



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

Processo nº 16643.720001/2011-18
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-003.120 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de maio de 2018
Matéria IRPJ - AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO
Recorrente BIOSINTÉTICA FARMACÊUTICA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. EMPRESA VEÍCULO. MULTA QUALIFICADA. FRAUDE. NÃO COMPROVAÇÃO. ERRO DE PROIBIÇÃO IDENTIFICADO.

A fraude ou dolo fraudulento exigido para a incidência da multa qualificada deve restar robustamente comprovado nos autos. Se a empresa praticou atos societários respeitando os limites legais e não escondeu tais práticas da fiscalização, não há que se falar em qualificação da multa, mormente quando as práticas do contribuinte foram pautadas pela legislação e jurisprudência vigentes à época da execução dos atos questionados pela fiscalização.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende o tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. Registre-se, ainda, que tal fato não decorre da autuação, mas sim do vencimento da multa, por ocasião do não pagamento voluntário do valor resultante deste auto de infração no seu respectivo vencimento, momento em que se iniciará o cômputo de juros sobre a multa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: i) para afastar a qualificação da multa, reduzindo-a a 75%, vencidos os Conselheiros Ailton Neves da Silva e Evandro Correa Dias, que negavam provimento; ii) por unanimidade, negar provimento ao recurso voluntário para manter a imposição dos juros sobre a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Dias Correa, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei, Paulo Mateus Ciccone (Presidente), e Ailton Neves da Silva (Suplente convocado).

Relatório

Adoto, integralmente, o relatório do Acórdão de Recurso Voluntário nº 1402-001.310, proferido por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Primeira Seção de Julgamento, em 05 de dezembro de 2012, complementando-o, ao final, com as atualizações processuais pertinentes.

BIOSINTÉTICA FARMACÊUTICA LTDA recorre a este Conselho contra a decisão de primeira instância administrativa, que julgou procedente a exigência, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

A contribuinte foi autuada e notificada a recolher ou impugnar os créditos tributários referentes aos anos-calendário de 2006, 2007, 2008 e 2009 nos montantes de R\$221.689.121,00, a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, e R\$79.826.975,54, de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, incluídos nesses valores multas proporcionais às alíquotas de 75% e 150%, além de juros de mora calculados pela taxa Selic até 29/04/2011.

Os enquadramentos legais dos tributos exigidos, das penalidades e dos juros moratórios encontram-se apontados nos respectivos campos de preenchimento dos autos de infração de fls. 1772/1791 e são os seguintes:

IRPJ	
Infração	001 – AMORTIZAÇÃO VALORES NÃO AMORTIZÁVEIS
Enquadramento legal	RIR/99Arts. 247, 249, inciso I, 251 e parágrafo único, 299, 324, §§2º e 4º, 385 e 386.
Infração	002 - GLOSA DE PREJUÍZOS COMPENSADOS INDEVIDAMENTE - SALDOS DE PREJUÍZOS INSUFICIENTES
Enquadramento legal	Arts. 247, 250, inciso III, 251, parágrafo único, 509 e 510 do RIR/99.

CSLL	
Infração	001 - CSLL - FALTA DE RECOLHIMENTO
Enquadramento legal	Art 2º e §§ da Lei nº 7.689/88; Art. 1º da Lei nº 9.316/96 e art. 28 da Lei nº 9.430/96; Art. 37 da Lei nº 10.637/02; Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com as alterações introduzidas pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08.
Infração	002 - CSLL - BASE DE CALCULO NEGATIVA DE PERÍODOS ANTERIORES. COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE PERÍODOS ANTERIORES
Enquadramento legal	Art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88; Art. 58 da Lei nº 8.981/95 e art. 16 da Lei nº 9.065/95; Art. 37 da Lei nº 10.637/02.

Os fundamentos do lançamento estão contidos no “Termo de Verificação Fiscal” de fls. 1719/1771 que, em síntese, apóiam-se no fato de que, em um curto intervalo de tempo, Aché Laboratórios Farmacêuticos S/A adquiriu todas as quotas sociais da fiscalizada Biosintética com ágio de R\$ 437.552.361,10, transferiu as para Delta Participações Farmacêuticas S/A, mediante integralização de seu capital que, posteriormente, foi incorporada pela Biosintética, que passou a amortizar o ágio acima citado. Segundo os autuantes, a

reorganização societária empreendida foi desprovida de propósito negocial e objetivou exclusivamente a redução da carga tributária da fiscalizada, motivando-os a glosar as despesas de amortizações de ágio realizadas entre os anos-calendário de 2006/2009, bem como o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL compensados no ano-calendário 2007, e, por consequência, a lançar os tributos decorrentes das infrações apuradas.

Notificada da autuação em 23/05/2011, conforme registrado no “Aviso de Recebimento AR” de fls. 1795, a contribuinte apresentou impugnação ao feito em 21/06/2011, conforme peça de fls. 1827/1889, cujas razões, em resumo, adiante se seguem:

(i) A amortização do ágio realizada pela Impugnante é válida, já que preenchidos os requisitos dos artigos 385 e 386 do RIR, tendo origem em atos que obedeceram a forma válida, que tiveram objeto lícito e que foram respaldados em legítimos propósitos negociais e operativos, motivo pelo qual são plenamente oponíveis ao Fisco;

(ii) O registro do ágio pela aquisição do novo investimento é legítimo, uma vez que se tratou de aquisição de novas quotas da Impugnante integralmente pagas em dinheiro justificadas na expectativa de sua rentabilidade futura a partir de laudo elaborado pelo Banco Pactual;

(iii) A análise dos elementos em que se lastreia o Auto de Infração permite inferir que as operações realizadas jamais tiveram como objetivo levar à amortização do ágio de maneira artificial e em prejuízo aos cofres públicos e, ainda, que a alegada artimanha de realizar os atos societários envolvendo a Delta Par não apresenta qualquer incompatibilidade com o fim econômico pretendido pelas partes ou com a causa do negócio jurídico realizado;

(iv) Na verdade, a incorporação da Impugnante pelo Aché levaria a uma substancial redução no valor dos tributos recolhidos aos cofres públicos no período autuado, evidenciando a ausência do viés exclusivamente fiscal na implementação da operação questionada;

(v) A constituição de uma nova sociedade com o propósito específico de adquirir e gerir o investimento na Biosintética permitia que todos os cenários de risco pós aquisição vislumbrados fossem mitigados por implementação ágil e menos burocrática;

(vi) Enfim, a utilização da Delta Par na operação era um imperativo comercial e que também correspondia à alternativa que melhor atenderia aos diversos deveres fiduciários dos administradores das diversas empresas do Grupo Aché, não se tratando, jamais, de um imperativo fiscal;

(vii) A operação trazia consigo relevantes incertezas a respeito do próprio negócio, no qual se colocava substancial volume de recursos, que somente seriam eliminadas após o período mínimo de 6 meses de esforços concentrados de avaliação e diligência após a aquisição do investimento, ou seja, quando a própria administração do Grupo Aché assumisse, também, a administração da Impugnante, determinando-se a abertura de dados, informações, o exame detalhado das práticas comerciais e negociais, as contingências tributárias e trabalhistas;

(viii) A consolidação das informações com relação aos negócios da Biosintética, combinada com a manifestação do CADE sobre a operação fatos supervenientes à aquisição determinariam a tomada de decisões entre algum dos seguintes cenários estratégicos, que se anteviam no momento da tomada de decisão pela aquisição da Impugnante:

(a) manter a Biosintética integrada ao Grupo; (b) cindir a sociedade para a segregação de linhas de negócio que não interessariam ao Grupo Aché por questões de

rentabilidade, lucratividade, restrições do CADE etc.; ou (c) alienar totalmente a Biosintética, caso suas contingências fossem julgadas excessivas ou fossem identificadas práticas comerciais incompatíveis com aquelas adotadas pelo Grupo Aché, ou, ainda, caso a operação não fosse aprovada pelo CADE.

(ix) O próprio autuante reconhece que o suposto interesse fiscal para a utilização da Delta Par na operação não seria a única motivação para a realização da operação questionada, restando evidente que os negócios jurídicos praticados no caso presente são válidos e que o Fisco nada pode objetar, já que inexistente o alegado abuso de direito;

(x) Nenhum dos precedentes suscitados pela autoridade lançadora em seu Termo de Verificação Fiscal se prestam como paradigmas para a análise do caso presente, já que envolvem situações totalmente diferentes daquela objeto dos presentes autos e, a análise dos precedentes exarados pelo CARF em situações semelhantes àquela aqui abordada reforça a total improcedência do Auto de Infração;

(xi) Em momento algum se demonstrou a prática de atos fraudulentos pela Impugnante; pelo contrário, todos os atos foram praticados às claras e foram inclusive chancelados no passado pelo Fisco;

(xii) Subsidiariamente, caso mantida a autuação, não deve prosperar a incidência dos juros moratórios sobre a multa punitiva.

A decisão recorrida está assim ementada:

INVESTIMENTO. ÁGIO. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. BREVIDADE. SITUAÇÃO ORIGINAL. RETORNO. EMPRESA VEÍCULO. MULTA DE OFÍCIO.

FRAUDE. MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. A operação consistente em constituir pessoa jurídica desprovida de atividade operacional, por breve período de tempo, sem propósito negocial justificado a não ser o de servir de veículo para transferência de ágio da investidora para a investida que lhe deu causa, retornando-se o controle societário à situação original, caracteriza fraude, qualificando a conduta infracional e motivando o agravamento da multa de ofício.

INVESTIMENTO. ÁGIO. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. ENCARGOS DE AMORTIZAÇÃO. DEDUÇÃO. GLOSA.

É indedutível da base de cálculo do IRPJ o encargo de amortização de ágio quando se verifica que foram realizados atos meramente formais de reorganização societária, sem propósito negocial, objetivando exclusivamente transferir a mais valia para a empresa investida que lhe deu causa.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. O decidido quanto à infração que implica o lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica também se aplica ao lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido naquilo em que for cabível.

Impugnação Improcedente. Crédito Tributário Mantido.

Cientificada da aludida decisão, a contribuinte apresentou recurso voluntário, no qual contesta as conclusões do acórdão recorrido, repisa as alegações da peça impugnatória e, ao final, requer o provimento, nos seguintes termos:

V - AS CONCLUSÕES

177. Por todo o exposto, conclui-se que:

- (i) Apesar de não lançar qualquer questionamento quanto à existência, a mensuração, a justificativa ou a validade do ágio amortizado pela Recorrente, o agente fiscal acabou por realizar uma análise predisposta a condenar a Recorrente de antemão, pretendendo criar uma sensação generalizada, mas não comprovada, de ardil e ilicitude em relação ao procedimento adotado pela Recorrente, o que acabou sendo corroborado pela DRJ;
- (ii) A amortização do ágio realizada pela Recorrente é válida, já que preenchidos os requisitos dos artigos 385 e 386 do RIR, teve origem em atos que obedeceram a forma válida, que tiveram objeto lícito e que foram respaldados em legítimos propósitos negociais e operativos, motivo pelo qual são plenamente oponíveis ao Fisco. A postura adotada pela DRJ acaba por criar condições para a amortização do ágio que a lei não exige, o que vem sendo veementemente rechaçado por esse E. CARF;
- (iii) O registro do ágio pela aquisição do novo investimento é legítimo, uma vez que se tratou de aquisição de novas quotas da Recorrente integralmente pagas em dinheiro e justificadas na expectativa de rentabilidade futura da Recorrente a partir de laudo elaborado pelo Banco Pactual;
- (iv) A análise dos elementos em que se lastreia o Auto de Infração permite inferir que as operações realizadas jamais tiveram como objetivo levar a amortização do ágio de maneira artificial e em prejuízo aos cofres públicos e, ainda, que a alegada artimanha de realizar os atos societários envolvendo a Delta Par não apresenta qualquer incompatibilidade com o fim econômico pretendido pelas partes ou com a causa do negócio jurídico realizado. Na verdade, o laudo da PwC comprova que a incorporação da Recorrente pelo Aché levariam a uma substancial redução no valor dos tributos recolhidos aos cofres públicos no período autuado. Além de evidenciar a ausência do viés exclusivamente fiscal na implementação da operação questionada, demonstra que inexistiu a busca pelo "melhor dos dois mundos"m como sugeriram Fiscalização e DRJ;
- (v) A constituição de uma nova sociedade com o propósito específico de adquirir e gerir o investimento na Recorrente permitia que todos os cenários de risco pré-aquisição vislumbrados fossem mitigados por implementação ágil e menos burocrática. Enfim, a utilização da Delta Par na operação era um imperativo comercial e que também correspondia à alternativa que melhor atenderia aos diversos deveres fiduciários dos administradores das diversas empresas do Grupo Aché. Mas jamais se tratou de um imperativo fiscal;
- (vi) O próprio agente fiscal reconhece que o suposto interesse fiscal para a utilização da Delta Par na operação não seria a única motivação para a realização da operação questionada, restando evidente que os negócios

jurídicos praticados no caso presente são válidos e que o Fisco nada pode objetar, já que inexistente o alegado abuso de direito;

(vii) A análise dos precedentes exarados pelo CARF em situações semelhantes àquela aqui abordada reforça a total improcedência do Auto de Infração;

(viii) Auto de Infração implicou a multa majorada de 150% indevidamente, já que em momento algum se demonstrou a prática de atos fraudulentos pela Recorrente; pelo contrário, todos os atos foram praticados às claras e foram inclusive cancelados no passado pelo Fisco.

V - O PEDIDO

178. Ante o exposto, requer a Recorrente dignem-se V.Exas. determinar o cancelamento integral do Auto de Infração, a fim de que sejam desconstituídas as exigências formuladas a título de IRPJ e CSLL em razão da indevida glosa das despesas com ágio, pelos motivos expostos ao longo do presente recurso voluntário.

179. A Recorrente protesta ainda pela produção de todas as provas em Direito admitidas e pela oportuna sustentação oral de suas razões de defesa.

Passo, agora, a complementar o relatório acima colacionado.

Ao Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo foi dado provimento, por unanimidade de votos. Confira-se a ementa de tal decisão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO 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. Cumprida essas premissas, cancela-se a glosa.

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO ARTIGOS 7º E 8º DA LEI Nº 9.532/97. PLANEJAMENTO FISCAL REGULAR. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. É regular o planejamento, sob amparo dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, mediante a utilização de empresa veículo, desde que não tenha resulte em aparecimento de novo ágio, tampouco em economia de tributos diferente da que seria obtida sem a utilização da empresa veículo.

Recurso Voluntário Provido.

Ato contínuo, a PGFN interpôs Recurso Especial (e-fls. 3388 a 3419), requerendo seja reformado o Acórdão recorrido, de forma a manter o lançamento em sua integralidade.

Na sequência, o contribuinte apresentou Contrarrazões (e-fls. 3542-3590).

Em Acórdão nº 9201-002.188, proferido em 20 de junho de 2016, pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, o voto foi, quanto ao mérito do tema ágio, para dar provimento ao recurso.

Tal decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. IMPOSSIBILIDADE.

A subsunção aos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, assim como aos artigos 385 e 386 do RIR/99, exige a satisfação dos aspectos temporal, pessoal e material.

Exclusivamente no caso em que a investida adquire a investidora original (ou adquire diretamente a investidora de fato) é que haverá o atendimento a esses aspectos, tendo em vista a ausência de normatização própria que amplie os aspectos pessoal e material a outras pessoas jurídicas ou que preveja a possibilidade de intermediação ou de interposição por meio de outras pessoas jurídicas.

Não há previsão legal, no contexto dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e dos artigos 385 e 386 do RIR/99, para transferência de ágio por meio de interposta pessoa jurídica da pessoa jurídica que pagou o ágio para a pessoa jurídica que o amortizar, que foi o caso dos autos, sendo indevida a amortização do ágio pela recorrida.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CSLL - A decisão prolatada no lançamento matriz estende-se ao lançamento decorrente, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

MULTA QUALIFICADA. MATÉRIA NÃO EXAMINADA NA FASE DE RECURSO VOLUNTÁRIO.

Uma vez restabelecidas as autuações fiscais, deverá haver julgamento quanto à multa qualificada, fazendo-se necessário o retorno à Turma *a quo* para análise dos pontos específicos suscitados em relação a essa matéria no recurso voluntário.

Recurso Especial do Procurador Provido.

No que diz respeito à multa qualificada, a decisão foi pelo retorno dos autos à esta Turma para novo julgamento.

Transcrevo abaixo a referida decisão:

Multa qualificada

Importante observar que o acórdão recorrido, em razão de suas próprias conclusões cancelando o lançamento, não adentrou na análise da multa qualificada.

Essa matéria foi argüida em sede de recurso voluntário, mas seu exame ficou prejudicado naquela oportunidade.

Assim, uma vez restabelecidas as autuações fiscais, deverá haver julgamento quanto à multa qualificada, fazendo-se necessário o retorno à Turma *a quo* para análise dos pontos específicos suscitados em relação a essa matéria no recurso voluntário.

Desse modo, voto no sentido de:

- DAR provimento ao recurso especial da PGFN, restabelecendo a autuação fiscal pela glosa da despesa de amortização de ágio e seus reflexos tributários; e
- DETERMINAR o retorno dos autos à Turma *a quo*, para prolação de nova decisão quanto a. multa qualificada, após ser dada ciência às partes desta decisão.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Demetrius Nichele Macei - Relator

Trata-se de recurso voluntário que voltou para novo julgamento nesta Turma em razão de reforma do v. acórdão nº 1402-001.310 (05/12/2012 – e-fl.3.378), pelo v. acórdão nº 9101-002.188 (20/01/2016 – e-fl. 3.683), o qual deu provimento, por maioria de votos, ao Recurso Especial interposto pela PGFN (e-fl.3.388), reconhecendo como indevida a utilização de despesa com amortização de ágio no caso concreto, de tal forma que faz-se necessário o exame de argumentos trazidos pela Recorrente em Recurso Voluntário (e-fl. 3.035) que deixaram de ser apreciados quando do primeiro julgamento, a saber: qualificação de multa ofício e incidência de juros sobre multa.

Partindo-se, então, de tal premissa, passo a apreciação da qualificação da multa de ofício.

MULTA QUALIFICADA

Segundo o TVF (e-fl. 1.769), a motivação para a qualificação da multa seria a ocorrência de fraude, prevista no artigo 72, da Lei nº 4.502/64. Mais especificamente, a autoridade fiscal procurou demonstrar o cabimento da fraude com a seguinte justificativa (e-fl. 1.770):

133. Não cabe à companhia invocar desconhecimento ou prática de erro escusável: nem quando foi criada a empresa Delta para carrear o ágio, nem quando ele começou a ser amortizado, nem em qualquer outro momento anterior ou posterior, pois esse ágio gerado na aquisição da participação societária da fiscalizada foi transferido para ela própria, mediante a utilização de empresa criada unicamente para esse fim – a Delta.

134. A contribuinte estava perfeitamente consciente da falta de propósito negocial ou societário na incorporação realizada, à luz do ar. 966 do Código Civil, ficando caracterizada a utilização da incorporada como mera “empresa veículo” para transferência do ágio para a incorporadora, apenas com o fim almejado de redução do valor tributável pela amortização do ágio surgido na aquisição da Biosintética pela Aché.

135. Para permitir a incorporação de pessoas jurídicas, e procurar se enquadrar no disposto no art. 8º, Lei nº 9.532/97, foi criada uma empresa veículo, sem qualquer outro propósito que não a redução do valor dos tributos devidos. Empresa que, em seu curto período ativo, não incorreu em custos, despesas ou receitas, apresentando apenas a movimentação decorrente do pretenso investimento na Biosintética Farmacêutica Ltda e seu ágio.

136. Pelo exposto, fica patente a caracterização do intuito fraudulento, justificando-se plenamente a aplicação da multa qualificada.

A DRJ, no v. acórdão nº 16-34.315 (e-fl. 3.106), proferiu entendimento compatível com o exarado pelo TVF, ou seja, pautado na ausência de propósito negocial na constituição da Delta Participações, que serviu apenas como “empresa veículo” para a transferência do ágio pago pelo Aché Laboratórios para a Recorrente.

Em sua defesa, a Recorrente alega não ter praticado nenhum comportamento delituoso ou ato ilícito, como a emissão de documentos falsos, inidôneos, alterados, ou mesmo, constituído empresas fantasmas. Também ressalta o fato de que, em momento algum, a fiscalização questionou a legitimidade dos atos societário operados pela autuada.

Ainda, como justificativa para afastar a qualificação da multa, a Recorrente destaca o fato de tal agravamento resultar de divergência interpretativa quanto as normas aplicáveis, haja vista o mesmo tipo de procedimento adotado por ela já ter sido aceito pela jurisprudência do CARF em situações análogas; traz exemplos de tais decisões.

Com razão a Recorrente. Esclareço.

Primeiramente, é necessário registrar que em 2017, mais especificamente na sessão de 16 de maio, pronunciei-me sobre esta mesma questão, em relação aos mesmos fatos e contribuinte (operações societárias e fiscais), no v. acórdão nº 1402-002.500 e, naquele momento, afastei a qualificação da multa, que inclusive, lá, sequer tinha sido mantida pela DRJ, razão pela qual foi apreciada a questão do agravamento da penalidade em sede de Recurso de Ofício. Para que fique mais claro, adoto, a seguir, a fundamentação que lá manifestei.

A qualificação da multa de ofício foi afastada pela r. decisão da DRJ do Rio de Janeiro uma vez que, nos termos do v. acórdão recorrido, não se ter verificado intuito de fraude nas operações societárias realizadas pelo contribuinte, razão da existência do recurso de ofício.

Compulsando os autos, notadamente o Relatório de Ação Fiscal Tributária, constatou-se que a fiscalização, em nenhum momento, individualizou conduta dolosa de quaisquer dirigentes da Recorrente no sentido de determinar, conscientemente, a realização dos atos societários que redundaram na contabilização de ágio gerado e sua amortização como despesa dedutível, reduzindo o IRPJ e CSLL a pagar.

Ao contrário, a autoridade fiscal dedicou pouco mais de uma folha e meia (das 39 páginas do TVF) para fundamentar e justificar a qualificação da multa. Sustentou que houve fraude, mediante dolo, mas não individualizou nenhuma conduta. O único indicativo neste sentido está na Representação Fiscal para fins penais, que se encontra em apenso ao presente processo. Sem ingressar no mérito, alheio à competência deste colegiado, a representação afirma que todos os diretores da empresa seriam responsáveis pelo simples fato de serem diretores à época dos fatos, o que me parece enfraquecer ainda mais o auto de infração, no que tange à qualificadora.

Aliás, a autuação não é apenas omissa, mas incongruente, pois se houve menção e qualificação expressa das pessoas físicas responsáveis na representação para fins penais, a lógica seria obviamente responsabilizá-los sob o ponto de vista tributário, cujos requisitos são menos rigorosos do que os previstos na legislação penal.

Não restou demonstrada a intenção do contribuinte, através de seus dirigentes, no sentido de sonegar total ou parcialmente o tributo. Não há prova da existência da fraude.

Ao contrário, verifica-se que todos os atos societários praticados pelo contribuinte estão em conformidade com a legislação societária vigente, devidamente registrados na Junta Comercial competente, tanto que, por ocasião do julgamento do Processo Administrativo nº 16643.720001/2011-18, materializado no acórdão nº 1402001.310, de 05 de dezembro de 2012, esta Turma deu provimento, por unanimidade de votos, ao recurso voluntário do contribuinte para o ágio em si, nem cogitando a ideia de multa, quicá qualificada.

De se observar, ainda, que é lícito ao contribuinte organizar a sua atividade empresarial de maneira livre, desde que respeitados os limites legais. O uso abusivo desse direito, por meio da utilização de empresa veículo, por exemplo, pode dar razão ao fisco para a autuação, mas por si só não traz a reboque a qualificação da multa, sem que haja a demonstração inequívoca dos elementos qualificadores.

Da mesma forma, não se trata aqui do chamado "ágio interno", ou de criação fictícia de ágio, mas sim operação societária abusiva para a amortização do mesmo em dissonância com o posicionamento da fiscalização.

(Grifos meus)

A título exemplificativo, tome-se o Acórdão 9101-003.374 (Sessão: 19 de janeiro de 2018), em que fui relator designado, ressaltando-se que a fundamentação deste precedente auxilia, e muito, no delineamento das motivações para a desqualificação da multa de ofício, razão pela qual o colaciono abaixo:

Tratando-se de planejamento tributário, ainda que abusivo, entendo não restar caracterizado o dolo específico apto a ensejar a qualificação da penalidade, mormente quando não há ocultação da prática e da intenção final dos negócios levados a efeito.

Entendo correta a tese suscitada pela recorrente de que seria aplicável ao caso o conceito de erro de proibição, existente no direito penal.

Sempre é bom lembrar que à época em que o antigo Primeiro Conselho de Contribuintes deu início à mudança de sua antiga jurisprudência, que seguia a corrente da estrita legalidade, bastando que os atos ou negócios jurídicos fossem realizados de acordo com as formalidades previstas em lei, o novo tribunal que o sucedeu CARF passou a adotar o entendimento encampado neste voto, no sentido de que a legalidade dos atos é condição essencial para que a conduta do contribuinte possa ser considerada lícita, mas não suficiente para que se conclua que os efeitos resultantes de seu conjunto estejam em conformidade com o ordenamento jurídico.

O planejamento tributário se caracteriza, na maior parte das situações, pelo seu caráter preventivo. Isto significa que as diversas alternativas existentes são analisadas e avaliadas antes da ocorrência do fato gerador do tributo.

Desse modo, o contribuinte que pretende planejar, com vistas à economia de impostos, terá de dirigir a sua atenção para o período anterior à ocorrência do fato gerador e nesse período adotar as opções legais disponíveis.

Alguns autores utilizam expressões para definir o tipo de ato praticado pelo contribuinte. Temos, basicamente: elisão, evasão e elusão.

A elisão poderia ser definida como as opções legítimas que o ordenamento apresenta ao contribuinte, já a elisão com abuso de direito, ou elusão, se restringiria aos casos em que o contribuinte, utilizando-se de liberdades negociais, utiliza negócio jurídico legítimo e válido, mas com causa alheia àquela natural do negócio, com o intuito único de economia tributária.

Já a chamada **evasão** se dá após a ocorrência do fato gerador, consistindo em sua ocultação "com o objetivo de não pagar o tributo devido de acordo com a lei, sem qualquer modificação na estrutura da obrigação ou na responsabilidade do contribuinte.[...] Compreende a sonegação, a simulação, o conluio e a fraude contra a lei, que consistem na falsificação de documentos fiscais, na prestação de informações falsas ou na inserção de elementos inexatos nos livros fiscais, com o objetivo de não pagar o tributo ou de pagar importância inferior à devida.

No caso concreto, não há dúvidas de que a conduta praticada pelo contribuinte enquadra-se no conceito de elisão abusiva (ou se preferir, elusão), uma vez que as provas indicam que todos os atos foram praticados antes da ocorrência do fato gerador, devidamente contabilizados e calcados em documentos formalmente corretos, e, nesse cenário, quer se enquadre tal conduta como abuso de direito (o que implica a requalificação dos fatos).

Uma vez prevalecendo a interpretação fiscal, está o contribuinte sujeito a punição severa, típica da repressão tributária, que como é notório, é muito superior ao descumprimento das obrigações de outra natureza (civil, administrativa etc).

Contudo, a mera divergência interpretativa não pode agravar ainda mais a situação do contribuinte. O erro não pode equiparar-se ao dolo. E o erro, em matéria tributária, já é punido de forma exemplar.

Entendo que, além do exame do caso concreto, é preciso entender a realidade empresarial de Cias. de grande porte, como é o caso do contribuinte em questão. Não podemos presumir que Cias. assim sejam imaculadas. Mas por outro lado, podemos sim presumir que o controle sobre elas é muito mais rigoroso que as demais. Sujeitam-se a regras do mercado aberto de capitais, e por essa razão à auditoria independente e consultorias de diversos níveis, conselhos de administração, fiscais, comitês diversos...

Assim, é temerário imaginar que neste cenário de intenso controle e sobrecontrole, uma Cia. de grande porte tal qual o contribuinte possa agir sem o acompanhamento e a opinião de empresas internacionais renomadas, sobretudo em planejamentos dessa natureza. O contribuinte, neste caso, teve a má sorte de adotar interpretação que, mesmo "avalizada" por experts, não coincidiu com aquela dada pela fiscalização, nos cinco anos seguintes.

E mesmo num pensamento mais rigoroso, em que o contribuinte teve a intenção declarada de única e tão somente "economizar tributo", o que não teria nada a ver com azar, mas com conduta deliberadamente contra os interesses da Receita Federal, ainda assim, entendo não presentes os elementos qualificadores. Aliás, aqui há um paradoxo: quanto mais declarada

a intenção do contribuinte num determinado sentido, maior as chances de não haver fraude.. Fraude se alia a conceitos de subterfúgio, de subtração, de declaração falsa, de agir às escondidas, camufladamente...

Não há deste modo que se falar em sonegação (art. 71 da Lei nº 4.502/64), uma vez que todos os atos foram devidamente declarados à Receita Federal, excluindo-se a possibilidade de ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

Portanto, tratando-se de planejamento tributário, ainda que abusivo, entendendo não restar caracterizado o dolo apto a ensejar a qualificação da penalidade, mormente quando não há ocultação da prática e da intenção final dos negócios levados a efeito. (Grifos meus)

Diante do exposto, afasto a qualificação da multa de ofício, por não entender ter se configurado o intuito fraudulento no caso concreto, posto que compreensível o *modus operandi* da Recorrente quanto ao procedimento que a levou a amortizar o ágio, já que pautou seu comportamento na jurisprudência e legislação vigentes à época da execução dos atos aqui questionados pela fiscalização, que inclusive, não questionou a legitimidade dos atos societários praticados pela contribuinte, restando suficiente a aplicação da multa de ofício no importe de 75%.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO

Ainda, não restou analisado no v. acórdão nº 1402-001.310 a questão atinente aos juros de mora sobre a multa de ofício.

A Recorrente alega ser ilegítima a incidência dos juros moratórios sobre a multa punitiva, afirmando que o CARF tem interpretado o artigo 61, da Lei nº 9.430/96 no sentido de que os juros moratórios somente podem incidir sobre a exigência da multa isolada, jamais sobre a multa de ofício.

Entendo, neste ponto, não assistir razão a Recorrente.

Como tal tema é bastante recorrente neste Conselho e como já me pronunciei sobre ele inúmeras vezes, repiso abaixo a fundamentação utilizada em dois acórdãos nos quais fui relator (acórdãos nº 1402-002.323 - Sessão: 04 de outubro de 2016 e 1402-002.721 - Sessão: 15 de agosto de 2017, respectivamente):

No que se refere ao tema, porém, sendo pacífico o entendimento desta Turma Julgadora, cabe simplesmente registrar que a jurisprudência atual desta Corte é unânime em reconhecer a incidência dos juros de mora sobre a multa, como se pode ver abaixo em julgados recentes de todas as turmas da CSRF:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Acórdão 9101002.180, CSRF, 1ª Turma)

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

TAXA SELIC.A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu inadimplemento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre a qual devem incidir os juros de mora à taxa Selic. (Acórdão 9202003.821, CSRF 2ª Turma)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento. (*Acórdão 9303003.385, CSRF, 3ª Turma*).

A respeito do tema, curvo-me ao entendimento consagrado pela Câmara Superior de Recursos Ficais deste Conselho, e refletido no acórdão nº 910100539, de 11/03/2010, de lavra da Conselheira Viviane Vidal Wagner, *in verbis*:

O conceito de crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto tributo quanto penalidade pecuniária.

Uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício.

Contudo, uma norma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.

No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70), "interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito". Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:

"Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. É a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação." (*A interpretação sistemática do direito*, 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 74).

Daí, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema.

O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.

Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.

De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário "é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."

A obrigação tributária principal referente à multa de ofício, a partir do lançamento, converte-se em crédito tributário, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN:

Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito tributário dela decorrente. (destacou-se) A obrigação principal surge, assim, com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida "juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago" (§1º).

Assim, no momento do lançamento, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tornando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal.

A penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado.

Os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União.

A própria lei em comento traz expressa regra sobre a incidência de juros sobre a multa isolada.

Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art.43 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora 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.

O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.

Nesse sentido, o disposto no §3º do art. 950 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) exclui a equivocada interpretação de que a multa de mora prevista no caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 poderia ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício.

Art. 950. Os débitos 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 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §1º).

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §2º).

§3º A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.

A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício passa a ser acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União.

No mesmo sentido já se manifestou a Câmara Superior de Recursos Fiscais quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/0400.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

JUROS DE MORA MULTA DE OFÍCIO OBRIGAÇÃO PRINCIPAL A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Cabe referir, ainda, a Súmula CARF nº 5: "São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral."

Diante da previsão contida no parágrafo único do art. 161 do CTN, busca-se na legislação ordinária a norma complementar que preveja a correção dos débitos para com a União. Para esse fim, a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065, de 1995.

No âmbito do Poder Judiciário, a jurisprudência é forte no sentido da aplicação da taxa de juros Selic na cobrança do crédito tributário, como se vê no exemplo abaixo:

REsp 1098052 / SP RECURSO ESPECIAL 2008/02395728 Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125) Órgão Julgador T2 SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 04/12/2008 Data da Publicação/Fonte DJe 19/12/2008 Ementa PROCESSUAL CIVIL. OMISSÃO. NÃO OCORRÊNCIA. LANÇAMENTO. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. TAXA SELIC. LEGALIDADE. É infundada a alegação de nulidade por maltrato ao

art. 535 do Código de Processo Civil, quanto o recorrente busca tão somente rediscutir as razões do julgado.

Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e na falta de pagamento da exação no vencimento, a inscrição em dívida ativa independe de procedimento administrativo.

É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos créditos tributários (Precedentes: AgRg nos EREsp 579.565/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJU de 11.09.06 e AgRg nos EREsp 831.564/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 12.02.07).

No âmbito administrativo, a incidência da taxa de juros Selic sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal foi pacificada com a edição da Súmula CARF nº 4, de observância obrigatória pelo colegiado, por força de norma regimental (art. 72 do RICARF), nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

No mesmo sentido, aliás, tem decidido o Superior Tribunal de Justiça, conforme ementa abaixo reproduzida:

DIREITO TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA FISCAL PUNITIVA. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário. Precedentes citados: REsp 1.129.990PR, DJe 14/9/2009, e REsp 834.681MG, DJe 2/6/2010. AgRg no REsp 1.335.688PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/2012.

(...)

(Grifos no original)

Assim, afasto a alegação da Recorrente de que não seriam cabíveis os juros de mora sobre a multa de ofício. Os juros moratórios, como restou comprovado, incidem sobre a multa de ofício, como é pacífico na legislação e na jurisprudência deste Conselho e do STJ.

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário da contribuinte em epígrafe, para reduzir a multa qualificada ao percentual de 75%, por entender não ter se caracterizado o intuito fraudulento no caso concreto e manter a incidência dos juros de mora sobre multa de ofício.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei

Processo nº 16643.720001/2011-18
Acórdão n.º **1402-003.120**

S1-C4T2
Fl. 3.858
