



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720117/2013-11
Recurso Embargos
Acórdão nº 1201-005.658 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de novembro de 2022
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado BARCELONA COMERCIO VAREJISTA E ATACADISTA S/A

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. EXISTÊNCIA. ACOLHIMENTO.

Havendo omissão, obscuridade ou contradição, devem ser acolhidos os embargos declaratórios, a fim de que seja esclarecida a obscuridade, eliminada a contradição ou suprida a omissão.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

QUALIFICADA. DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO. NÃO CONFIGURAÇÃO DA FRAUDE.

Afasta-se a multa qualificada quando não configurado o enquadramento de fraude constante da autuação fiscal.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DECADÊNCIA.

É de ser reconhecida a decadência relativa aos 2º e 3º trimestres de 2008, nos termos da contagem prevista no art. 150, §4º, do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos de declaração, sem efeitos infringentes, para fins de complementar a análise da decadência, mantendo-se o §4º do art. 150 do CTN, e afastar a multa qualificada.

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Jeferson Teodorovicz - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jeferson Teodorovicz, Wilson Kazumi Nakayama, Fredy José Gomes de Albuquerque, Sérgio Magalhães Lima, Viviani Aparecida Bacchmi, Thais de Laurentiis Galkowicz e Efigênio de Freitas Junior (Presidente). Ausente o Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque.

Relatório

Trata-se de autos de infração, fls. 1402-1468, relativo ao IRPJ e CSLL (anos-calendário de 2008 a 2012), no valor total de R\$ 100.827.246,60 (inclusos multa de ofício qualificada de 150% e juros de mora à taxa Selic, calculados até outubro/2013), que, por sua vez foi impugnada pela contribuinte, às fls. 1561/1638.

A autuação foi fundamentada em Termo de Verificação Fiscal – TVF - fls. 1469/1532, onde a Fiscalização considerou que houve prática de infrações à legislação tributária que rege as atividades das pessoas jurídicas, faltas essas que acarretaram a insuficiência de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL e decorrem das seguintes operações:

A operação econômica analisada nesta auditoria fiscal se refere à aquisição, com ágio de rentabilidade futura, em duas etapas, por parte da empresa SÉ SUPERMERCADOS LTDA - CNPJ 01.545.828/0001-98 (SÉ), controlada direta da COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO - CNPJ 47.508.411/0001-56 (CBD), de parcela patrimonial relacionada especificamente à atividade de atacado e varejo ("atacarejo") de produtos alimentícios e outros que completam sua linha de supermercados, representada pela denominação comercial "ASSAÍ", então pertencente a ASSAÍ COMERCIAL E IMPORTADORA LTDA. – CNPJ 46.499.224/0001-90 (Assai). Para a consecução deste objetivo, foram efetuadas reorganizações societárias de cisão patrimonial parcial com incorporação da parcela cindida, vendas e compras de participações acionárias e incorporações reversas de controladoras (não operacionais) por controlada (operacional), em detalhes que serão narrados pormenorizadamente adiante.

Por sua vez, a cronologia dos fatos (e das operações praticadas pela contribuinte) objetos do TVF foram os seguintes:

- a) Cisão parcial realizada pela Assaí de 80.275379% do seu patrimônio líquido, para a Barcelona;
- b) Aquisição de 60% do capital social da Barcelona pela Sevilha;
- c) Incorporação da Sevilha pela Barcelona;
- d) Aquisição de 40% do capital social da Barcelona pela Nerano;
- e) Incorporação da Nerano pela Barcelona;

Nesse sentido, essas operações levaram às seguintes situações sucessivas, cujas documentações comerciais e contábeis foram analisadas pela autoridade de origem: a) Da cisão parcial da Assaí; b) Das empresas controladas pela CBD e SÉ; b.1.) .BARCELONA COMÉRCIO VAREJISTA E ATACADISTA S/A - CNPJ n.º 07.170.943/0001-01 (Barcelona);b.2.) 4.2.3 NERANO EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA. – CNPJ

10.641.449/0001-92 (Nerano); c) Da Incorporação da Sevilha pela Barcelona; d) Da incorporação da Nerano pela Barcelona.

Considerando tal quadro, a autoridade de origem destacou a indedutibilidade do ágio antes da alienação ou liquidação do investimento e a da amortização do ágio prevista nos artigos 7º da lei n.º 9.532/97. e 386 do RIR/99. Ainda, considerou também que não houve extinção das participações societárias detidas pela Sé na Barcelona para apropriação do ágio como despesa dedutível.

Da mesma forma, a autoridade de origem realizou análise contábil e fiscal da amortização do ágio decorrente da incorporação da controladora pela controlada (item 8 do TVF), a partir do exame dos livros contábeis e fiscais, considerando a incorporação da controladora pela controlada (incorporação às avessas), concluindo o que segue (fl.1737):

Vimos inicialmente nos organogramas, que a operação de reorganização societária empreendida pelo contribuinte se processou em duas etapas. Vimos também, que no final das contas, a situação fática encontrada foi a de que, após as extinções da Sevilha e Nerano, a real investidora da fiscalizada - SÉ – ficou com a totalidade de suas ações.

Entretanto, é importante, também, entendermos qual seria o motivo de constituir algumas empresas sem atividades operacionais, sem empregados, sediadas no endereço de seu acionista controlador, injetar-lhes capital e ao final verem-nas extintas por incorporação em curto espaço temporal.

A conclusão só poderia ser para o aproveitamento fiscal deste ágio. Ora, em virtude das incorporações, este passou a integrar o patrimônio de uma empresa operacional, possibilitando assim um reflexo tributário artificial, qual seja, a amortização de um ágio "transferido" por meio de uma manobra contábil sem substância econômica - já que os investimentos acrescidos do ágio integravam o patrimônio da investidora - e a conseqüente diminuição do lucro fiscal passível de oferecimento à tributação.

Assim, concluiu que houve: a) reorganização societária simulada, marcada pela falta de propósito negocial; b) pelas operações estruturadas em sequência; c) pelas inexistências operacionais e administrativas da Sevilha e Nerano; d) pela breve existência formal das incorporadas; e) que a incorporação às avessas foi motivada tão somente para a dedutibilidade das despesas de amortização do ágio. Em conclusão, entendeu pela indedutibilidade do ágio pretendido e, conseqüente, pela infração relativa à IRPJ e CSLL, conseqüente da glosa dos valores deduzidos a título de despesa de amortização de ágio e a aplicação da multa qualificada:

GLOSA DAS DESPESAS DE ÁGIO	
Período de apuração	Valor em R\$
2º Trim 2008	4.618.345,25
3º Trim 2008	4.819.697,94
4º Trim 2008	4.866.139,13
2009	16.494.366,76
2010	52.700.036,68
2011	54.134.035,74
2012	55.284.305,64
Total	192.916.927,14

Já a aplicação da multa qualificada pelo evidente intuito de fraude nas operações mencionadas teve por fundamento o art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Nesse aspecto, a aplicação da multa isolada de 50% foi fundamentada pela seguinte conduta:

A fiscalizada, no período de 01/01/2009 a 31/12/2012, optou como forma de tributação do lucro e apuração do IRPJ e da CSLL pelo Lucro Real Anual. Utilizou-se também para o cálculo do Imposto de Renda Mensal por Estimativa e para o cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido por Estimativa do Balanço ou Balancete de Suspensão ou Redução, previsto nos art. 35 e 57 da Lei n.º 8.981/95, "in verbis":

(...)

De acordo com a análise efetuada na contabilidade da Barcelona, durante o período de 01/2009 a 12/2012, verificou-se que as despesas de amortização de ágio decorrente das incorporações da Sevilha e Nerano foram contabilizadas mensalmente e influenciaram na apuração do Lucro Líquido de Exercício, todavia, essas despesas não foram adicionadas mensalmente na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL levantados com base em Balanços ou Balancetes de Suspensão ou Redução. Como consequência, houve uma redução nos cálculos mensais do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devidos por Estimativa conforme demonstrado na Planilha "Cálculo do IRPJ e da CSLL por Estimativa".

(...)

A falta de recolhimento da estimativa mensal do IRPJ e da estimativa mensal da CSLL constitui conduta ilícita sancionada pelo ordenamento jurídico conforme preceitua o art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei n.º 9.430/96, com redação dada pela Lei n.º 11.488/2007, "in verbis":

(...)

Depreende-se de tal dispositivo a aplicação da multa de ofício de 50%, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento que deixou de ser efetuado.

Assim, o contribuinte foi intimado à proceder com a retificação do LALUR e do Livro de Apuração da CSLL, já que:

infrações aqui mencionadas alteraram os resultados fiscais dos períodos de apuração abrangidos por esta fiscalização acarretando a anulação e/ou diminuição dos Prejuízos Fiscais e das Bases de Cálculo Negativa da CSLL dos anos-calendário de 2010 a 2012 e aumento dos Lucros Reais e das Bases de Cálculo Negativa da CSLL dos 2º, 3º e 4º trimestres de 2008 e do ano-calendário de 2009.

Ainda, no TVF, acrescenta-se:

Em face das constatações acima discorridas, foram lavrados os pertinentes Autos de Infração de IRPJ, de CSLL e Multa Isolada, formalizados no processo administrativo sob n.º 16561- 720.117/2013-11, abarcando os 2º, 3º e 4º trimestres de 2008 e anos-calendário de 2009 a 2012.

Ademais, em face do disposto na Portaria RFB n.º 2439, de 21 de dezembro de 2010, e alterações introduzidas pela Portaria RFB n.º 3182, de 29 de julho de 2011, foi formalizada a Representação Fiscal para Fins Penais através do processo administrativo sob n.º 16561- 720.118/2013-65.

Nesse aspecto, após lavratura e ciência do Auto de Infração, o contribuinte interpôs impugnação administrativa, fls. 1402-1468, lastreado nos seguintes fundamentos, sintetizados pelo contribuinte na peça impugnatória:

- a) Os Autos de Infração são nulos, pois não mencionaram corretamente os fundamentos legais para a glosa das amortizações do ágio, acarretando cerceamento do direito de defesa.
- b) Ainda que fosse procedente a glosa do ágio, parte do crédito tributário constituído encontra-se extinto por decadência, tendo em vista que o IRPJ e a CSLL são tributos sujeitos a lançamento por homologação, sendo aplicável a regra prevista no artigo 150, §4º, do CTN, por não ter restado configurado dolo, fraude ou simulação. Assim, o prazo decadencial em relação ao ágio decorrente das aquisições procedidas por Sevilha teria se esgotado tanto se a contagem se iniciar da data da sua geração (01/11/2007), da deliberação da incorporação (31/03/2008) ou da data em que foi realizada a primeira amortização (30/06/2008), haja vista que o lançamento foi realizado em 22/10/2013.
- c) Ad argumentandum, mesmo que o prazo decadencial seja contado em relação a cada amortização, aplicando-se o disposto no artigo 150, §4º, do CTN, ao menos os valores apurados no 2º e 3º trimestres de 2008 teriam sido atingidos pela decadência.
- d) No mérito, as autuações devem ser julgadas improcedentes, pois se trata de ágio efetivamente pago (milhões de Reais) aos ex-controladores para a aquisição de participações societárias entre partes indubitavelmente independentes.
- e) A aquisição do negócio de atacarejo por parte do GPA era medida necessária para a expansão dos seus negócios e para a contenção de crescimento dos seus concorrentes. Todas as operações realizadas, inclusive no que diz respeito à forma como seriam procedidas, especificando-se, até mesmo, a utilização de empresas veículo de aquisição, foram amplamente divulgadas e noticiadas pela imprensa.
- f) A utilização de empresas holdings para aquisição de investimentos, incluindo a realização de pagamentos por seu intermédio, é permitida e até mesmo incentivada pela legislação. Tanto é assim que é modelo amplamente utilizado pela União na condução de seus investimentos e também foi diversas vezes usado em processos de privatização, tendo sido reconhecido como procedimento válido em dezenas de acórdãos proferidos pelo CARF.
- g) A Impugnante reconhece que a Sevilha e a Nerano foram sociedades holdings criadas para viabilizar a aquisição das participações societárias, já que a incorporação da Impugnante (empresa operacional com dezenas de estabelecimentos) por outra empresa operacional (SÉ ou até mesmo CBD, também sociedades com centenas de estabelecimentos), além de bastante complexa de ser operacionalizada (por questões de gestão, de sistema, dentre outros), inviabilizaria a segregação necessária dos negócios (varejo e atacarejo) e implicaria em envolver, nos demais negócios do GPA, os ex-controladores de Assai.
- h) A chamada incorporação "reversa, às avessas ou invertida" está expressamente prevista na legislação fiscal, em especial no artigo 8º, alínea "b", da Lei nº 9.532/97, tendo sido mantida expressamente na recém editada Medida Provisória nº 627/2013, sendo, portanto, permitida.
- i) Ainda que o lançamento não tivesse que ser integralmente cancelado, a penalidade não pode ser mantida, especialmente em percentual agravado, tendo em vista que a Impugnante agiu em consonância com a jurisprudência vigente à época dos fatos bem como com o atual entendimento do CARF, que já convalidou operações semelhantes de aquisição por meio de holdings. Além disso, jamais houve ação dolosa, por parte da Impugnante, tendente a reduzir o tributo devido, tampouco simulação na constituição das empresas e ocultação das operações realizadas.
- j) A multa isolada sob acusação de falta de recolhimento por estimativa mensal não pode ser mantida, por ter sido aplicada de modo concomitante com a multa de ofício proporcional aos tributos apurados. Ainda que não fosse improcedente a exigência da multa isolada como um todo, o cálculo procedido pela D. Fiscalização contém erros.

Finalmente, pugna pelo cancelamento da exigência fiscal cancelada na sua totalidade a título de IRPJ e CSLL, multa de ofício, multa isolada, juros e demais acréscimos, determinando-se, por conseguinte, o restabelecimento do saldo de prejuízo fiscal compensando "de ofício" e, ao final, o arquivamento do processo administrativo instaurado.

Não obstante, o Acórdão impugnado deu parcial provimento à pretensão impugnatória, apenas exonerando parcialmente a aplicação da multa isolada referente às estimativas dos meses de dezembro de cada ano de IRPJ e CSLL, nos seguintes termos:

Especificamente quanto a multa isolada da estimativa do mês de dezembro de cada ano, verifica-se que é exatamente o valor do ajuste anual, haja vista que a contribuinte elaborou balanços mensais de suspensão/redução.

Assim sendo, devem ser excluídas as seguintes parcelas relativas multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ e CSLL por estimativas mensais:

Período de Apuração	Multa Isolada do IRPJ Mantida	Multa Isolada do IRPJ Exonerada	Multa Isolada do CSLL Mantida	Multa Isolada do CSLL Exonerada
dez/2009	0,00	330.306,69	0,00	119.640,39
Mar/2010	625.745,18	12.452,50	225.988,26	4.122,90
Set/2010	383.593,05	118.728,88	138.813,50	42.382,40
Nov/2010	0,00	2.614,27	0,00	1.301,14
Nov/2012	975.951,60	892.373,97	351.702,58	321.254,63
Dez/2012	0,00	1.183.891,52	0,00	426.560,95
TOTAL		2.540.367,83		1.979.513,54

Assim, o Acórdão da DRJ, fls.1720/1782, manteve o auto de infração no que tange às exigências restantes, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. INDEDUTIBILIDADE. FALTA DE PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS.

Para que o ágio tenha efeitos no âmbito tributário, é necessário que ele seja gerado corretamente pela efetiva aquisição de participação societária por montante superior ao seu valor patrimonial de parte não vinculada e, após, deve haver incorporação, fusão ou cisão, por meio da qual ocorre uma confusão patrimonial entre os patrimônios das antigas controlador e controlada. A inexistência da segunda operação descaracteriza a ocorrência de confusão patrimonial posterior, para fins de permitir a dedutibilidade da amortização do ágio gerado.

IRPJ E CSLL. DECADÊNCIA. INTUITO DE FRAUDE.

Nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o termo *a quo* do prazo de decadência é o primeiro dia do ano seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ter sido efetuado; *in casu*, na sistemática do Lucro Real trimestral, fato gerador em 30/06/2008, a contagem iniciou-se em 1/1/2009.

MULTA DE OFICIO ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFICIO PROPORCIONAL.

À luz da legislação vigente, inclusive Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal, que deve ser observada pelo julgador administrativo de 1ª Instância, é cabível a exigência da multa de ofício isolada concomitante com a multa de ofício proporcional, em face das mesmas infrações. Outrossim, devem se excluídos da exigência os valores cobrados a maior.

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. APÓS ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. CABIMENTO.

Cabível a multa exigida isoladamente, quando a pessoa jurídica sujeita ao pagamento mensal do IRPJ, determinada sobre a base de cálculo estimada, deixar de efetuar o seu recolhimento dentro do prazo legal de vencimento, por expressa previsão legal. A referida multa é aplicável quando a falta é detectada após o encerramento do exercício de apuração da base de cálculo destes tributos, por interpretação lógica do disposto no artigo 44, II, b da Lei nº 9.430/96.

JUROS DE MORA A TAXA SELIC. INCIDÊNCIA SOBRE O PRINCIPAL E MULTA DE OFÍCIO.

Tratando-se de lançamento de ofício, os juros de mora incidem tanto sobre o principal quanto sobre a multa de ofício, ambos a partir do vencimento. Nos termos da legislação em vigor, tais juros são calculados com base na taxa Selic acumulada.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONFISCO. JUROS DE MORA. TAXA SELIC. ALEGAÇÃO DE ILEGALIDADE.

Não compete ao julgador administrativo conhecer de pretensa ilegalidade ou inconstitucionalidade de lei ou ato normativo. Pelo contrário, ao julgador administrativo compete, apenas, verificar se a lei e os atos normativos do Poder Público foram aplicados conforme editados, uma vez que são dotados de presunção de legitimidade e legalidade. O conhecimento e julgamento de eventual vício formal ou material da legislação aplicada e em vigor compete, apenas, ao Poder Judiciário, o qual tem a última palavra em face do princípio da unidade de jurisdição.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Irresignado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, fls. 1819/1901 ao Acórdão mencionado, reforçando os pedidos já apresentados na peça impugnatória. Contra o Recurso Voluntário a Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões, fls. 1904/1936, seguindo a mesma linha argumentativa que fundamentou a autuação fiscal (TVF). Ambas as petições recursais foram apreciadas pelo Acórdão, às fls.1945/1988.

O Acórdão de segunda instância, no entanto, deu provimento, por unanimidade, ao Recurso Voluntário do contribuinte, negando provimento à pretensão do Fisco, fls. 1945/1998, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário:

2008, 2009, 2010, 2011, 2012

ÁGIO FUNDAMENTADO EM EXPECTATIVA DE RESULTADOS FUTUROS. DEDUTIBILIDADE DA AMORTIZAÇÃO.

A legislação que permite a dedução da amortização do ágio em determinadas circunstâncias e desde que preenchidos determinados requisitos é norma indutora de comportamento do contribuinte.

Uma vez norteado o permissivo legal para a amortização do ágio contido no art. 7º da Lei 9532/97 ou art. 386 do RIR/99 e, de fato concretizada a confusão patrimonial que reúne as despesas de amortização fiscal do ágio e os lucros que motivaram o pagamento do ágio baseado em expectativa de rentabilidade futura, possibilitando o emparelhamento de receitas e despesas, torna-se legal a amortização do ágio.

Não havendo ocorrência de fraude ou simulação e tendo sido verdadeiras e legítimas as operações perpetradas, inclusive, com a ocorrência do efetivo pagamento do preço, a

dedução do ágio é possível, ainda que o benefício fiscal seja o principal ou mesmo o único elemento motivador.

Uma vez demonstrado o devido propósito negocial e substância econômica na realização de reorganizações societárias, a dedução da amortização do ágio torna-se ainda mais justificada.

ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. EMPRESA VEÍCULO. INCORPORAÇÃO REVERSA. VALIDADE.

O uso de empresa veículo e de incorporação reversa, por si só, não invalida as operações societárias que transferiram o ágio da investidora original para a empresa investida, estando diretamente vinculadas ideologicamente a um propósito negocial. Verificadas as condições legais, especialmente a confusão patrimonial entre investidora e investida, deve ser admitida a amortização fiscal do ágio.

Na sequência, a Fazenda Nacional, por intermédio de sua Procuradoria, interpôs Recurso Especial, fls. 2000/2022, destinado à instância administrativa superior, fundamentando a similitude fática entre o processo julgado pela instância *a quo* (Processo 16561.720117/2013-11, que gerou o Acórdão recorrido n. 1201-001.554–2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária) com o Processo n. 16643.720008/2013-93, Acórdão n. 1402-002.133 –4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, adotado pela Fazenda Nacional como primeiro paradigma, e onde foi gerado **entendimento diverso**. O Recurso Especial foi admitido em Despacho de Admissibilidade, fls. 2024/2027, onde se concluiu pela “**caracterização da divergência de interpretação suscitada**”.

Ato contínuo, o contribuinte, após ciência do Despacho de Admissibilidade recursal, apresentou contrarrazões ao Recurso Especial, às fls. 2059/2096, pugnando, além dos argumentos já apresentados em recurso voluntário, pela ausência de similitude fática entre os citados processos a justificar o Recurso Especial.

Por outro lado, o Acórdão de Recurso Especial n. 9101003.366 da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, fls. 2152/2184, por voto de qualidade, deu provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, **determinando o retorno dos autos ao colegiado de origem para apreciação das demais questões constantes do recurso voluntário, conforme ementa abaixo:**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário:

2008, 2009, 2010, 2011, 2012

ÁGIO ORIUNDO DE AQUISIÇÃO COM USO DE RECURSOS FINANCEIROS DE OUTREM. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer que participe da “confusão patrimonial” a pessoa jurídica investidora real, ou seja, aquela que efetivamente acreditou na “mais valia” do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição.

Não é possível o aproveitamento tributário do ágio se a “confusão patrimonial”, advinda do processo de incorporação, não envolve a pessoa jurídica que efetivamente desembolsou os valores que propiciaram o surgimento do ágio, ainda que a operação que o originou tenha sido celebrada entre terceiros independentes e com efetivo pagamento do preço.

Contra o Acórdão de Recurso Especial em comento, o contribuinte interpôs embargos de declaração, fls.2213/2224, com fulcro nos artigos 65 e 66 do Regimento Interno do CARF, sustentando, em síntese, que houve omissão quanto à análise dos argumentos fáticos e

jurídicos que justificariam a reorganização pela qual passou a embargante, o que seria necessário já que o voto vencedor estaria fundamentado na ausência de propósito negocial.

Contudo, em Exame de Admissibilidade, fls. 2238/2242, os embargos de declaração protocolados pelo contribuinte foram rejeitados.

Após primeira distribuição e redistribuição, fls.2254, o processo foi reencaminhado para o CARF para apreciação e decisão, o que foi realizado através do Acórdão de Recurso de Ofício e Recurso Voluntário, às fls. 2255/2267, onde a Turma de Segunda Instância Ordinária, decidiu o seguinte, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

RECURSO DE OFÍCIO. BASES DE CÁLCULO DA MULTA ISOLADA. REVISÃO

Dá-se provimento parcial ao recurso de ofício apenas para retificar parte das exonerações promovidas na decisão de primeira instância, por erro material. MULTA QUALIFICADA. DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO. NÃO CONFIGURAÇÃO DA FRAUDE.

Afasta-se a multa qualificada quando não configurado o enquadramento de fraude constante da autuação fiscal.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO SOBRE O TRIBUTO DEVIDO NO AJUSTE DO FINAL DO ANO. NÃO APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 105.

Com o advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não há mais dúvida interpretativa acerca da inexistência de impedimento legal para a incidência da multa isolada cominada pela falta de pagamentos das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, juntamente com a multa de ofício decorrente da falta de pagamento do imposto e da contribuição devidos ao final do ano-calendário. Assim, inaplicável a Súmula CARF nº 105 para fatos geradores ocorridos na vigência deste novo dispositivo legal.

DECADÊNCIA.

É de ser reconhecida a decadência relativa aos 2º e 3º trimestres de 2008, nos termos da contagem prevista no art. 150, §4º, do CTN.

JUROS SELIC SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. Súmula CARF nº 108.

Naquele Acórdão recursal, ficou decidido o seguinte:

Acordam os membros do colegiado: a) por maioria, dar parcial provimento ao recurso de ofício, restabelecendo a multa isolada referente ao mês de novembro de 2012. Vencidos Neudson Cavalcante Albuquerque, Efigênio de Freitas Júnior e Lizandro Rodrigues de Sousa que davam provimento ao recurso de ofício em maior extensão. Vencidos os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto, Gisele Barra Bossa e André Severo Chaves (Suplente Convocado), que negavam provimento ao recurso de ofício *in totum*; b) por maioria, dar parcial provimento ao recurso voluntário, afastando a multa qualificada e afastando a autuação relativa aos segundo e terceiro trimestres de 2008 devido à decadência. Vencido o conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, que mantinha a multa qualificada e não reconhecia a decadência. Declarou-se impedido de participar do julgamento o conselheiro Luís Henrique Marotti Toselli. Declarou voto o conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque.

Após ciência do Acórdão recursal, fls. 2268, a Fazenda Nacional apresentou embargos, às fls. 2269/2280, sustentando omissão e contradição sobre:

- a) “A **omissão** reside justamente no fato de que o Colegiado ignorou a reforma da decisão anterior da Turma pela CSRF e as premissas estabelecidas pelo Acórdão n. 9101-003.366, cujo entendimento acerca da indedutibilidade do ágio deve prevalecer”.
- b) Verifica-se ainda o vício da **contradição**, pois a decisão da Turma acerca dos fundamentos da multa qualificada, amparada na legitimidade da dedução da amortização do ágio, não se sustentam diante da reforma desse entendimento pela CSRF. Nesse contexto, à Turma cabe pronunciar-se sobre a qualificação da multa, considerando a conclusão pela indedutibilidade do ágio exposta no Acórdão n. 9101-003.366 e a fundamentação exposta no Termo de Verificação Fiscal. Vale ainda destacar que a decisão sobre a multa qualificada poderá trazer reflexos na contagem do prazo decadencial”.

Após, os embargos da Fazenda Nacional foram sujeitos à Despacho de Admissibilidade, fls. 2283/2289, que admitiu parcialmente os embargos, reconhecendo as seguintes omissões:

a) Omissão quanto ao fundamento para o reconhecimento da decadência: e;

“Como se vê, a decisão do colegiado pelo reconhecimento da decadência do direito da Fazenda efetuar o lançamento considerou apenas seu entendimento anterior acerca da inexistência de dolo, fraude ou simulação em relação à operação que deu origem ao ágio apreciado, inexistindo pronunciamento acerca de questão indispensável para o deslinde da matéria, considerado o todo exposto, qual seja, a existência de pagamento capaz de atrair para o caso a contagem do transcurso do prazo decadencial na forma do artigo 150, §4º, do CTN. Assim, resta caracterizada a omissão alegada em relação ao tema decadência.”

b) Omissão e contradição quanto ao fundamento para o afastamento da multa qualificada.

“Do exposto se extrai que houve omissão na decisão embargada, acerca da qualificação da multa, na medida em que o teor do pronunciamento acerca do caso enseja sua desconsideração, pois que limitado à aplicação de fundamento superado pela decisão da CSRF, que reconheceu a artificialidade da operação que gerou o ágio, e, assim, tornou inapto à utilização o entendimento anterior, no sentido de que, diante da legalidade da operação, inexistiu dolo, fraude ou simulação”.

Logo, os autos foram novamente encaminhados à esta Turma Ordinária, para apreciação e julgamento dos pontos omissos ou contraditórios admitidos no Despacho de Admissibilidade.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Jeferson Teodorovicz, Relator.

Os embargos são tempestivos e preenchem os requisitos de admissibilidade. Portanto, deles tomo conhecimento.

A Fazenda Nacional apresenta embargos de declaração indicando: **a) omissão em relação ao fundamento para o reconhecimento da decadência e; b) omissão e contradição quanto ao fundamento para o afastamento da multa qualificada.**

Com efeito, em relação ao fundamento para o reconhecimento da decadência, assiste razão à embargante.

Há que se complementar o Acórdão com o fundamento para o reconhecimento da decadência com base no art. 150, parágrafo 4º do CTN, referente aos 2º e 3º trimestres de 2008.

Nesse sentido, complementando o Acórdão embargado, entendo que o voto vencedor proferido pelo conselheiro Allan Marcel Warwar Teixeira, considerou que afastado o critério para a qualificação da multa, haveria – por decorrência lógica - o deslocamento da regra decadencial para o artigo 150, §4º do CTN.

Nesse aspecto, como se sabe, o e. Superior Tribunal de Justiça proferiu decisão submetida ao regime de repetitivos, em que entendeu que o art. 150, §4º do CTN pressupõe um pagamento a ser homologado:

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 incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

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

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato 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.

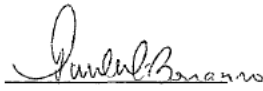
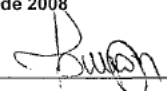
(REsp n. 973.733/SC, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 12/8/2009, DJe de 18/9/2009.)

Com essa decisão, firmou-se o entendimento de que, no caso de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o prazo decadencial é de 5 anos contados da ocorrência do fato gerador desde que (i) o contribuinte não tenha agido com fraude, dolo ou simulação; e (ii) tenha ocorrido antecipação de pagamento.

No caso, o acórdão embargado já indicou a ausência de fraude, dolo ou simulação. Compulsando os autos.

Além disso, verifica-se que a DIPJ/2009 (e-fls.1076 e seguintes) indica existência de tributos a pagar no segundo e no terceiro trimestre de 2008 (que são confirmados conforme exame do LALUR):

EMPRESA : BARCELONA COMERCIO VAREJISTA E ATACADISTA S.A.		Pag. 08	
BALANÇO EM : 30 DE JUNHO DE 2008			
REGISTRO DE APURAÇÃO DO LUCRO REAL - PARTE A			
06 - DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO REAL	ADIÇÕES	EXCLUSÕES	
Lucro líquido do exercício em Reais			1.658.374,30
ADIÇÕES			
Despesas operacionais não dedutíveis	174.088,87		
Provisões não dedutíveis	-		
Ajustes de RTT	-		
TOTAL DAS ADIÇÕES			174.088,87
EXCLUSÕES			
Ajustes por aumento no valor dos investimentos avaliados pelo Patrimônio líquido		-	
Provisões não dedutíveis		1.697.126,16	
Outras exclusões		-	
Ajustes de RTT		-	
TOTAL DAS EXCLUSÕES			1.697.126,16
07 - LUCRO REAL EM REAIS			135.337,01
08 - Lucro Real antes da compensação dos prejuízos em UFIR			-
09 - COMPENSAÇÃO DOS PREJUÍZOS	EM UFIR	EM R \$.	EM R \$.
Exercício de 2007 ano base de 2006- 4º Trimestre	-	-	-
Exercício de 2008 ano base de 2007- 1º Trimestre	-	-	-
Exercício de 2008 ano base de 2007 - 2º Trimestre	-	-	-
Exercício de 2008 ano base de 2007 - 3º Trimestre	-	-	-
Exercício de 2008 ano base de 2007 - 4º Trimestre	-	-	-
Exercício de 2009 ano base de 2008	-	-	-
T O T A L	-	-	-
10 - LUCRO REAL APÓS A COMPENSAÇÃO DOS PREJUÍZOS EM REAIS			135.337,01
Reconhecemos a exatidão desta demonstração			
São Paulo , 30 de junho de 2008			
			
Assinatura do Contribuinte ou seu Representante Legal		Claudedir Miranda de Campos C.R.C. SP 138.717 / O - 0	

EMPRESA : BARCELONA COMERCIO VAREJISTA E ATACADISTA S.A.		Pag. 11	
BALANÇO EM : 30 DE SETEMBRO DE 2008			
REGISTRO DE APURAÇÃO DO LUCRO REAL - PARTE A			
06 - DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO REAL	ADIÇÕES	EXCLUSÕES	
Lucro líquido do exercício em Reais			9.913.591,22
ADIÇÕES			
Despesas operacionais não dedutíveis	327.828,94		
Provisões não dedutíveis	-		
Ajustes de RTT	-		
Ajustes por diminuição no valor dos investimentos avaliados pelo Patrimônio líquido	564.458,58		
TOTAL DAS ADIÇÕES			892.287,52
EXCLUSÕES			
Ajustes por aumento no valor dos investimentos avaliados pelo Patrimônio líquido		-	
Provisões não dedutíveis		3.181.000,46	
Outras exclusões		-	
Ajustes de RTT		-	
TOTAL DAS EXCLUSÕES			3.181.000,46
07 - LUCRO REAL EM REAIS			7.624.878,28
08 - Lucro Real antes da compensação dos prejuízos em UFIR			-
09 - COMPENSAÇÃO DOS PREJUÍZOS	EM UFIR	EM R \$.	EM R \$.
Exercício de 2007 ano base de 2006- 4º Trimestre	-	-	-
Exercício de 2008 ano base de 2007- 1º Trimestre	-	-	-
Exercício de 2008 ano base de 2007 - 2º Trimestre	-	-	-
Exercício de 2008 ano base de 2007 - 3º Trimestre	-	-	-
Exercício de 2008 ano base de 2007 - 4º Trimestre	-	-	-
Exercício de 2009 ano base de 2008	-	-	-
T O T A L	-	-	-
10 - LUCRO REAL APÓS A COMPENSAÇÃO DOS PREJUÍZOS EM REAIS			7.624.878,28
Reconhecemos a exatidão desta demonstração			
São Paulo , 30 de setembro de 2008			
			
Assinatura do Contribuinte ou seu Representante Legal		Claudécir Miranda de Campos C.R.C. SP 138.717 / O - 0	

Para corroborar com meu entendimento, além da análise contábil-fiscal acima, pode-se acrescentar que o contribuinte juntou os comprovantes de pagamento dos tributos referidos acima (DARFs) nos autos, às fls. 1662/1679.

Logo, entendo que houve pagamento a ser homologado no caso concreto, atraindo a aplicação do art. 150, parágrafo 4ª do CTN:

11.1 Do IRPJ e da CSLL

Como já mencionado, a legislação tributária veda a dedutibilidade da amortização do ágio enquanto não houver a extinção da participação societária a que o mesmo está ligado. Se não ocorreu a extinção da participação societária, as despesas de amortização do ágio de rentabilidade futura - que nada mais são que a recuperação, ao longo do tempo, da expectativa de receita propiciada por determinado investimento - não podem ser deduzidas do Lucro Líquido do Exercício, visto que o aumento patrimonial causado pelo investimento avaliado pela equivalência patrimonial também não é tributado. No caso presente, face as simulações constatadas, essas despesas não são dedutíveis.

Como consequência, efetuar-se-á a glosa dos valores deduzidos a título de despesa de amortização de ágio, cujos valores são apresentados abaixo:

GLOSA DAS DESPESAS DE ÁGIO	
Período de apuração	Valor em R\$
2º Trim 2008	4.618.345,25
3º Trim 2008	4.819.697,94
4º Trim 2008	4.808.139,13
2009	16.494.366,76
2010	52.700.038,88
2011	54.134.035,74
2012	55.284.305,64
Total	192.916.927,14

Assim, a própria natureza do lançamento, a meu ver, justifica a conclusão de que haveria pagamento a ser homologado (declarado em DIPJ e lançado em documento fiscal/LALUR). **Razão pela qual acolho os embargos, sem efeitos infringentes.**

Quanto à segunda omissão/contradição apontada, e analisando a matéria, também entendo que é o caso de afastar a potencial omissão/contradição constante no Acórdão embargado, que pode ser facilmente complementada ou sanada pela seguinte fundamentação.

Em minha opinião, a indedutibilidade do ágio não necessariamente acarreta fraude, dolo ou simulação, como quer indicar a leitura, pela procuradoria, do Acórdão n. 9101-003.366. Com efeito, analisando os últimos precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais, inúmeros acórdãos afastaram a multa qualificada a despeito da indedutibilidade do ágio:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2005, 2006

ÁGIO INTERNO. MULTA QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE DOLO. IMPOSSIBILIDADE.

Para que se possa caracterizar a hipótese legal que autoriza a qualificação da multa, nos termos do artigo 44 da Lei 9.430/1996, é imprescindível que a autoridade autuante indique a se conduta praticada configura sonegação, fraude e/ou conluio, hipóteses respectivamente dos artigos. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964. Além de haver deficiência na acusação fiscal, da análise das imputações verifica-se que não restou caracterizada uma situação de sonegação ou fraude por parte do sujeito passivo, mas apenas uma divergência de interpretação quanto ao real alcance das normas tributárias que disciplinam a amortização do ágio em reorganizações societárias intragrupo.

(Processo n. 16682.720182/2010-27, ac. 9101-006.002, de 29/03/2022)

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2007

ÁGIO. MULTA QUALIFICADA. ADOÇÃO DE EMPRESA-VEÍCULO NA ESTRUTURA DE AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO. ACUSAÇÃO DE FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. GRUPO ECONÓMICO. CONTROLADORA COMO REAL ADQUIRENTE. IMPROCEDÊNCIA DO FUNDAMENTO DA PENA. INOCORRÊNCIA DE SIMULAÇÃO FRAUDE SONEGAÇÃO OU CONLUIO. REDUÇÃO DA SANÇÃO DUPLICADA.

A dedução indevida de dispêndios com ágio não se confunde com prática dolosa ou ilícita que autoriza a aplicação da multa duplicada de 150%, prevista no §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96. Ainda que prevalecendo a glosa, não sendo demonstrada e comprovada a prática de fraude, sonegação ou conluio nas transações que geraram a despesa com o sobrepreço, deve ser aplicada a monta ordinária da multa de ofício de 75%. O simples emprego de companhias holdings em estrutura de aquisição de investimentos, mesmo que com a finalidade específica de viabilizar e promover a compra de participações societárias, rotuladas de empresas-veículo, não basta para caracterizar simulação, fraude ou o seu intuito, tampouco qualquer outro ilícito. A figura de origem estrangeira da ausência de propósito negocial, dentro da narrativa de que o contribuinte praticou determinado ato ou negócio jurídico visando exclusivamente obter vantagem tributária, não configura nenhuma das hipóteses legais de simulação e de fraude, conforme a devida conceituação de Direito Civil, e nem pode se amoldar às previsões dos arts. 71, 72 e 73da Lei nº 4.502/64.

(Processo n. 16561.720192/2012-09, acórdão n. 9101-005.876, de 25/01/2022)

Assim, a própria CSRF reconhece a possibilidade de redução da multa qualificada quando não restam preenchidos os requisitos de admissibilidade de dedutibilidade do ágio.

Além disso, embora haja indícios de “confusão patrimonial” (ainda que não aquela apta a atrair a Lei 9532/97 ou o art. 386 do RIR/99), conforme conclusão da CSRF, esta circunstância não pode ser, por si só, indicativo cabal para a ocorrência de fraude, conluio ou simulação, conforme pode-se deduzir da inteligência do próprio Acórdão da CSRF.

Ainda, para que tais operações configurassem circunstâncias qualificadoras (nos termos do art. 44 da Lei 9430/96) aptas a atrair a qualificadora da multa de ofício, seria necessário a comprovação cabal da circunstâncias qualificadoras, nos termos dos artigos. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964, o que, em minha leitura, não ficou claramente demonstrado pela autoridade de origem.

Assim, entendo haver fundamentos para o afastamento da multa qualificada, por não haver comprovação cabal de que houve fraude, conluio ou simulação, não se justificando, portanto, a aplicação da multa qualificada de 150%.

Por esse motivo, também acolho os embargos nesse ponto, mas sem efeitos infringentes.

Conclusão

Ante o exposto, conheço dos embargos para acolhê-los, sem efeitos infringentes, para fins de: i) complementar a análise da decadência, mantendo-se a aplicação do art. 150, parágrafo 4ª do CTN; ii) afastar a multa de ofício qualificada.

(documento assinado digitalmente)

Jeferson Teodorovicz