



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 15504.726515/2011-09
Recurso nº Especial do Procurador
Resolução nº **9101-000.051 – 1ª Turma**
Data 4 de abril de 2018
Assunto MULTA QUALIFICADA - ÁGIO INTERNO - GANHO DE CAPITAL
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SADA PARTICIPACOES S/A

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência à Unidade de Origem, para que esta informe se a diferença entre a multa de ofício qualificada (150%) e a proporcional (75%), tanto em relação ao IRPJ, quanto em relação à CSLL, foi incluída no parcelamento, conforme afirma a contribuinte. Após ciência, reabrir prazo para manifestação de ambas as partes.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luís Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

A FAZENDA NACIONAL recorre a este Colegiado, por meio do Recurso Especial de e-fls 3.490, contra o acórdão nº 1401-001.536, de 03 de fevereiro de 2016 (e-fls. 3.475), que, no mérito e por unanimidade de votos, deu parcial provimento ao recurso voluntário, para "*cancelar as multas isoladas referentes ao ano-calendário de 2005 e desqualificar a multa de 150%*".

O recurso da Fazenda foi admitido por meio do Despacho de e-fls. 3.528.

A Contribuinte apresentou os Embargos de Declaração de e-fls. 3.543, que foram rejeitados pelo Despacho de e-fls. 3.574/3.576.

Observe-se que, após as providências decorrentes dos despachos de saneamento de e-fls. 3.591 e 3.739, a Contribuinte foi intimada do teor do despacho que rejeitou os embargos de declaração por ela opostos em 08/08/2017.

Na matéria objeto da presente discussão, o acórdão recorrido recebeu a seguinte ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA
IRPJ Ano-calendário: 2006 (...)*

*ÁGIO INTERNO SEM COMPROVAÇÃO DE PROPÓSITO
NEGOCIAL. EMPRESA VEÍCULO. CUSTO DE INVESTIMENTO
INFLADO. RECÁLCULO DO GANHO DE CAPITAL.*

Gerou-se o ágio em decorrência de operações havidas dentro de um mesmo grupo econômico, com utilização de empresa veículo de existência efêmera e sem comprovação de propósito negocial. A empresa veículo investidora, que gerou o ágio para si, foi incorporada algum pouco tempo depois da operação.

(...)

*OPERAÇÕES FORMALMENTE LEGAIS. JURISPRUDÊNCIA NÃO
CONSOLIDADA. DESQUALIFICAÇÃO DA MULTA.*

Do ponto de vista formal, as operações realizadas estão dentro da lei. Elas foram todas registradas, não tendo havido má fé. A jurisprudência do CARF sobre operações que geram ágio ainda não está consolidada, de modo que os contribuintes tentam realizar planejamentos sob a premissa de que eles poderão ser aceitos.

A Recorrente aponta divergência jurisprudencial em relação aos acórdãos a seguir, cujas ementas estão assim redigidas na parte de interesse:

Acórdão nº 1101-000.899:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA
IRPJ Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007, 2008
TRANSFERÊNCIA DE CAPITAL PARA AQUISIÇÃO DE
INVESTIMENTO POR EMPRESA VEÍCULO, SEGUIDA DE SUA
INCORPORAÇÃO PELA INVESTIDA. SUBSISTÊNCIA DO
INVESTIMENTO NO PATRIMÔNIO DA INVESTIDORA ORIGINAL.*

Para dedução fiscal da amortização de ágio fundamentado em rentabilidade futura é necessário que a incorporação se verifique entre a investida e a pessoa jurídica que adquiriu a participação societária com ágio. Não é possível a amortização se o investimento subsiste no patrimônio da investidora original.

MULTA QUALIFICADA. Sujeita-se a multa qualificada a exigência tributária decorrente da prática de negócio jurídico fictício, que se

presta, apenas, a construir um cenário semelhante à hipótese legal que autoriza a amortização do ágio pago na aquisição de investimentos.

Acórdão nº 1301-001.220:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Exercício: 2008, 2009, 2010 (...)MULTA. QUALIFICAÇÃO. PROCEDÊNCIA.

Se os fatos retratados nos autos deixam foram de dúvida a intenção do contribuinte de, por meio de atos societários diversos, desprovidos de substância econômica e propósito negocial, reduzir a base de incidência de tributos, descabe afastar a qualificação da penalidade promovida pela autoridade autuante.

REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. SUBSTÂNCIA ECONÔMICA E PROPÓSITO NEGOCIAL. AUSÊNCIA.

Se os elementos colacionados aos autos indicam que a despesa de ágio apropriada no resultado fiscal derivou de operações que, desprovidas de substância econômica e propósito negocial, objetivaram, tão somente, a redução das bases de incidência das exações devidas, há de se restabelecê-las, promovendo-se a glosa dos referidos dispêndios.

As alegações de mérito da Fazenda, são, em síntese, as seguintes:

a) que é inegável que o contribuinte se utilizou de uma série de instrumentos com o intuito de criar uma roupagem legal capaz de dar uma aparência legítima às operações de reorganização societária cujo único fundamento era o aproveitamento do ágio como despesa dedutível;

b) que a multa mais gravosa de 150% de que trata o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007) toma como referência os comportamentos descritos nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, os quais têm aplicação sempre que em ação fiscal constata-se a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio, sendo que para enquadrar determinado ilícito fiscal nos dispositivos dessa lei, há necessidade que esteja caracterizado o dolo;

c) que no presente caso, a multa de 150% deve ser mantida, eis que as operações foram realizadas sem fundamentação econômica e propósito negocial, de modo fraudulento, com o único objetivo de gerar um benefício fiscal indevido, o qual foi alcançado por intermédio de um ágio inexistente (artificial), gerado dentro de empresas ligadas (ágio interno), se enquadrando nas situações elencadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964. O conjunto dos atos levados a efeito pela autuada corresponde a uma prática deliberada, consciente dos riscos envolvidos, com o objetivo de alcançar, por meio da criação fictícia de ágio e de uma estrutura societária artificial, vantagem fiscal indevida;

d) que o fato de que tais operações seguiram formalmente os trâmites legais não retira de seu conjunto o intuito de tão somente criar artificialmente uma despesa que seria dedutível. Por sinal, a obediência aos requisitos formais é imprescindível para as pretensões da autuada, sem o que todo o conjunto de operações societárias seria inválido e, portanto, incapaz de criar a situação desejada. O conjunto dos fatos verificados no caso sob exame colocam em evidência o propósito de construção de uma pretensa realidade formal destinada a mascarar,

senão a ocultar, o que de fato se pretendia, o que de fato se buscava. É dizer, todas as ações envolvidas tinham por fim único a criação de um ágio fictício a ser transformado em benefício fiscal por força de um arranjo societário artificial.

Ao final pede a Recorrente que o presente recurso seja conhecido e provido, para "reformular o acórdão atacado e restabelecer a qualificação da multa de ofício, conforme decidido pela DRJ".

A Contribuinte apresentou contrarrazões (e-fls. 3.723) em 21/06/2017 (e-fls. 3.721).

Alega, preliminarmente, que o recurso fazendário não deve ser admitido "*por não atender ao requisito da comprovação do dissídio jurisprudencial*".

Quanto ao mérito, as alegações da Contribuinte são, em síntese, as que seguem:

a) aduz que "*não há dúvida de que a legislação permitia o incremento do custo de aquisição das quotas detidas pela Recorrente sem quaisquer das restrições informadas no lançamento fiscal (participação de terceiro nas operações que originaram o ágio e efetivo desembolso)*" e que "*a Lei nº 10.637/02 (art. 36) estabelecia o diferimento da tributação incidente sobre o correlato ganho de capital*". Refere a contribuinte aqui a "*revogação do art. 36, da Lei nº 10.637/02, base legal para a subscrição de capital a valores de mercado e diferimento do ganho de capital correspondente*", trazendo a baila a exposição de motivos da legislação que revogou o artigo em questão e aduzindo que "*ao anunciar a revogação pelos motivos confessados, admitiu-se que as operações 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*";

b) afirma que "*como muito bem trazido pelo I. Relator no voto vencedor do acórdão aqui tratado, a problemática envolvendo o ágio interno e a delimitação dos limites ao planejamento tributário estão longe de serem pacificadas nos tribunais em pleno 2017*", sendo que "*argumentar que houve má fé da Recorrida ao implementar uma operação inteiramente legal e fomentada, em 2006, é, no mínimo, uma tentativa insensata de distorcer a interpretação dos fatos*";

c) aduz que "*conquanto não haja dúvida sobre a não ocorrência de ilícito tributário, também não há que se falar em ocorrência de dolo específico, mediante conduta fraudulenta exigido para a qualificação da exação*", e que "*a descrição dos fatos não permite afirmar, sequer minimamente, que a operação tenha sido fraudulenta, fruto de simulação ou falsidade, com o evidente objetivo de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador*", sendo que "*o que teria havido, no máximo, seria interpretação equivocada da legislação tributária*";

d) refere que no presente caso "*a inexistência de dolo se demonstra pelo fato de que todas as operações societárias, o ágio e o correlato ganho de capital, tudo sempre foi informado ao Fisco*", sendo que "*a Fiscalização reconheceu que obteve todas as informações nos arquivos digitais da contabilidade*". Questiona aqui "*como então seria possível a acusação de que teriam sido apresentadas informações falsas com o fito de fraudar a fiscalização?*", acrescentando que "*todas as operações foram refletidas nas obrigações acessórias das empresas (DIPJs), bem como todas as alterações societárias foram devidamente registradas na Junta Comercial*";

e) argumenta que a Fazenda Nacional incorre em contradição uma vez que "*em um momento aduz que 'as operações foram realizadas sem fundamentação econômica e propósito negocial, de modo fraudulento (...)', e no parágrafo seguinte aduz que 'tais operações seguiram formalmente os trâmites legais (...)'*".

Ao final requer preliminarmente que "*não seja conhecido o presente Recurso Especial, pela não comprovação da divergência jurisprudencial*". No mérito requer "*a manutenção do acórdão que determinou o afastamento da multa qualificada de 150%, de modo a ser julgado improcedente o Recurso Especial da PGFN*".

Observe-se que a Contribuinte também apresentou Recurso Especial (constam no e-processo dois recursos, as e-fls. 3.596 e 3.751), tendo, no entanto, requerido desistência (e-fls. 3.877) "*para efeito do que dispõe o artigo 5º da Medida Provisória n.º 783, de 31 de maio de 2017, e do artigo 8º da Instrução Normativa RFB n.º 1.711, de 16 de junho de 2017*" (adesão ao Programa Especial de Regularização Tributária - PERT).

Em memoriais juntados aos autos às e-fls. 3.910 a 3.926, a Contribuinte aduz que o recurso da Fazenda Nacional não deve ser conhecido porque fora incluído no PERT a totalidade do débito lançado, inclusive o montante correspondente às multas qualificadas de IRPJ e de CSLL, objeto do recurso fazendário.

É o relatório.

Voto

Conselheira Adriana Gomes Rêgo - Relatora

Compulsando-se os autos, verifica-se que a Unidade de Origem da RFB apartou os autos e consignou que resta mantida em discussão a diferença entre multa qualificada e multa de ofício básica. Cumpre transcrever os extratos que constam às e-fls. 3.899 e 3.901, por meio dos quais, junto à indicação das multas de ofício referente ao IRPJ e à CSLL verifica-se que consta "*Suspense - Julgamento Do Recurso Especial do Procurador*":

Extrato do Processo

CT / EVENTOS / COMPONENTE

Receita	PA/EX	Período	Expr. Monet	Valor originário	% multa	Vcto. do Principal	Vcto. da Multa	Multa mora	IN77/98	Rep.Fisc. fins penais
Extinções / Eventos / Saldo				Principal / (Valor Referencial)	% multa	Situação do Saldo				
1632	30/04/2006	DIARIO	REAL	7.142.426,80		23/01/2012		N	N	N
Extinto - Decisão (Recurso Voluntário)				7.142.426,80						
Saldo de Principal				0,00						
Tributo IRPJ										
2917	2006	ANUAL	REAL	14.284.853,60	150,00	30/03/2007	23/01/2012	N	N	N
Transferido para: 13819-723.592/2017-15				14.284.853,60	75,00					
Saldo de Multa Vinculada				(14.284.853,60)	75,00	Suspense - Julgamento Do Recurso Especial Do Procurador				
Tributo IRPJ										

Processo nº 15504.726515/2011-09
Resolução nº 9101-000.051

CSRF-T1
Fl. 3.932

Extrato do Processo

CT / EVENTOS / COMPONENTE

Receita	PA/EX	Período	Expr. Monet.	Valor originário	% multa	Vcto. do Principal	Vcto. da Multa	Multa mora	IN77/98	Rep.Fisc. fins penais
Extinções / Eventos / Saldo				Principal / (Valor Referencial)	% multa	Situação do Saldo				
1649	30/04/2006	DIÁRIO	REAL	2.571.273,65		23/01/2012		N	N	N
Extinto - Decisão (Recurso Voluntário)				2.571.273,65						
Saldo de Principal				0,00						
Tributo CSLL										
2973	2006	ANUAL	REAL	5.142.547,30	150,00	30/03/2007	23/01/2012	N	N	N
Transferido para: 13819-723.592/2017-15				5.142.547,30	75,00					
Saldo de Multa Vinculada				(5.142.547,30)	75,00	Suspensão - Julgamento Do Recurso Especial Do Procurador				
Tributo CSLL										

Nesse contexto e à vista do Demonstrativo da composição do débito incluído no PERT e do Demonstrativo da dívida consolidado, trazidos pela Contribuinte à fl. 4 do memorial que apresentou, remanesce dúvida se, de fato, a diferença entre a multa qualificada e a multa básica fora incluída no parcelamento especial ou não. Vale transcrever os demonstrativos em questão:

Demonstrativo da composição do débito incluído no PERT

A	B	C	D	E	F=B+C+D+E	G	H=B*G	I	J=C*I	K=D*I	L=F+H+J+K
Tributo	Principal	Multa Qualificada	Multa Isolada	Juros	Total - Quando da lavratura do AIM	Solic. Acumulada (Principal)	Juros sobre o Principal	Solic. Acumulada (Multas)	Juros sobre Multa Qualificada	Juros sobre Multa Isolada	Total - Atualizado
IRPJ	14.294.863,00	21.427.200,40	7.142.425,80	7.428.865,32	50.281.258,19	50,00%	8.522.343,66	50,00%	1.287.3.628,14	4.191.178,05	76.568.304,03
CSLL	6.142.647,30	7.713.020,95	2.671.773,95	2.673.810,34	19.101.259,74	50,00%	3.038.043,72	50,00%	4.020.470,13	1.508.023,38	27.204.569,47
	19.427.409,90	29.141.101,35	9.713.700,45	10.102.305,73	69.382.508,43		11.560.387,38		17.099.998,27	5.699.199,42	102.772.893,50

Nota: débitos atualizados até agosto de 2017, momento em que a Contribuinte aderiu ao PERT.

Demonstrativo da Dívida Consolidada no PERT

Valor consolidado	102.772.893,50	DARF recolhido	
20% do valor consolidado	20.554.578,70		4.110.915,74
			4.152.024,90
			4.178.334,76
			4.204.644,62
			4.228.076,84
Total		20.873.996,86	

Em face ao exposto, proponho converter o julgamento em diligência para que a Unidade de Origem informe se as diferenças entre a multas de ofício qualificada e a básica referentes ao IRPJ e à CSLL, foram incluídas no parcelamento especial, conforme afirma a Contribuinte.

Após a diligência, deve ser reaberto prazo para manifestação de ambas as partes.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo