



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

Processo n° 15586.720056/2011-89
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-001.180 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de setembro de 2012
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO IRPJ E CSLL
Recorrente VIACAO JOANA D'ARC S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO EFETIVAMENTE PAGO NA AQUISIÇÃO SOCIETÁRIA. PREMISSAS. As premissas básicas para amortização de ágio, com fulcro nos art. 7º., inciso III, e 8º. da Lei 9.532 de 1997, são: i) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio; ii) a realização das operações originais entre partes não ligadas; iii) seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura. Nesse contexto não há espaço para a dedutibilidade do chamado “ágio de si mesma”, cuja amortização é vedada, haja vista que não encontra respaldo nas normas tributárias e fere um dos princípios básicos do IRPJ/CSLL, qual seja: a incidência sobre o lucro efetivamente auferido, sendo que no caso em questão essa prática ocorreu.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE. INOCORRÊNCIA DE FRAUDE. Nos lançamentos de ofício para constituição de diferenças de tributos devidos, não pagos e não declarados, via de regra, é aplicada a multa proporcional de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996. A qualificação da multa para o percentual de 150% depende não só da intenção do agente, como também da prova fiscal da ocorrência da fraude ou do evidente intuito desta, caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa com esse fim. Na situação versada nos autos não houve dolo por parte do contribuinte, logo incabível a aplicação da multa qualificada.

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA NA FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. É inaplicável a penalidade quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. Cabível a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício à taxa Selic.

Recurso Voluntário Provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de ofício aplicada junto com o tributo ao percentual de 75% e cancelar a multa isolada, nos termos do relatório e voto que passa a integrar o presente julgado.. Vencidos os Conselheiros Carlos Pelá e Moisés Giacomelli Nunes da Silva que davam provimento em maior extensão para excluir a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício; e o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, que votou pela manutenção da multa isolada.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moises Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

VIACAO JOANA D"ARC S/A recorre a este Conselho contra a decisão proferida pela DRJ em primeira instância, que julgou procedente a exigência, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Adoto o relatório da decisão recorrida *(verbis)*:

Trata o processo eletrônico de autos de infração lavrados pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Vitória, (DRF/Vitória), exigindo da Interessada, acima identificada, o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, (IRPJ), Multa Isolada, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, (CSLL), e Multa Isolada, nos valores de R\$679.784,30, R\$199.969,45, R\$244.722,34 e R\$68.303,97, acrescidos, de multa de ofício agravada de 150%, com juros de mora calculados até 31.03.2011.

Na descrição dos fatos, consta que, em 2007 e 2008, houve glosa de despesas, pela não comprovação das mesmas, bem como, falta de recolhimento do IRPJ e CSLL estimadas, gerando as respectivas multas isoladas.

Consta no Termo de Verificação que:

- a fiscalização teve início pela verificação de incorporação reversa com geração de ágio utilizando-se da empresa veículo SODAM EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A, pois esta empresa não efetuou nenhum ato comercial, tendo sido apenas constituída para incorporar e posteriormente ser incorporada pela Interessada, gerando desta forma um “ágio passível de amortização”;

- verificou-se que toda a operação ocorreu intra-grupo, utilizando-se dos benefícios fiscais previstos nos artigos 7º da Lei nº 9.532/97 e 36 da Lei nº 10.637/02, sem que tenha havido o correspondente e efetivo pagamento do ágio;

- portanto, a Interessada utilizou indevidamente o benefício fiscal de amortização de ágio, durante os anos de 2007 e 2008, o qual foi gerado internamente através de uma operação de incorporação reversa;

- o valor total do ágio foi de R\$16.204.632,35, o qual está sendo amortizado em 72 parcelas mensais de R\$192.835,12;

- nos balancetes e nas DIPJ dos anos-calendário de 2007 e de 2008, estão contabilizados e declarados como “despesas de amortização de ágio” os valores de R\$405.115,80 e R\$2.314.021,44, que correspondem ao valor mensal de R\$192.835,12;

- estes valores não foram adicionados na Demonstração do Lucro Real (DIPJ e LALUR), devendo, pois, tais despesas serem glosadas;

- em decorrência, ocorreu insuficiência do recolhimento por estimativa nos meses em que houve apuração com base em Balanços/Balancetes de Suspensão/Redução, janeiro a junho, agosto e dezembro de 2008;

- nestes meses houve a redução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, pela utilização das despesas acima glosadas, devendo ser lançada a multa de ofício isolada;

- a constituição de uma nova empresa, SODAM EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A, cujo capital social foi integralizado mediante a incorporação da VIAÇÃO JOANA D'ARC, (a Interessada) com “ágio” bastante expressivo, sendo posteriormente incorporada por esta mesma empresa para possibilitar a amortização do “ágio”, que reduziu as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, evidencia a intenção de reduzir os tributos devidos;

- aplicou-se a multa qualificada de 150%, e formalização de processo de representação fiscal para fins penais.

A Interessada teve ciência do lançamento em 04-05-2011, e apresentou em 03-06-2011, impugnação, na qual argui:

- por razões de natureza estritamente empresarial praticou as operações relatadas pela fiscalização;

- em 01 de julho de 2006, foi transformada em sociedade anônima (Anexo 06) e em 29-09-2006, suas ações foram incorporadas pela SODAM EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A (Anexo 07), nos termos do artigo 252 da Lei 6.404/76;

- com a incorporação de ações, os acionistas (holdings patrimoniais) passaram a ter participações diretas na SODAM e indireta nela (a Interessada), em substituição daquelas que, nela possuíam diretamente;

- a referida troca foi realizada de forma proporcional ao investimento original;

- contudo, em função de suas ações (da Interessada) terem sido incorporadas a valores de mercado, o Patrimônio Líquido da SODAM foi composto não somente

por seu Capital Social, mas também pela Reserva de Ágio gerada pela diferença entre o seu Patrimônio Líquido (da Interessada) e o seu valor de mercado;

- desta forma, o investimento na SODAM registrado pelas holdings patrimoniais (acionistas), por se tratar de investimento relevante, foi atualizado pelo método de equivalência patrimonial, de forma a refletir o valor do Patrimônio Líquido da investida na proporção de sua participação no Capital Social;

- o investimento registrado, conforme previsto, estava naquele momento a valor justo, refletindo integralmente a capacidade econômica da investida;

- a incorporação de ações tem como pressuposto de validade e eficácia a avaliação prévia das ações da incorporada, que foram objeto da subscrição do aumento de capital da incorporadora;

- a aprovação do aumento de capital da incorporadora importa na criação de novos vínculos societários entre os acionistas atuais da incorporadora com os antigos acionistas da incorporada, agregando-se este ao quadro de sócios daquela;

- em 28 de setembro de 2007, após várias discussões internas a SODAM foi, por ela (a Interessada) efetivamente incorporada (Anexo 08);

- esta operação foi resultado de vários questionamentos dos acionistas com relação à manutenção de uma holding cujo objetivo de sua constituição não foi alcançado, quais sejam a incorporação de ações de outras empresas do grupo para unificação de procedimentos, governança corporativa, sinergia de operações e centralização de gestão;

- os referidos questionamentos resultaram em desacordos de opinião dentro do grupo empresarial que resultou da retirada de alguns de seus sócios, conforme Anexo 09;

- portanto, motivada pela necessidade de fortalecer sua posição no mercado, aumentar sua capacidade de operação e especialmente se preparar para a captação de recursos, seja, eventualmente, por investidores (internos e/ou externos) ou mercado financeiro, promoveu operações societárias que redundou na final incorporação da empresa SODAM, o que lhe permitiu, amortizar o ágio registrado na incorporada consoante estabelecem os arts. 7º e 8º da Lei n. 9.532/97;

- exatamente conforme dispõem a legislação nacional e as normas contábeis brasileiras, após incorporar a empresa SODAM, contabilizou em seu ativo diferido o ágio, ato subsequente, passou a amortizar o referido ativo diferido mês a mês, de acordo com a expectativa de resultados futuros previstas no Laudo de Avaliação e dentro dos preceitos estabelecidos nos arts. 7º e 8º da Lei n. 9.532/97 e no art. 20, § 2º, "b", do Decreto-Lei n. 1.598/77;

- ocorreu por parte do Fisco falha na busca da verdade dos fatos, no enquadramento legal e pela falta de tipificação;

- quando da ocorrência da reestruturação societária o artigo 36 da Lei 10.637/2002, já estava revogado;

- não consta no AI qual teria sido o suposto ato praticado contrário à legislação, apenas consta que teria havido dolo, entretanto, não há a tipificação da conduta praticada;

- houve juridicidade do planejamento tributário realizado, consubstanciado em elisão (lícita) e não em evasão fiscal (ilícita);
- ainda que assim não fosse, no ordenamento jurídico, há desnecessidade de apresentação de propósito negocial diverso da simples economia tributária;
- inexistência de qualquer vedação legal à amortização do chamado “ágio interno”, conforme arts. 7º e 8º da Lei n. 9.532/97 e no art. 20 do DL 1.598/77;
- irretroatividade do Ofício Circular CVM/SNC/SEP n. 01 de 14-02-2007;
- o ágio em questão tem como fundamento econômico a rentabilidade futura da empresa cujas ações compõem o respectivo investimento, o que possibilita sua amortização nos termos do art. 20, § 2º, II, do Decreto-Lei n. 1.598/77, conforme laudo de avaliação, Anexo 11;
- não há em qualquer dispositivo legal restrição à amortização do chamado “ágio interno”, conforme, já declarou o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda quando do exame do art. 20 do DL 1.598/77;
- ocorreu licitude das operações, tanto quanto à forma, como ao conteúdo;
- é equivocada a aplicação da multa prevista no artigo 44, inciso I e parágrafo 1º., da Lei nº.9.430/96, pelo não enquadramento dos fatos nas hipóteses dos artigos 71 a 73 da Lei n. 4502/64;
- descabe a concomitância da multa isolada com o lançamento de tributo;
- não cabe a aplicação de juros sobre a multa, por inexistência de permissivo legal;
- ilegalidade do Parecer MF n.º 28 de 02 de abril de 1998, da COSIT;
- o artigo 43, da Lei nº.9.430, de 1996, deixa claro que a incidência de juros de mora sobre o valor da multa ocorre apenas quando se tratar de constituição de crédito tributário correspondente à própria multa ou a juros de forma isolada;
- protesta por todos os meios de prova em direito admitidos, a realização de diligência ou mesmo a prestação dos esclarecimentos que se fizerem necessários.

A decisão recorrida está assim ementada:

ATO ILÍCITO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. Constatada a prática de ato ilícito pelo sujeito passivo, cabe o lançamento de ofício.

MULTA ISOLADA. INCIDÊNCIA. O fato de o artigo 44, da Lei nº.9.430, de 1996, prever as infrações por falta de recolhimento de antecipação e de pagamento definitivo do tributo ou contribuição não significa duplicidade de tipificação de uma mesma infração ou penalidade. A previsão dessas condutas demonstra que o citado artigo está tratando de obrigações, infrações e penalidades tributárias distintas, que não se confundem e não são excludentes.

Cientificada da aludida decisão, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 13/04/2012 (fls. 768 e seguintes), no qual reforça as alegações da peça impugnatória e, ao final, requer o provimento, nos seguintes termos (*verbis*):

V – Conclusão

A análise dos argumentos ora elencados permite concluir que:

- (i) diversamente do alegado pela Fiscalização, a reestruturação societária analisada possui propósito negocial, dado que possibilitou o incremento do patrimônio da Recorrente, conforme amplamente demonstrado no presente Recurso Voluntário;
- (ii) não há no ordenamento jurídico nacional qualquer exigência de que operações societárias lícitas devam apresentar propósito negocial (*business purpose*) diverso da simples redução ou postergação da carga

tributária para serem válidas e eficazes perante o Fisco, ao contrário, por decorrência do princípio da legalidade e da liberdade de agir dos contribuintes – lastreados no princípio do Estado Democrático de Direito, dentro do campo da licitude, não há limites ao agir do cidadão;

- (iii) as operações societárias e a final amortização de ágio promovidas pela Recorrente foram realizadas de forma lícita e irretocável, nos termos dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, e do artigo 20, II, do DL nº 1.598/77, c/c os artigos 385 e 386 do RIR/99, inexistindo qualquer restrição às operações realizadas por empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico tampouco a vedação à amortização do chamado “ágio interno”;
- (iv) a Instrução CVM nº 349/01 não é ato apto a tolher direitos conferidos por lei;
- (v) não há base legal que impossibilite a amortização do ágio na base de cálculo da CSLL;
- (vi) ainda que possível fosse a superação dos pleitos anteriores, a multa agravada aplicada pelo Fisco Federal deve ser afastada, em virtude do fato de a Recorrente ter agido de acordo com o exercício regular de seus direitos, não havendo que se falar na prática de fraude, conluio e sonegação;
- (vii) equivocada a aplicação da multa isolada, uma vez que inexistente previsão para sua aplicação concomitante com a multa de ofício e, por fim,
- (viii) os juros sobre a multa só podem ser exigidos nos casos em que a multa quando a exigência do crédito tributário corresponde exclusivamente ao valor da multa, caso diverso dos autos.

VII - Pedido

Em face de todo o exposto espera a Recorrente sejam acolhidos os argumentos ora desenvolvidos e, conseqüentemente, julgado procedente o Recurso Voluntário, em virtude da nítida observação às normas legais vigentes no desenvolvimento das operações que culminaram no lançamento ora tratado.

Apenas e tão somente em virtude do princípio da eventualidade, caso seja mantida a glosa para o IRPJ, que seja exonerada a exigência da CSLL, em virtude da inexistência de dispositivo legal que determine a adição do ágio na base de cálculo dessa contribuição.

Na remota hipótese de manutenção do lançamento, o que se admite apenas por argumentação, requer a Recorrente seja afastada a multa agravada, em virtude de ter agido no exercício regular de direito, bem como por não ter praticado fraude, conluio e sonegação.

Por fim, caso seja mantida a exigência, a Recorrente pede e espera que seja declarada a impossibilidade de incidência de juros sobre a multa.

Requer o afastamento da multa isolada, em virtude de já ter sido lançada a multa de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade.

Trata-se de exigência de IRPJ e CSLL em face da glosa de amortização de ágio interno, tendo sido aplicada a multa de 150%, além da exigência de multa de ofício isolada.

Vejam, novamente o resumo da acusação fiscal:

- a fiscalização teve início pela verificação de incorporação reversa com geração de ágio utilizando-se da empresa veículo SODAM EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A, pois esta empresa não efetuou nenhum ato comercial, tendo sido apenas constituída para incorporar e posteriormente ser incorporada pela Interessada, gerando desta forma um “ágio passível de amortização”;

- verificou-se que toda a operação ocorreu intra-grupo, utilizando-se dos benefícios fiscais previstos nos artigos 7º da Lei nº 9.532/97 e 36 da Lei nº 10.637/02, sem que tenha havido o correspondente e efetivo pagamento do ágio;

- portanto, a Interessada utilizou indevidamente o benefício fiscal de amortização de ágio, durante os anos de 2007 e 2008, o qual foi gerado internamente através de uma operação de incorporação reversa;

- o valor total do ágio foi de R\$16.204.632,35, o qual está sendo amortizado em 72 parcelas mensais de R\$192.835,12;

- nos balancetes e nas DIPJ dos anos-calendário de 2007 e de 2008, estão contabilizados e declarados como “despesas de amortização de ágio” os valores de R\$405.115,80 e R\$2.314.021,44, que correspondem ao valor mensal de R\$192.835,12;

- estes valores não foram adicionados na Demonstração do Lucro Real (DIPJ e LALUR), devendo, pois, tais despesas serem glosadas;

- em decorrência, ocorreu insuficiência do recolhimento por estimativa nos meses em que houve apuração com base em Balanços/Balancetes de Suspensão/Redução, janeiro a junho, agosto e dezembro de 2008;

- nestes meses houve a redução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, pela utilização das despesas acima glosadas, devendo ser lançada a multa de ofício isolada;

- a constituição de uma nova empresa, SODAM EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A, cujo capital social foi integralizado mediante a incorporação da VIAÇÃO JOANA D'ARC, (a Interessada) com “ágio” bastante expressivo, sendo posteriormente incorporada por esta mesma empresa para possibilitar a amortização do “ágio”, que reduziu as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, evidencia a intenção de reduzir os tributos devidos;

As alegações da recorrente podem ser assim resumidas:

- por razões de natureza estritamente empresarial praticou as operações relatadas pela fiscalização;

- em 01 de julho de 2006, foi transformada em sociedade anônima (Anexo 06) e em 29-09-2006, suas ações foram incorporadas pela SODAM EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A (Anexo 07), nos termos do artigo 252 da Lei 6.404/76;

- com a incorporação de ações, os acionistas (holdings patrimoniais) passaram a ter participações diretas na SODAM e indireta nela (a Interessada), em substituição daquelas que, nela possuíam diretamente;

- a referida troca foi realizada de forma proporcional ao investimento original;

- contudo, em função de suas ações (da Interessada) terem sido incorporadas a valores de mercado, o Patrimônio Líquido da SODAM foi composto não somente por seu Capital Social, mas também pela Reserva de Ágio gerada pela diferença entre o seu Patrimônio Líquido (da Interessada) e o seu valor de mercado;

- desta forma, o investimento na SODAM registrado pelas holdings patrimoniais (acionistas), por se tratar de investimento relevante, foi atualizado pelo método de equivalência patrimonial, de forma a refletir o valor do Patrimônio Líquido da investida na proporção de sua participação no Capital Social;

- o investimento registrado, conforme previsto, estava naquele momento a valor justo, refletindo integralmente a capacidade econômica da investida;

- a incorporação de ações tem como pressuposto de validade e eficácia a avaliação prévia das ações da incorporada, que foram objeto da subscrição do aumento de capital da incorporadora;

- a aprovação do aumento de capital da incorporadora importa na criação de novos vínculos societários entre os acionistas atuais da incorporadora com os antigos acionistas da incorporada, agregando-se este ao quadro de sócios daquela;

- em 28 de setembro de 2007, após várias discussões internas a SODAM foi, por ela (a Interessada) efetivamente incorporada (Anexo 08);

- esta operação foi resultado de vários questionamentos dos acionistas com relação à manutenção de uma holding cujo objetivo de sua constituição não foi alcançado, quais sejam a incorporação de ações de outras empresas do grupo para unificação de procedimentos, governança corporativa, sinergia de operações e centralização de gestão;

- os referidos questionamentos resultaram em desacordos de opinião dentro do grupo empresarial que resultou da retirada de alguns de seus sócios, conforme Anexo 09;

- portanto, motivada pela necessidade de fortalecer sua posição no mercado, aumentar sua capacidade de operação e especialmente se preparar para a captação de recursos,

seja, eventualmente, por investidores (internos e/ou externos) ou mercado financeiro, promoveu operações societárias que redundou na final incorporação da empresa SODAM, o que lhe permitiu, amortizar o ágio registrado na incorporada consoante estabelecem os arts. 7º e 8º da Lei n. 9.532/97;

- exatamente conforme dispõem a legislação nacional e as normas contábeis brasileiras, após incorporar a empresa SODAM, contabilizou em seu ativo diferido o ágio, ato subsequente, passou a amortizar o referido ativo diferido mês a mês, de acordo com a expectativa de resultados futuros previstas no Laudo de Avaliação e dentro dos preceitos estabelecidos nos arts. 7º e 8º da Lei n. 9.532/97 e no art. 20, § 2º, "b", do Decreto-Lei n. 1.598/77;

- ocorreu por parte do Fisco falha na busca da verdade dos fatos, no enquadramento legal e pela falta de tipificação;

- quando da ocorrência da reestruturação societária o artigo 36 da Lei 10.637/2002, já estava revogado;

- não consta no AI qual teria sido o suposto ato praticado contrário à legislação, apenas consta que teria havido dolo, entretanto, não há a tipificação da conduta praticada;

- houve juridicidade do planejamento tributário realizado, consubstanciado em elisão (lícita) e não em evasão fiscal (ilícita);

- ainda que assim não fosse, no ordenamento jurídico, há desnecessidade de apresentação de propósito negocial diverso da simples economia tributária;

- inexistência de qualquer vedação legal à amortização do chamado "ágio interno", conforme arts. 7º e 8º da Lei n. 9.532/97 e no art. 20 do DL 1.598/77;

- irretroatividade do Ofício Circular CVM/SNC/SEP n. 01 de 14-02-2007;

- o ágio em questão tem como fundamento econômico a rentabilidade futura da empresa cujas ações compõem o respectivo investimento, o que possibilita sua amortização nos termos do art. 20, § 2º, II, do Decreto-Lei n. 1.598/77, conforme laudo de avaliação, Anexo 11;

- não há em qualquer dispositivo legal restrição à amortização do chamado "ágio interno", conforme, já declarou o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda quando do exame do art. 20 do DL 1.598/77;

- ocorreu licitude das operações, tanto quanto à forma, como ao conteúdo;

- é equivocada a aplicação da multa prevista no artigo 44, inciso I e parágrafo 1º., da Lei nº.9.430/96, pelo não enquadramento dos fatos nas hipóteses dos artigos 71 a 73 da Lei n. 4502/64;

- descabe a concomitância da multa isolada com o lançamento de tributo;

- não cabe a aplicação de juros sobre a multa, por inexistência de permissivo legal;

Passo ao voto.**Glosa da amortização de ágio. Ágio interno.**

Pois bem. A matéria é recorrente neste Colegiado e meu posicionamento já conhecido: a amortização do ágio interno, ou ágio de si mesmo, não tem amparo na legislação tributária e, principalmente, fere os princípios básicos da incidência do IRPJ e CSLL haja vista que se trata de uma despesa artificial que desequilibra a apuração desses tributos, reduzindo indevidamente suas bases de cálculo.

O litigo é similiar em premissas e conclusões ao manifestado por este colegiado quando do julgamento que resultou no **Acórdão n.º 1402-00.802..**

Nos termos do voto condutor do aludido acórdão, aprovado à unanimidade por esta colenda Turma, prevaleceu o entendimento de que a amortização do ágio, pago com fundamento em previsão de rentabilidade futura, com fulcro no artigo 7.º, inciso III, da Lei n.º 9.532 de 1997, deve atender, inicialmente a três premissas básicas, como forma de comprovação da realização do propósito negocial da operação, quais sejam:

- 1) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio;
- 2) a realização das operações originais entre partes não ligadas;
- 3) seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura.

A meu ver, no presente caso, as duas primeiras premissas básicas não foram cumpridas, razão pela qual não restou demonstrado o propósito negocial da operação. A terceira foi parcialmente, posto que não houve aquisição empresarial de fato, apenas um negocio formal, onde ao fim e ao cabo os adquirentes já eram os proprietários da empresa adquirida. Só mesmo nessas situações para alguém ou alguma empresa adquirir o que já lhe pertence.

Em verdade não houve ingresso de novos recursos na empresa. Ou seja, não ocorreu pagamento por qualquer modalidade. De outro lado, não ocorreu tributação de ganho de capital para equilibrar a equação tributária. Está patente nos autos que o contribuinte pretendeu reduzir seu lucro tributável, artificialmente, aproveitando-se da sua própria expectativa de lucros.

Definitivamente esse procedimento não tem amparo na legislação do IRPJ/CSLL, trata-se de uma despesa forjada, que não atende aos pressupostos de dedutibilidade de despesas - necessidade, efetividade e usualidade, consagrados no artigo 299 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000 de 1999 (RIR/99).

Multa de ofício qualificada no percentual de 150%

Em síntese a Fiscalização concluiu que os procedimentos da contribuinte amoldam-se à prática de “fraude tributária”, de que trata o art. 72 da Lei 4.502/1964.

No que tange a aplicação da multa qualificada, nos termos do art. 72 da Lei 4.502/64, a prática de fraude pressupõe o dolo.

Entende-se por dolo a consciência e a vontade de realização dos elementos objetivos (materiais) da conduta que se adjectiva como dolosa. Nas palavras do ilustre conselheiro Claudemir Malaquias, o dolo é “*saber e querer a realização da conduta e não exige a consciência da ilicitude*”¹.

Observa-se que nos recentes julgamentos deste Conselho tem prevalecido considerar-se a ocorrência de fraude em procedimentos que envolvam adulteração de documentos comprobatórios (notas fiscais, contratos, escrituras públicas, dentre outros), notas fiscais calçadas, notas fiscais frias, notas fiscais paralelas, notas fiscais fornecidas a título gracioso, contabilidade paralela (Caixa 2), conta bancária fictícia, falsidade ideológica, declarações falsas ou errôneas (quanto apresentadas reiteradamente).

No caso presente, não há registros de documentos inidôneos, empresas fictas, fraudes em registros contábeis ou de qualquer natureza. Noutro diapasão todos os atos societários foram registrados nos órgãos competentes, assim como na escrituração contábil e fiscal da Contribuinte.

Vejamos, pois, a redação dos dispositivos legais aplicáveis ao procedimento do contribuinte:

Decreto-lei nº. 1598/1977

Art. 20 - O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e

II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o número I.

Parágrafo 1º - O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento.

Parágrafo 2º - O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:

a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

Parágrafo 3º - O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras 'a' e 'b' do parágrafo 2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

Lei 9.532/1997

Art. 7º - A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-lei n. 1598, de 26 de dezembro de 1997:

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea 'a' do parágrafo 2º do art. 20 do Decreto-lei n. 1598, de 1977, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea 'c' do parágrafo 2º do art. 20 do Decreto-lei n. 1589, de 1977, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea 'b' do parágrafo 2º do art. 20 do Decreto-lei n. 1598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração;

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea 'b' do parágrafo 2º do art. 20 do Decreto-lei n. 1598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos-calendários subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

Parágrafo 1º - O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão.

Parágrafo 2º - Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar:

a) o ágio, em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;

b) o deságio, em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.

Parágrafo 3º - O valor registrado na forma do inciso II do 'caput':

a) será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;

b) poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.

Parágrafo 4º - Na hipótese da alínea 'b' do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos e contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente.

Parágrafo 5º - O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito.

Art. 8º - O disposto no artigo anterior aplica-se, inclusive, quando:

a) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido;

b) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

(Grifei)

Nos dispositivos acima inexistente vedação expressa aos procedimentos adotados pelo contribuinte, logo, não há que se falar em fraude à lei, que aliás não pode ser confundido com erro de interpretação da lei. Na fraude a lei, o ato em si é ilícito tendo em vista que o ordenamento jurídico proíbe sua prática.

Ora, não há dúvidas quanto a intenção da contribuinte em reduzir os tributos devidos, tendo ele praticado todos os atos que entendeu válidos e amparados na lei. Se obteve êxito é outro aspecto a ser analisado, mas daí a se afirmar que estaria presente o dolo e configurada a fraude, data vênia, não comungo desse entendimento.

Desde o primeiro atendimento à Fiscalização, durante a auditória, o contribuinte foi transparente e coerente em seus esclarecimentos, sobretudo no que diz respeito a seu entendimento quanto ao amparo legal para aproveitar o ágio.

A criação de empresa veículo para esse fim era prática normal à época, tanto que foi objeto de normatização pela CVM (Instrução CVM 349/2001). Por seu turno, a própria Lei 9.732/1997, art. 8º., versou sobre aspectos relativos a incorporação da controlada pela controladora.

Estamos diante de um planejamento irregular. Um negócio forjado para obter benefício tributário indevido, mas realizado às claras, partindo de uma interpretação literal e formal das normas que regem a matéria.

A meu ver não há prova material da fraude.

Logo, a multa de ofício deve ser reduzida para 75%.

Multa de ofício Isolada concomitante com a multa proporcional.

Quanto matéria em litígio, este Colegiado possui entendimento sedimentado, no sentido de sua inaplicabilidade da multa de ofício isolada concomitante. Nesse sentido, cito, dentre outros, o acórdão CSRF 9101-00.450, de 4/11/2009, cuja ementa transcrevo.

EMENTA: *MULTA ISOLADA NA FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. É inaplicável a penalidade quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual, ou apuração inexistência de tributo a recolher no ajuste anual.*

Transcrevo agora excertos do voto condutor daquele julgado:

No que tange a exigência da multa de ofício isolada, por falta de recolhimento do IRPJ ou CSLL sobre estimativas, após o encerramento do ano-calendário, verifica-se que a penalidade foi aplicada com fulcro no art. 44, inciso I, e § 1º, inciso IV, da Lei 9.430/96, do seguinte teor:

.Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de **falta de pagamento** ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;”*

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I-- juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos

*IV - isoladamente, no caso de **pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo**, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;” (Grifei)*

Por sua vez, o art. 2º, referido no inciso IV do § 1º do art. 44, dispõe:

*Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da **Lei nº 8.981**, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995*

Os artigos 29, 30, 31, 32 e 34 da Lei 8.981/95 tratam da apuração da base estimada. O art. 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, consubstancia hipótese em a falta de pagamento ou o pagamento em valor inferior é permitida (exclusão de ilicitude). Diz o dispositivo:

*“Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do **imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou***

balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

- a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;
- b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário. (...)”

Do exame desses dispositivos pode-se concluir que o art. 44, inciso I, c.c o inciso IV do seu § 1º, da Lei 9.430/96 é norma sancionatória que se destina a punir infração substancial, ou seja, falta de pagamento ou pagamento a menor da estimativa mensal. Para que incida a sanção é condição que ocorram dois pressupostos: (a) falta de pagamento ou pagamento a menor do valor do imposto apurado sobre uma base estimada em função da receita bruta; e (b) o sujeito passivo não comprove, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

Destaco trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, no julgamento do Recurso nº 105-139.794, Processo nº 10680.005834/2003-12, Acórdão CSRF/01-05.552, *verbis*:

“Assim, o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício. Eventuais diferenças, a maior ou menor, na confrontação de valores geram pagamento ou devolução do tributo, respectivamente. Assim, por força da própria base de cálculo eleita pelo legislador – totalidade ou diferença de tributo – só há falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido”.

Portanto, cabe excluir a exigência da multa de ofício isolada concomitante à multa proporcional.

Exigência da CSLL

Descabe razão à contribuinte quanto essa matéria, isso porque após a vigência do art. 28 da Lei 9430/1996, *“Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei”*, ou seja, as mesmas normas aplicáveis ao IRPJ.

Neste sentido reforçam as seguintes normas legais:

- Lei nº 9.532, de 1997, art. 60;
- Lei nº 9.779, de 1999;
- Lei nº 9.959, de 2000;

- Lei nº 10.426, de 2002, art. 5º;
- Lei nº 10.637, de 2002, art. 35;
- Lei nº 10.931, de 2004, arts. 3º e 4º;
- Lei nº 11.051, de 2004, art. 1º;
- MP nº 2.158-35, de 2001, arts. 6º, 7º, 21, 30, 34, 41, 74, e 83.

Os julgamentos do CARF tem reiterado esse entendimento, a exemplo do acórdão CSRF 01-04.686.

Portanto, cabe manter a exigência da CSLL sobre a glosa da amortização do ágio.

Juros de mora sobre a multa de ofício

A recorrente questiona a cobrança de juros de mora à taxa Selic sobre a multa de ofício. Afirma que inexistente base legal para essa exigência e apresenta vários julgados deste Conselho que ampara sua tese.

A aplicação de taxa de juros lastreadas em indicadores do mercado financeiro iniciou-se com a Lei nº 8.981/95, cujo art. 84 dispõe:

Art. 84. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

I - juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna; (...)

A seguir, a Lei nº 9.065/95 substituiu o indicador pela taxa SELIC:

Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea "c" do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea "a.2" da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente. (...)

Por seu turno, a Lei nº 9.430/1996, ao remodelar a multa de mora incidente nos pagamentos em atraso, estabeleceu em parágrafo que sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal incidirão juros de mora à taxa SELIC, veja:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem

a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo 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 do pagamento.

Com base nessa disposição a Receita Federal vem entendendo que a multa de ofício também está sujeita aos juros de mora à taxa SELIC, a partir do seu vencimento.

O cerne da questão está na interpretação que se deve dar à expressão “*débitos decorrentes de tributos e contribuições*”. De fato o não pagamento de tributos e contribuições nos prazos previstos na legislação faz nascer o débito. Portanto, o débito decorre do não pagamento de tributos e contribuições nos prazos.

A multa de ofício não é débito decorrente de tributos e contribuições. Ela decorre, nos exatos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/96, da punição aplicada pela fiscalização às seguintes condutas:

- a) falta de pagamento ou recolhimento dos tributos e contribuições, após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória; e
- b) falta de declaração e nos de declaração inexata.

Entendendo que a SELIC só incidirá sobre multas isoladas, aplicadas nos termos do art. 43 da Lei nº 9.430/97:

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.

Inaplicável a SELIC como taxa de juros de mora sobre a multa de ofício, restam devidos os juros de 1% ao mês a que alude o Código Tributário Nacional, esse sim, aplicável à multa de ofício proporcional não pago no vencimento.

Nesse sentido o acórdão 1402-00.213, cuja ementa transcrevo.

MULTA DE OFÍCIO - JUROS DE MORA. Sobre a multa de ofício, lançada juntamente com o tributo ou contribuição não paga no vencimento, incidem juros de mora de 1% (um por cento) ao mês, nos termos do art. 161 do Código Tributário Nacional. (acórdão 1402-00.213).

Portanto, também não cabe razão ao contribuinte nessa parte.

Processo nº 15586.720056/2011-89
Acórdão n.º **1402-001.180**

S1-C4T2
Fl. 0

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a multa de ofício isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais e reduzir a multa de ofício proporcional para 75%.

(assinado digitalmente)

Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira