da HACO, ficando o restante das quotas para Ricardo. Aqui já se nota a relevância do vínculo familiar para a consecução dos propósitos dos acionistas;
- c) ainda em 30/12/2004, efetivou-se o ingresso da CONRAD EMPREENDIMENTOS PARTICIPAÇÕES no quadro societário de LABELTEC, mediante dação das quotas de HACO em pagamento, avaliadas em R\$ 49.000.000,00, conforme laudo elaborado em 30/11/2004. Este laudo avaliou a HACO em R\$ 51,5 milhões, em 30/11/2004, já revelando que tal valor possibilitaria um ágio de R\$ 37,2 milhões. Perceba-se que, na data de 30/12/2004, a CONRAD EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES ingressou no quadro societário de HACO e transferiu essa mesma participação societária para LABELTEC. Assim, nessa data, CONRAD EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES tornou-se controlador de LABELTEC, que, por sua vez, passou a ser a nova controladora de HACO. LABELTEC adquiriu HACO
- d) ainda em 30/12/2004, LABELTEC foi incorporada por HACO, isto é, a controlada incorporou a controladora.

Não obstante o deferimento do pedido formulado na impugnação quanto à multa qualificada, a decisão recorrida apresenta aspectos reveladores da sonegação inscrita no artigo 71 da Lei nº 4.502/1964. Constate-se:

"Observe-se que não se diz, aqui, que a alienação de uma participação societária somente se dá mediante pagamento, em sentido estrito. O que se **exige** é uma **alteração substancial no patrimônio do alienante**, a qual somente se verifica se ele passar a dispor de algo que antes não possuía, condição **ausente** neste caso, em que a **participação societária** detida pela **controladora** da autuada **circula e retorna ao seu patrimônio no curto espaço de tempo** em que a "reestruturação societária" é promovida" (fl. 1.108); (grifei)

"Em resumo, constata-se o artifício criado para reduzir os tributos devidos, sem que tenha real ou séria motivação econômica. À exceção do surgimento do "ágio de si mesmo", **nada mudou** ao final das operações. Ademais, elas foram **realizadas em curto espaço de tempo** (em verdade, a **incorporação ocorreu no dia seguinte à integralização** do aumento de capital na incorporada), sem que tenha realmente ocorrido **efetivo desembolso no pagamento** de valores sem representatividade. A valorização por rentabilidade futura somente existe quando alguém efetivamente paga por ela, quando uma parte independente efetivamente reconhece seu valor presente." (fls 1.111/1.112) (grifei)

Por outro lado, para desconstituir a multa de 150%, a decisão recorrida, à fl. 1.112, pronunciou que, "a despeito da **manifesta indedutibilidade** da despesa de amortização do ágio, revela-se **incabível** a aplicação da multa de 150%. **É que todas as operações societárias sob exame cumpriram os requisitos formais de registro, seja contábil ou nos órgãos competentes**, não havendo nenhum questionamento no que tange à existência das empresas envolvidas. Assim, **se as operações foram realizadas exatamente nos moldes informados pelo sujeito passivo**, ou seja, não foram simuladas, a fraude suscitada pela autoridade lançadora não está demonstrada." (grifei)

Evidentemente, a decisão recorrida se contradiz, pois, ao mesmo tempo em que sustenta a realização de uma prática artificiosa, enganosa, afasta, em sentido oposto, a importância do dolo na conduta, ao argumento de que foram observados os requisitos formais. Ora, a própria decisão recorrida menospreza a forma ao salientar a prevalência da substância, ao buscar referências no Ofício-Circular CVM/SNC/SEP nº 01/2007, reproduzido às fls. 1.104/1.105:

"20.1.7 Ágio gerado em operações internas:

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

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

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

Em nosso entendimento **ainda que essas operações atendam integralmente os requisitos societários do ponto de vista econômico-contábil** é preciso esclarecer que o ágio surge única e exclusivamente, quando o *preço (custo) pago* pela aquisição ou subscrição de um investimento a ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial supera o valor patrimonial desse investimento. E mais preço ou custo de aquisição somente surge quando há o dispêndio para se obter algo de terceiros.

Assim não há do ponto de vista econômico geração de riqueza decorrente de transação consigo mesmo. Qualquer argumento que não se fundamente nessas assertivas econômicas configura sofisma formal e, portanto, inadmissível.

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

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

Pode-se resumir o Ofício-Circular CVM/SNC/SEP nº 01/2007, acima, para o que interessa no momento, à declaração de que, **ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável**, tais **"transações" não se revestem de substância econômica**. Anote-se, pois, que a decisão recorrida fornece, ela mesma, o argumento que desmonta sua conclusão de que a forma é o suficiente para derrubar a multa qualificada. Isso porque a Recorrente pretendeu aparentar, mediante alterações contratuais formalmente elaboradas, com o apoio de outros documentos, uma realidade que não existe, tendo em conta a ausência de substância econômica dos aludidos ágios e a fantasiosa incorporação de pessoas jurídicas para o aproveitamento desse mítico ágio interno.

O que moveu o contribuinte à trabalhosa montagem de atos jurídicos aparentemente reais? O atuante ofereceu a resposta a essa questão, às fls. 968/969:

"Em primeiro lugar, todos os atos envolveram transações dos sócios com si mesmos, sendo patente a ausência da necessária independência para a realização de tais atos. Em segundo lugar, todos os atos ocorreram praticamente na mesma data, o que deixa evidente que **a única intenção era obter o efeito tributário pretendido, qual seja, o surgimento de ágio amortizável, sendo possível afirmar que os atos praticados não tiveram propósito negocial outro que não fosse a economia tributária advinda da amortização do ágio.**" (grifei)

A mera formalidade prevista em lei não dá arrimo ao ágio, caso não se verifiquem a independência das partes, o pagamento e um efetivo ambiente concorrencial. A ausência de tais elementos traz à tona a visão de um acerbo probatório constituído de documentos criados no bojo do planejamento tributário concebido para iludir o Fisco, e posto em prática, com a produção de efeitos juridicamente reprováveis. À vista disso, alterações contratuais integram o corpo de delito junto com "proposta de justificativa e criação"; "proposta, justificativa e protocolo de incorporação"; livros fiscais, laudos, e mais alguns outros documentos, todos relacionados entre si para a montagem da ilusão negocial com o imaginado suporte do fictício ágio interno.

Consoante o exposto, estão corretas as palavras do autuante, à fl. 977, ao apontar a atuação do dolo na conduta correspondente, por adequação típica, ao artigo 71 da Lei nº 4.502/1964, *verbis*:

"O contribuinte, ao gerar de forma artificial uma despesa com ágio sabidamente inexistente, praticou, de forma inequívoca, uma **ação dolosa**, ou seja intencional e **consciente** a qual **retardou o conhecimento** das reais **circunstâncias materiais** do fato gerador (ocultando parcela significativa de seus lucros econômicos haja vista a introdução de despesa inexistente), já que tudo isso que foi

feito teve o propósito de iludir o Fisco, pois deu o nome de "Ágio sobre Investimentos" a fatos sabidamente desprovidos de quaisquer características que o compõe. (grifos originais)

E tudo isso feito de forma bem meticulosa e planejada, pois **sabia** que seriam produzidos **atos meramente formais** que **provocariam a redução tributária**. **Não basta** o fato de estar informado em DIPJ, ou, então, **os Atos Formais registrados nos Órgãos competentes**. O fato é que **tudo isso foi feito** para **informar** ao Fisco que **inexistia**, e que, portanto, **produziu o retardamento do conhecimento das verdadeiras circunstâncias**. Além disto, houve a **modificação** da característica **essencial do fato gerador**, uma vez que os montantes de **IRPJ** a (sic) a **CSLL** devidos **foram reduzidos** (usou despesas sabidamente inexistentes). A Fiscalizada **não** praticou estes atos de forma **involuntária**, ou incorreu **em erro** em sua conduta, restando caracterizada a atitude dolosa. Ou seja, a conduta em análise amolda-se às previstas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964." (grifei)

A ciência moderna do Direito compreende o dolo como consciência e vontade de realizar os elementos objetivos do tipo. Assim, conforme os ensinamentos de Luiz Regis Prado¹, o dolo é composto de dois elementos, um deles cognitivo - conhecimento idôneo da situação fática retratada nos elementos objetivos - e outro, volitivo - vontade de realizar a ação e o resultado típicos, a partir da cognição do agente sobre a situação típica. O agente fiscal, com apurado rigor técnico, expôs com precisão que a Recorrente estava consciente da situação fática descrita no tipo objetivo da sonegação fiscal e que empregara seus esforços para realizar a ação típica (retardar o conhecimento das reais circunstâncias materiais do fato gerador), logrando êxito em sua atuação, ao obter o resultado típico. Este resultado típico, todavia, é aquele que está previsto no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007 - falta de pagamento ou recolhimento da totalidade ou diferença de imposto ou contribuição - indispensável para a aplicação da sanção pecuniária, uma vez que o § 1º do aludido artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 estabeleceu o percentual de 150% sobre a diferença de tributo sonegada, a título de multa².

Enfim, de tudo o que consta nos autos, saio convicto de que não há reparos a fazer, quanto à aplicação da sanção pecuniária estipulada no texto legal do artigo 71 da Lei nº 4.502/1964, diante da situação concreta comprovada nos autos.

Em face da presença do dolo, remete-se a contagem do prazo decadencial à previsão do artigo 173, inciso I, do CTN, de acordo com o qual "o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado", em consonância com o decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 973.733:

"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 incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte,

¹ Curso de direito penal brasileiro, vol. I, parte geral, Revista dos Tribunais, 3ª edição, pág 297.

² Por exemplo, se da ação do contribuinte resultasse apenas o aumento de prejuízo fiscal, não haveria espaço para a sanção, a teor do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

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 impositivo, 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, ante a 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."

Nesses termos, considerando que a ciência do lançamento de ofício data de 24/06/2013, não há que se falar em decadência em relação aos fatos geradores de IRPJ e CSLL ocorridos em 31/12/2007 (apuração anual).

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa