



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

Processo nº 16561.720120/2012-53
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1103-001.195 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de março de 2015
Matéria Autos de infração de IRPJ e CSLL. Glosa de despesas. Amortização de ágio.
Recorrente Sascar - Tecnologia e Segurança Automotiva S.A.
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

RECURSO. DESISTÊNCIA. EFEITO. NÃO CONHECIMENTO

A desistência do recurso voluntário interposto e renúncia às respectivas alegações impedem o seu conhecimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

Acordam os membros do Colegiado não conhecer do recurso por unanimidade, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)
Aloysio José Percínio da Silva - Presidente

(assinado digitalmente)
Eduardo Martins Neiva Monteiro – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Eduardo Martins Neiva Monteiro, Fábio Nieves Barreira, Carlos Mozart Barreto Vianna, Breno Ferreira Martins Vasconcelos, Marcos Shigueo Takata e Aloysio José Percínio da Silva.

Relatório

A questão sob análise diz respeito a autos de infração lavrados para a exigência de débitos de IRPJ e CSLL relativos aos anos calendário de 2006 a 2010, acrescidos de multa de ofício qualificada, e para a aplicação de multa isolada em razão do recolhimento insuficiente de estimativas mensais de tais tributos (fls.1159-1212). As exigências acima descritas decorreram, em suma, da glosa de despesa correspondente à amortização de ágio, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal (“TVF”) de fls. 1214-1280, cujos principais pontos serão resumidos a seguir.

Da reorganização societária realizada

Originalmente, Sascar Tecnologia era uma sociedade limitada cujo quadro societário era composto por Negresco, Daniel Russi e Otto Filho.

Em 28/12/2004 foi constituída a Sascar/Oelo Participações, cujo capital social de R\$3.999.996,00 foi subscrito e integralizado pelos acionistas Negresco (90%) e Daniel Russi (10%) mediante conferência da integralidade das quotas por eles detidas na Sascar Tecnologia.

Já em 30/12/2014 foi constituída a BN Participações, cujo capital social de R\$64.247.996,00 foi subscrito e integralizado pela Sascar/Oelo Participações mediante conferência, com ágio no valor de R\$60.248.004,00, conforme laudo de avaliação, da totalidade das quotas que possuía na Sascar Tecnologia e por Otto Filho, mediante conferência de R\$4,00 em espécie.

A Sascar Tecnologia foi transformada em sociedade por ações em 10/02/2005 e realizou Assembleia Geral Extraordinária em 04/03/2005 na qual foi deliberada a incorporação da sua então controladora BN Participações.

Após tal incorporação, a Sascar Tecnologia registrou na conta “1.3.01.01.003 – ÁGIO”, integrante do ativo não circulante, subgrupo investimentos, o ágio de R\$60.248.004,00, até então detido pela BN Participações.

Motivos da glosa da despesa de amortização do ágio

As operações acima descritas culminaram na transferência, para a Sascar Tecnologia, do ágio interno calculado sobre sua própria rentabilidade e gerado pela conferência de suas quotas pela Sascar/Oelo Participações ao patrimônio da BN Participações. Ao final, sequer desapareceram os investidores originais (Negresco, Otto Filho e Daniel Russi), tampouco o investimento da Sascar/Oelo Participações na Sascar Tecnologia, ou seja, *tudo ficou como antes*.

Os documentos e informações apresentados pela recorrente demonstram que as operações foram realizadas com o objetivo de aproveitar o tratamento fiscal da dedutibilidade da despesa de amortização de ágio fundamentado na expectativa de rentabilidade futura conforme previsto nos artigos 7º da Lei nº 9.532/97 e 386, III do RIR/99, reduzindo a sua carga fiscal do IRPJ e CSLL nos exercícios futuros.

A permissão legal para a amortização do ágio como despesa dedutível, num prazo não inferior a 60 meses, impõe a absorção do patrimônio da incorporada, fusionada ou fundida, ou seja, se permanecer o investimento, não se caracteriza a situação prevista na norma, que estabelece uma regra de tributação para quando ocorre a *confusão patrimonial do investimento*, isto é, o ágio pago se encontra com os bens que lhe deram causa.

Para que ocorra esse encontro, num mesmo patrimônio, do ágio com o investimento que lhe deu origem, é imprescindível que a pessoa jurídica que efetivamente suportou o *ágio pago* na aquisição do investimento incorpore esse investimento ou seja incorporada por ele.

No presente caso, não houve tal unificação patrimonial, mas apenas fabricou-se na Sascar Tecnologia o que deve ser o *ágio de si mesma*. Sequer houve extinção da participação adquirida com ágio (participação na Sascar Tecnologia), mas apenas da empresa veículo (BN Participações).

No caso dos autos o ágio decorreu do reconhecimento de rentabilidade futura havido entre empresas do mesmo grupo econômico, além do que, ainda que o ágio fosse admitido, não houve nem sequer extinção da participação societária.

Não era vontade dos detentores do controle societário da Sascar Tecnologia (investidores originais) dela se desfazerem, tendo sido engendrados artifícios jurídicos para o reconhecimento do ágio por expectativa de rentabilidade futura e a conferência da participação societária da Sascar Tecnologia com ágio a empresa efêmera (BN Participações), sem qualquer propósito negocial ou racionalidade econômica, para, logo em seguida, ser incorporada pela sua controlada (Sascar Tecnologia) e devolver as ações de sua emissão aos controladores originários.

A *interposição* da BN Participações entre os investidores originários e a Sascar Tecnologia com o único desiderato de permitir o aproveitamento do ágio torna as operações realizadas inoponíveis ao Fisco.

Para que exista propósito negocial, o ágio deve decorrer da *efetiva aquisição* de um investimento oriundo de um negócio comutativo, onde as partes contratantes, interdependentes entre si e ocupando posições opostas, tenham interesse em assumir direitos e deveres proporcionais. Para que ocorra a efetiva aquisição de um investimento, por sua vez, deve haver substrato econômico, isto é, transação econômica que materialize o valor de aquisição. Deve haver *ágio pago*.

Neste caso, não ocorreu nenhuma saída de caixa (pagamento) do ágio surgido na operação, que decorreu apenas da integralização das quotas *a valor de mercado*.

Ainda visando a demonstrar a inexistência de propósito negocial, o autuante destacou que, *65 dias* após a transação das quotas da Sascar Tecnologia, a nova quotista, BN Participações, foi absorvida pela própria investida Sascar Tecnologia. Também ressaltou que a BN Participações não tinha atividade operacional e empregados e que seu patrimônio era composto exclusivamente pela participação na Sascar Tecnologia.

Foi constatado pelo autuante que o aumento efetivo do patrimônio líquido da Sascar Tecnologia quando da incorporação da BN Participações foi de apenas R\$4,00, pois:

- i. A BN Participações tinha capital de R\$64.248.000,00, do qual R\$64.247.996,00 eram provenientes das quotas da Sascar Tecnologia integralizadas com ágio. O restante do capital, correspondente a R\$4,00, foi integralizado em espécie por Otto Filho.
- ii. No momento da incorporação da BN Participações, sendo expurgados o resultado de equivalência patrimonial por ela contabilizado; a participação originária detida pela Sascar/Oelo Participações e o ágio, verifica-se o real acréscimo patrimonial verificado pela Sascar Tecnologia:

BN PARTICIPAÇÕES em 04/03/2005	R\$
Patrimônio Líquido	67.015.152,11
Participação originária na Sascar Tecnologia	-3.999.996,00
Ágio por ocasião da integralização do Capital	-60.248.000,00
Resultado Positivo da Equivalência Patrimonial	-2.767.152,11
Acréscimo efetivo no patrimônio da Sascar Tecnologia	4,00

Conclui-se, assim, ser o ágio interno, intragrupo, fictício, inexistente, pois não houve nenhum *fortalecimento da estrutura patrimonial* da Sascar Tecnologia, que apenas inflou seu balanço patrimonial por meio de um ágio artificial.

As normas contábeis não admitem o registro do ágio interno, gerado entre *partes relacionadas*, conforme a doutrina e os pronunciamentos do IBRACON e do CFC.

Reflexos da indedutibilidade do ágio

Em consequência das conclusões acima, foram glosadas as seguintes despesas, aproveitadas pela Sascar Tecnologia:

SASCAR TECNOLOGIA - GLOSA DAS DESPESAS DE ÁGIO

Período de apuração	Valor
2006	R\$12.049.600,80
2007	R\$12.049.600,80
2008	R\$12.049.600,80
2009	R\$12.049.600,80
2010	R\$4.016.533,60

Em razão dessa glosa, foram exigidos débitos de IRPJ e CSLL, por meio da recomposição do lucro real e da base de cálculo da CSLL, tendo desaparecido o prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL apurados no ano-calendário de 2008, bem como a *multa isolada*, pois nos anos de 2007 a 2010 a contribuinte optou pelo lucro real anual, mas a despesa correspondente à amortização do ágio foi considerada dedutível na apuração das estimativas mensais.

Foi aplicada a *multa de ofício qualificada* por ter sido constatado que a intenção das operações realizadas foi, claramente, o aproveitamento do ágio interno, com a dedução dos encargos de amortização desse ágio, por meio de atos elaborados em curto espaço de tempo e com a função de distorcer o resultado final que se daria naturalmente caso as partes não engendrassem o planejamento. O contribuinte, de forma elaborada, buscou uma construção artificial e que teve como intuito único e exclusivo dificultar a análise por parte da fiscalização do real motivo da reorganização societária.

A contribuinte estava perfeitamente consciente da falta de propósito negocial ou societário quando da incorporação, tendo agido, portanto, com dolo, o que autoriza a qualificação da multa de ofício.

Impugnação

Em 10/12/2012 a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 1706-1760 afirmando, em suma, o que segue.

Decadência parcial

A autoridade fiscal lavrou autos de infração referentes aos anos-calendário de 2006 a 2010, utilizando o prazo decadencial previsto no art. 173, I do CTN, mas a recorrente foi intimada da lavratura apenas em 12/11/2012, quando já havia ocorrido a decadência do direito do Fisco constituir o crédito tributário referente ao ano de 2006.

O STJ, no julgamento do RESP nº 973.733/SC, afetado como representativo de controvérsia, pacificou o entendimento de que o prazo decadencial para lançar os tributos sujeitos a lançamento por homologação é regido pelo art. 150, §4º do CTN quando houve pagamento antecipado e não ocorreu dolo, fraude ou simulação. No caso dos autos houve imputação de recolhimento a menor e, conforme demonstrado, não houve dolo, fraude ou simulação, motivo pelo qual a decadência deve ser contada nos moldes do art. 150, §4º do CTN.

Erro na indicação do sujeito passivo

A operação de subscrição onerosa da participação da Sascar Tecnologia na BN Participações gerou um efetivo fluxo de riqueza – sob o ponto de vista econômico – para os antigos controladores da empresa. Consoante precedente do CARF, caso exista auferimento de renda, ele deve ser tributado a título de ganho capital apenas na antiga controladora (Sascar Participações). Os tributos, portanto, não poderiam ter sido exigidos da recorrente mediante a glosa da amortização do ágio.

O fato de a tributação do ganho auferido no caso concreto pela Sascar Participações ser diferida nos termos do art. 36 da Lei 10.637/02 não altera esse raciocínio.

Mérito: dedutibilidade do ágio

A legislação tributária confere ao ágio o mesmo tratamento previsto na legislação societária, conforme o art. 20 do DL 1.598/77. O Fisco, em momento nenhum, questionou a veracidade da existência do ágio ou o laudo de avaliação, contestando apenas aspectos materiais da possibilidade de amortização pela recorrente.

O art. 20 do DL 1.598/77 não prevê negócio jurídico específico para a aquisição com ágio, devendo portanto ser admitida a operação de subscrição de ações/quotas para a aquisição de participação societária. Assim, no que tange à ausência de fluxo de riqueza que descaracterizaria o ágio, não merece prosperar a autuação fiscal. A fiscalização equivocadamente equiparou a expressão “custo de aquisição” a “pagamento”.

A diferença entre o valor contábil (da participação entregue) e o valor de mercado (da participação subscrita) era real e prevista em lei (nº 10.637/02) e não cabia ao

recebedor da participação lançar essa diferença em outra rubrica contábil que não ágio na aquisição de investimentos.

Sob a ótica fiscal, o valor utilizado para a subscrição das ações/quotas está totalmente regular, pois suportado por laudo de avaliação de empresa especializada, o que corresponde ao exigido pela lei tributária. Demonstra a correção do laudo o fato de que, poucos anos após a operação sob julgamento, os antigos controladores da recorrente venderam suas ações por valor superior ao que foi identificado no laudo de avaliação.

Quanto ao fundamento econômico do ágio, não é necessário observar todos os itens do §2º do art. 20 do DL 1.598/77, mas ao menos “um” dentre eles. O ágio baseado em rentabilidade futura está longe de ter sido fictício, como alega o fiscal autuante, e veio a ser confirmado pelos resultados da recorrente nos exercícios subsequentes, maiores que os projetados para o período.

Para Luís Eduardo Schoueri não há nenhuma limitação na legislação tributária para aproveitamento do ágio interno, sendo condenáveis apenas as situações em que reste comprovada a inexistência da operação ou do ágio.

O efeito fiscal da dedutibilidade do ágio, ao contrário do que foi exposto nos autos de infração, também aconteceria caso a BN Participações incorporasse a recorrente, mas essa operação não seria condizente com o objetivo da reestruturação societária a ser feita no grupo. Se tivesse ocorrido tal operação, a recorrente, que possui nome reconhecido no mercado, seria extinta, sendo necessário todo um processo de aprovação com os fornecedores, já que seria constituída nova empresa.

Propósito comercial

Foi realizada reestruturação societária no grupo empresarial do qual a recorrente fazia parte, tendo ocorrido diversos movimentos societários com o objetivo de fortalecer as operações econômicas e conseguir novos parceiros para reforçar a solidez econômica do grupo.

Anteriormente à transferência das quotas da recorrente para a Sascar Participações, houve a elaboração de laudo de avaliação a valor de mercado pelo método de rentabilidade futura (em 30/11/2004), assinado por 3 peritos e concluindo que o valor econômico, com base em projeções futuras de resultados operacionais, era de R\$64.248.000,00. O resultado desse *laudo não foi questionado* pela autoridade fiscal.

A Sascar Participações adquiriu participação na BN Participações mediante *subscrição onerosa* – pagamento, portanto, de 64.247.996 ações ordinárias nominativas mediante a conferência das quotas que possuía na recorrente.

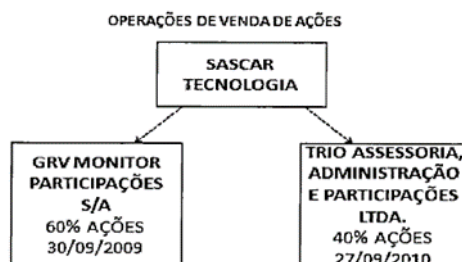
Quando dessa integralização, a Sascar Participações reconheceu o ganho de capital (diferença entre o valor da integralização e o custo da participação na recorrente) e o submeteu ao tratamento tributário previsto pelo art. 36 da Lei nº 10.637/02).

No curso do ano de 2005 o grupo econômico constatou que os objetivos pretendidos com a criação da BN Participações não foram alcançados, pois não houve entrada de novos parceiros comerciais, tampouco foram obtidos novos recursos financeiros junto ao mercado. Por essa razão, e tendo em vista que a recorrente era lucrativa e nacionalmente

conhecida no ramo de monitoramento de veículos, decidiu-se pela incorporação da BN Participações pela Sascar Tecnologia visando a fortalecer, ainda mais, a estrutura da empresa operacional.

A justificativa para a incorporação consta do Protocolo de Justificação de Incorporação da BN Participações.

Após as referidas reestruturações, que foram realizadas com base no art. 36 da Lei 10.637/02, a recorrente passou a ter estrutura mais enxuta e operacional, o que contribuiu para o aumento da receita líquida nos anos posteriores e culminou na venda da companhia em 2009 a 2010 para outro grupo econômico, da seguinte forma:



No curso dos anos-calendário de 2007 e 2008 houve algumas tratativas para a alienação da recorrente para alguns grupos econômicos interessados na sua aquisição, tendo em vista seu potencial de geração de receitas futuras e expertise na área de monitoramento e gestão de frotas de veículos.

A legislação tributária não condicionou o aproveitamento do ágio à demonstração do propósito comercial, sendo tal entendimento restritivo utilizado pelo Fisco para majorar a arrecadação, tentando aplicar normas de outros ramos do direito.

Mesmo na absurda hipótese de se considerar que houve a utilização de “empresa-veículo”, expressão extremamente pejorativa, em prejuízo do contribuinte, também não havia, na legislação do período (dezembro/2004), nenhum impedimento que vedasse tal prática, assim como ocorre com a ausência de vedação da utilização do ágio em operações internas. É nesse sentido o acórdão 1402-00.802, da 2ª Turma da 4ª Câmara da Primeira Seção do CARF (“caso Santander”).

Impossibilidade de aplicação de multa qualificada

Interpretações diferentes – entre Fisco e contribuinte – sobre a legislação que rege a possibilidade de registro e posterior dedução do ágio da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não podem ser consideradas fraude ou simulação.

A contribuinte cumpriu todos os atos contábeis, fiscais e societários, dando publicidade sobre todas as operações realizadas, com registro de todos os atos nas Juntas Comerciais e informando os atos ao Fisco.

A multa qualificada de 150% exige, para sua aplicação, a existência de ato doloso – intencional, deliberado – de sonegar e, ou, fraudar. Fiscalização não fez essa comprovação. Cita precedentes jurisprudenciais sobre o assunto.

Impossibilidade de exigência da multa isolada

A multa isolada prevista pelo art. 44, II, “b” da Lei 9.430/96 não pode ser aplicada após o encerramento do ano-calendário e cumulativamente à multa de ofício.

O pagamento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL se presta à antecipação do tributo que seria devido ao final do ano-calendário, quando do ajuste anual. Dessa forma, a apuração das estimativas só faz sentido quando realizada antes do encerramento do período de apuração e da realização do ajuste anual. É nesse sentido a jurisprudência pacífica do CARF, inclusive da CSRF.

Além disso, a multa isolada de 50% e a multa de ofício qualificada de 150% foram exigidas sobre as diferenças apuradas em decorrência da não aceitação de despesas com ágio. A autoridade fiscal está punindo a contribuinte em duplicidade por uma mesma infração. Há jurisprudência consolidada do CARF e da CSRF nesse sentido.

Não incidência de juros de mora sobre multa de ofício

A Receita Federal exige juros de mora sobre a multa de ofício aplicada nos autos de infração com fundamento no art. 61 da Lei nº 9.430/96. O §3º desse dispositivo estabelece a aplicação de juros de mora sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições (espécie do gênero tributo) não pagos no vencimento, mas não sobre a multa de ofício.

A penalidade pecuniária não é um débito decorrente de tributo, mas sim do descumprimento de uma obrigação legal de efetuar o recolhimento do crédito tributário. O CARF e a CSRF já têm se manifestado nesse sentido.

Acórdão da DRJ

Em 21/03/2013 os membros da 1ª Turma de Julgamento da DRJ São Paulo I decidiram, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido (acórdão de fls. 2064-2112) pelos motivos a seguir descritos.

Nulidade por erro na indicação do sujeito passivo

A preliminar arguida é improcedente porque não ocorreu nenhuma das situações descritas pelos arts. 59 e 60 do Decreto 70.235/72, que tratam sobre as nulidades. Quaisquer outras irregularidade, incorreções e omissões cometidas no auto de infração não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo ao sujeito passivo.

Decadência parcial

No presente caso, como se verá na análise do mérito da ação fiscal, houve a caracterização do dolo da fiscalizada. Assim, para o lançamento com fato gerador em 31/12/2006, a forma de contagem do prazo decadencial se dá pela regra contida no art. 173, I do CTN, com termo inicial em 01/01/2008 e termo final em 01/01/2013. Dessa forma, e tendo a ciência do AI ocorrido em 13/11/2012, não houve decadência.

Mérito

O direito positivo determina que as definições da ciência contábil serão consideradas na interpretação de normas comerciais e tributárias. Dessa forma, se a contabilidade não aceita um determinado registro contábil, no caso, um determinado ágio na

aquisição de um ativo, esse registro, em princípio, também será rejeitado pela lei comercial e pela lei tributária, na medida em que ele trará reflexos na apuração do lucro real da pessoa jurídica.

Após narrar as operações de reestruturação societária realizadas, o relator afirma que o ágio gerado dentro de um mesmo grupo econômico não encontra respaldo na teoria contábil, ou seja, não é possível reconhecer contabilmente uma mais-valia de um investimento quando originado de uma transação entre partes relacionadas, tal como no presente caso, uma vez que à época do registro dos ágios as empresas envolvidas nas operações eram diretamente controladas pela mesma empresa. Essa vedação foi consagrada pelo Conselho Federal de Contabilidade como consequência do “princípio do registro pelo valor original”, nos termos do art. 7º da Resolução CFC 750/93 com a redação vigente até a Resolução CFC 1.282/10.

A vedação foi prevista expressamente pelo item 120 da Resolução CFC nº 1.110/07: “O reconhecimento de ágio decorrente de rentabilidade futura gerado internamente (goodwill interno) é vedado pelas normas nacionais e internacionais. Assim, qualquer ágio dessa natureza anteriormente registrado precisa ser baixado.”

A ausência de independência entre as partes interessadas no negócio impede a fixação do chamado valor justo a ser tomado como referência para o reconhecimento ou não da formação da mais-valia. É nesse sentido o item 20.1.7 do Ofício Circular/CVM/SNC/SEO nº 01/2007.

No referido ato a CVM afirma que a mera observância das formalidades previstas na lei societária não é condição suficiente para reconhecer o ágio surgido em uma determinada operação, sendo necessário observar, também, requisitos materiais, como a independência das partes, pagamento e um efetivo ambiente concorrencial.

Ou seja: se em consonância com o princípio contábil do registro pelo valor original somente uma transação entre agentes independentes daria respaldo ao reconhecimento de um ágio, a integralização de capital na BN Participações pela Sascar Participações em 30/12/2004 deveria ter sido realizada e registrada com base no valor original da participação detida pela Sascar Participações na Sascar Tecnologia.

O quadro que emerge dos autos permite concluir que as operações ocorridas em 2004 e 2005 não se prestaram para nada mais além do que gerar o ágio amortizável apenas para fins fiscais, o que é demonstrado, sem sombra de dúvida, pelo fato de que o organograma e controle do grupo empresarial Sascar passou a ser exatamente o mesmo que o de antes das operações societárias. Esse rápido retorno à situação inicial faz saltar aos olhos a falta de propósito comercial nas operações.

Não se vislumbra que uma empresa como a BN Participações tenha sido criada para executar atividades que a própria Sascar Tecnologia poderia executar, ou, até mesmo, empresa de consultoria em investimento especializada. A efêmera existência dessa sociedade, de 65 dias, teve como único propósito viabilizar o ágio intragrupo.

O fato de os atos societários terem sido executados de acordo com as formalidades previstas na legislação societária e comercial não garante à contribuinte a dedutibilidade prevista na legislação tributária. É nesse sentido a doutrina de Marco Aurélio Greco sobre a aplicação da teoria do abuso ao direito tributário.

Não se desconhece a liberdade que o contribuinte tem de organizar as empresas que fazem parte de seu grupo econômico da maneira que melhor atender seus interesses. Todavia, não há espaço para que essas operações acabem por gerar ágio de si próprio.

Especialmente quanto ao lançamento da CSLL, as despesas de amortização de ágio interno também não podem ser deduzidas por força do art. 57 da Lei 8.981/95 com a redação dada pela Lei 9.065/65. De acordo com esse dispositivo, a decisão proferida em relação aos fatos que levaram à exigência do IRPJ impõe-se também à CSLL.

Multa qualificada

A autuante entendeu que as condutas da fiscalizada estariam qualificadas pelo dolo previsto nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64. Para a DRJ, de acordo com as declarações prestadas pela própria contribuinte durante a fiscalização, conclui-se não haver justificativa plausível para o encadeamento societário observado, a não ser a criação do benefício fiscal indevido. Dessa forma, as provas colhidas pela fiscalização levam à conclusão de que a fiscalizada sabia que um valor de mais-valia originado de uma operação realizada dentro do mesmo grupo econômico não é um ágio, nem um ativo diferido, nem passível de amortização. Estão presentes, portanto, elementos suficientes para reconhecer a existência de dolo, razão pela qual deve ser mantida a multa qualificada.

Multa isolada

Tendo em vista ser a multa isolada cabível mesmo na hipótese de se verificar prejuízo fiscal, sua incidência não é motivada pelo pagamento insuficiente do tributo devido no encerramento do período, mas sim pela falta de cumprimento de outra obrigação, que é o recolhimento antecipado da estimativa mensal.

Embora possa haver coincidência de bases de cálculo, as hipóteses de incidência de tais penalidades são distintas. Dessa forma, a legislação tributária não prevê a cobrança alternativa das multas isolada e de ofício, mas sim cumulativa. Do contrário, a exigência dos recolhimentos por estimativa estaria ameaçada ou não seria cumprida.

Descabe, portanto, a alegação da recorrente de que não poderia ter ocorrido o lançamento cumulativo de multa de ofício e multa isolada.

Juros de mora sobre multa de ofício

Da leitura do CTN, conclui-se que a multa, apesar de não ter a natureza de tributo, faz parte do crédito tributário (arts. 3º, 113, §1º e 139). Por conseguinte, a cobrança das multas lançadas de ofício deve receber o mesmo tratamento dispensado pelo CTN ao crédito tributário.

Por sua vez, o art. 161 do CTN prevê que ao crédito tributário não pago no vencimento devem ser acrescidos os juros moratórios. Ao contrário do que alega a recorrente, portanto, o CTN admite a incidência de juros de mora sobre multas lançadas de ofício.

A incidência de juros sobre as multas de ofício foi introduzida pelo legislador ordinário através da Lei nº 9.430/96 (art. 61). Tanto é assim, que a mesma Lei, em seu art. 43, expressamente prevê a incidência de juros moratórios no caso de multas lançadas

isoladamente. São nesse sentido o Parecer MF/COSIT/COOPE/SENOG nº 28, de 02/04/1998 e precedentes do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Recurso Voluntário

No dia 12/06/2013 a recorrente protocolou o recurso voluntário de fls. 2.140-2.203, no qual reiterou os argumentos tecidos em sede de impugnação e adicionou as alegações a seguir resumidas.

Houve cerceamento do direito de defesa porque a DRJ afastou a preliminar de nulidade em razão do erro na indicação do sujeito passivo sem analisar os argumentos inseridos na impugnação.

Em julgamento recente (“caso Casa do Pão de Queijo”) foi reconhecido pela CSRF que a subscrição é uma forma de aquisição e o tratamento do ágio apurado nessa circunstância deve ser o mesmo que a lei admitiu para a aquisição das ações de terceiros (processo 13839.001516/2006-64).

A doutrina contábil mencionada no acórdão recorrido (Professor Eliseu Martins) afirma exatamente o contrário da conclusão atingida pela DRJ, isto é, que em operações realizadas dentro do grupo, para fins fiscais, surge o ágio. É nesse sentido o acórdão proferido no “caso Gerdau” (acórdão 1101-00.708).

Embora os princípios contábeis (v.g. normas do CPC e CVM) possam auxiliar na pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, não podem definir e, muito menos, modificar os efeitos tributários previstos na legislação fiscal, nos moldes do art. 109 do CTN.

O Ofício nº 1/2007 não pode ser aplicado para questionar a validade do reconhecimento de valores de ágio resultantes de reorganizações societárias, notadamente porque foi editado posteriormente às operações sob julgamento.

Quanto ao propósito negocial, ao contrário do quanto afirmado no acórdão recorrido, a Constituição Federal de 1988 elencou a livre iniciativa e a livre concorrência como fundamentos basilares a serem aplicados no mercado econômico. Nesse contexto, as operações foram realizadas para fortalecer o grupo e dar-lhe instrumentos para sobreviver no mercado, francamente exposto à concorrência de bens importados de países com carga tributária menor.

Todos os atos inseriram-se, congruentemente, nas atividades desenvolvidas pela recorrente, inclusive culminando na sua venda em 2009 e 2010. A alienação de apenas 40% das ações da recorrente em 31/12/2010 foi realizada por R\$73.540.000,00, valor superior àquele previsto no laudo de avaliação com base em rentabilidade futura, elaborado em 2004 para a totalidade do capital da companhia (R\$64.28.000,00), corroborando a veracidade da avaliação realizada em 2004 e o crescimento sustentável da companhia após a reestruturações societária.

O acórdão recorrido criou novo argumento ao afirmar ser impossível vislumbrar que a BN Participações foi criada para executar atividades que a própria recorrente ou uma empresa de consultoria especializada em investimentos poderiam desenvolver.

Em relação à multa qualificada, foi adicionado o argumento de que a matéria é controversa, pois operações envolvendo ágio interno foram admitidas pelo CARF (como o “caso Gerdau”) e pela própria Administração tributária, o que corrobora a ideia de que houve mero erro de interpretação, e não conduta dolosa.

Petição de desistência

Em 28 de janeiro de 2015, o Recorrente apresentou petição de desistência do recurso voluntário interposto nestes autos e de renúncia às alegações de direito sobre as quais se funda a presente discussão.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Eduardo Martins Neiva Monteiro, Relator.

Como relatado, o contribuinte protocolizou, em 28/1/15, petição por meio da qual desiste do recurso voluntário e renuncia às respectivas alegações de direito (fls.2.342/2.344). Vejamos, *verbis*:

“[...] a Recorrente vem informar que quitou os débitos objeto da presente demanda do seguinte modo:

- 1. Em 27/11/2014, a Recorrente incluiu a totalidade dos débitos no Parcelamento de que trata a Lei nº 12.996/2014, que reabria o parcelamento da Lei nº 11.941/09 (REFIS IV), cujo prazo para adesão foi prolongado até o dia 01/12/2015 pela Lei nº 13.403/14 (Recibo do Pedido de Parcelamento anexo – Doc. 01);*
- 2. Em seguida, a Recorrente apresentou Requerimento de Quitação Antecipada do parcelamento (RQA), na forma do art. 33 da Medida Provisória nº 651/14 (convertido no art. 33 da Lei nº 13.403/14) (RQA anexo – Doc. 02).*

O artigo 33 da Lei nº 13.403/14 (referido acima) institui um regime de quitação antecipada de parcelamentos em andamento, com a possibilidade de utilização de créditos próprios de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL como forma de pagamento.

Para os contribuintes que desejassem utilizar tais créditos como forma de pagamento, o art. 33, §4º, da Lei nº 13.043/14 exigia como condições (a) o pagamento antecipado, em espécie, de 30% do saldo devedor; e (b) a quitação integral do saldo remanescente, mediante a utilização de créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL.

Essa exigência foi atendida pela Recorrente, que recolheu, em espécie, o valor de R\$6.683.183,85 (comprovante de pagamento anexo – Doc. 03), valor que representava 30% do saldo devedor a ser quitado, e liquidou o restante dos débitos com a utilização de créditos de prejuízos fiscais e de base negativa da CSLL, no

valor de R\$15.594.095,64 (formulário de detalhamento dos créditos anexo – Doc. 04).

A quitação antecipada dos débitos de parcelamentos, prevista no art.33 da Lei nº 13.403/14, é regulamentada pela Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 15/2014, que não exige expressamente a desistência dos processos administrativos como condição para adesão a esse regime especial. Contudo, a Recorrente entende que a quitação dos débitos, por uma questão lógica, implica a desistência do recurso administrativo, que perdeu seu objeto com a extinção dos referidos débitos.

Face a essas considerações, a Requerente informa a sua **desistência** do presente Recurso e a **renúncia às alegações de direito** sobre as quais se funda a presente discussão.”

A desistência foi formalizada nos termos do art.78, §1º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF:

Art. 78. Em qualquer fase processual o recorrente poderá desistir do recurso em tramitação.

§1º A desistência será manifestada em petição ou a termo nos autos do processo.

§2º O pedido de parcelamento, a confissão irretratável de dívida, a extinção sem ressalva do débito, por qualquer de suas modalidades, ou a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda Nacional, de ação judicial com o mesmo objeto, importa a desistência do recurso.

§3º No caso de desistência, pedido de parcelamento, confissão irretratável de dívida e de extinção sem ressalva de débito, estará configurada renúncia ao direito sobre o qual se funda o recurso interposto pelo sujeito passivo, inclusive na hipótese de já ter ocorrido decisão favorável ao recorrente, descabendo recurso da Procuradoria da Fazenda Nacional por falta de interesse

Pelo exposto, voto no sentido de NÃO CONHECER do recurso.

(assinado digitalmente)
Eduardo Martins Neiva Monteiro