



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

Processo nº 16682.720589/2011-35
Recurso nº 000.001 Voluntário
Acórdão nº 1302-002.391 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de outubro de 2017
Matéria IRPJ e CSLL. Multa de ofício. Ágio
Recorrente SUL AMÉRICA COMPANHIA NACIONAL DE SEGUROS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

Ementa:

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE. INOCORRÊNCIA DE FRAUDE.

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

MULTA ISOLADA. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSAIS IRPJ, RELATIVAS AOS MESES DE 2007, CUMULADAS COM MULTA DE OFÍCIO POR FALTA DE PAGAMENTO DE IRPJ APURADO NO AJUSTE ANUAL.

Com o advento da Medida Provisória nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, torna-se cabível o lançamento da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas, relativas aos meses de 2007, e ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurados no ajuste anual de 31/12/2007. (Inaplicabilidade da Súmula CARF nº 105)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE DA COBRANÇA.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora à taxa selic a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

CSLL - LANÇAMENTO REFLEXO. MESMOS EVENTOS. DECORRÊNCIA.

Decorrendo a exigência da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada a mesma decisão proferida para o imposto de renda, na medida em que não há fatos novos a ensejar conclusão diversa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para cancelar a qualificação da multa, vencidos os Conselheiros Ester Marques Lins de Sousa (relatora) e Carlos Cesar Candal Moreira Filho, e a multa isolada sobre as estimativas referente ao ano-calendário 2006, vencidos os Conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa e Gustavo Guimarães da Fonseca que davam provimento integral nesta matéria. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, quanto à matéria que a relatora ficou vencida. O Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado solicitou a apresentação de declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Relatora

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Rogério Aparecido Gil, Gustavo Guimarães da Fonseca. Ausente justificadamente o conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo.

Relatório

Contra a contribuinte supra identificada foram lavrados Autos de Infração formalizando lançamentos de ofício dos créditos tributários abaixo discriminados, relativos aos anos-calendário de 2006 e 2007, acrescidos de juros de mora calculados até 30/09/2011 e da multa proporcional qualificada de 150%, a seguir detalhados, em face da constatação de: i) redução indevida na apuração do lucro real a título de amortização de ágio de empresa incorporada (IRPJ), e ii) exclusão indevida na apuração da base de cálculo da CSLL a título de amortização de ágio de empresa incorporada (fls. 2907/2932).

Imposto sobre a renda da pessoa jurídica	R\$	6.177.791,01
--	-----	--------------

Multa isolada R\$ 5.818.610,09

Contribuição social sobre o lucro líquido R\$ 3.908.916,94

Multa isolada R\$ 2.792.083,53

A autuada apresentou impugnação para a qual, a 3a.Turma da DRJ do Rio de Janeiro (DRJ1), proferiu o Acórdão nº **12-43.483**, de 25/01/2012 (fls. 3124/3143), julgando procedentes os lançamentos, mantendo o IRPJ, a CSLL, a multa de 150% sobre os referidos tributos, a multa isolada de IRPJ, e a multa isolada de CSLL, com os respectivos acréscimos legais.

Inconformada, a autuada apresentou recurso voluntário que, por maioria de votos, os membros desse colegiado, à época, deram provimento ao recurso voluntário, mediante o Acórdão nº **1302-001.145**, de 6/08/2013, fls. 3369 a 3409.

Cientificada do acórdão, a Procuradoria interpôs Recurso Especial, fls. 3.411 a 3433, admitido pelo CARF, fls. 3435 a 3439, e julgado procedente pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, mediante o Acórdão nº **9101-002.419**, de 17 de agosto de 2016 que (fls.3531/3574) que, em relação à amortização do ágio, manteve os autos de infração relativos ao IRPJ e à CSLL, e determinou o retorno dos autos para a turma *a quo*, apreciar as matérias: (1) qualificação de multa de ofício, (2) concomitância de multa de ofício com multa isolada por insuficiência de estimativa mensal, (3) base de cálculo da multa isolada e (4) inaplicabilidade de juros de mora sobre multa de ofício.

Sobre os fatos que deram origem a amortização do ágio, que também foram determinantes para a qualificação da multa de ofício, remete-se ao Termo de Verificação Fiscal - TVF (fls.2877/2906) do qual se transcreve os seguintes excertos:

Dos Fatos

a) Histórico sobre a constituição da empresa JACOTICATUBAS COMERCIAL LTDA até o momento de sua aquisição pelo grupo SUL AMÉRICA e a consequente transformação em STA PARTICIPAÇÕES S/A:

*De acordo com os atos constitutivos da empresa STA Participações S/A (fls.1350 a 1361), planilha demonstrando a evolução de seu quadro acionário (fls. 1362) e extratos do sistema CNPJ da RFB (fls. 2534 a 2545), verifica-se que a empresa **foi constituída em 11/09/2001, como sociedade comercial por quotas de responsabilidade limitada, denominada JACOTICATUBAS COMERCIAL LTDA. O capital da sociedade era de R\$ 100,00, divididos em 100 quotas de R\$ 1,00.***

Em 22/02/2002 ocorreu a substituição dos antigos sócios pelas empresas GESELLSCHAFT PARTICIPAÇÕES LTDA. (CNPJ nº 04.654.506/0001-75) e SCHAFT PARTICIPAÇÕES LTDA. (CNPJ nº 03.347.239/0001-20). O capital da JACOTICATUBAS COMERCIAL LTDA. continuou sendo de R\$ 100,00, divididos em 100 quotas de R\$ 1,00. A GESELLSCHAFT PARTICIPAÇÕES LTDA. detinha 99 quotas, no valor de R\$

99,00, e a **SCHAFT PARTICIPAÇÕES LTDA** detinha uma quota, no valor de R\$ 1,00.

Em 10/04/2002 a quotista da empresa JACOTICATUBAS COMERCIAL LTDA, GESELLSCHAFT PARTICIPAÇÕES LTDA., transfere a totalidade das quotas que possuía (99 quotas) à ING INSURANCE INTERNATIONAL B.V. (empresa domiciliada no exterior e investidora no grupo Sul América). Da mesma forma, a quotista SCHAFT PARTICIPAÇÕES LTDA., transfere a única quota que detinha à empresa POTACHUELO COMERCIAL LTDA. Neste mesmo ato, os novos sócios elevam o capital para R\$ 2.301,00 e a consequente criação de 2.201 novas quotas, no valor de R\$ 1,00 cada uma, sendo 2.300 quotas pertencentes à ING INSURANCE INTERNATIONAL B.V. e uma quota à POTACHUELO COMERCIAL LTDA. Por fim, decidem em transformar o tipo de sociedade, de quotas de responsabilidade limitada para sociedade por ações, com a consequente transformação das 2.301 quotas em 2.301 ações, e aprovam a alteração da denominação da sociedade para STA PARTICIPAÇÕES S/A.

Em 10/05/2002 a totalidade das ações da empresa STA PARTICIPAÇÕES S/A. foi transferida para a holding do grupo, Sul América S/A, conforme demonstra a ocorrência do evento em planilha de evolução do quadro acionário de fls. 1362, bem como nos livros de Registro e Transferência de Ações de fls. 2315 a 2323.

b) Introdução

O objeto da autuação relaciona-se com a dedutibilidade da amortização de ágio gerado intragrupo. Para a devida compreensão da presente autuação, há que se adotar uma visão integrada dos enfoques contábil, societário e tributário dos fatos apurados no curso do procedimento fiscal.

O conceito tributário de ágio é fundamental para o entendimento pleno da autuação. Dispõe o art. 385 do Regulamento de Imposto de Renda (art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77):

(...)

O ágio, portanto, nasce, para fins de apuração do imposto de renda, do desdobramento do custo de aquisição e representa a diferença entre o valor pago pelo investimento e o valor patrimonial da empresa investida.

c) Histórico do ágio gerado no grupo Sul América (ágio interno)

Em 10/04/2002 as empresas **ING INSURANCE INTERNATIONAL B.V.** (empresa domiciliada no exterior e investidora no grupo Sul América) subscreveu aumento do capital da **SATMA - Sul América Participações S.A.** (CNPJ nº 33.429.226/0001-61), a qual, por sua vez, controlava diretamente a **Intimada**. Esse aumento foi totalmente integralizado em moeda corrente, conforme atestam Ata da Assembléia Geral Extraordinária dos acionistas da SATMA, realizada em 10/05/2002 de fls.219 a 221, boletim de inscrição

de fls. 222, *Laudo de Avaliação de Patrimônio Líquido a Valor de Mercado* emitido em 10.10.2002 pela ACAL Consultoria e Auditoria S/C de fls. 210 a 218 e certificado de investimento estrangeiro de fls. 223, **participando a ING em 49% das ações da SATMA.**

O aumento de capital foi de R\$ 297.002.178,20, **passando o capital social da SATMA de R\$174.442.561,60 para R\$ 471.444.739,80**, o que corresponde a 170% de aumento de capital, entretanto, de acordo com o *Laudo de Avaliação de Patrimônio Líquido-Valor de Mercado*, realizado na SATMA, pela ACAL, as ações adquiridas pelo ING Insurance International B.V representam 24,50% do capital total da SATMA ou 25,25% de seu capital em circulação.

Nessa mesma data as empresas ING INSURANCE INTERNATIONAL B.V. e a POTACHUELO COMERCIAL LTDA adquirem a empresa JACOTICATUBAS COMERCIAL LTDA. Em ato contínuo transformam o tipo de Sociedade, de sociedade por quotas de responsabilidade limitada para sociedade por ações e alteram a denominação da empresa para STA PARTICIPAÇÕES S/A. Frisa-se que nessa data o capital social da STA PARTICIPAÇÕES S/A. era de R\$ 100,00, aumentado na aquisição para R\$ 2.301,00, correspondente a 2.301 ações.

Ato contínuo, na mesma data, 10/05/2002, mediante Ata da Assembléia Extraordinária de fls 224 a 229, a **ING Insurance International B.V transferiu o seu investimento na SATMA para a STA PARTICIPAÇÕES S/A**, mediante integralização de aumento de capital, correspondente ao valor de R\$ 297.002.178,20, de acordo com o *Laudo de Avaliação*, emitido em 10/05/2002 pela ACAL (fls. 210 a 218), com data base de 31/03/2002, o qual tinha avaliado que a participação do ING na SATMA estaria compatível e adequado em relação ao valor de mercado dos títulos, com fundamento econômico de expectativa de lucratividade futura da investida SATMA, levando em consideração a participação desta na investida SALIC (fiscalizada).

O lançamento contábil da operação relativa ao aumento de capital pela transferência de titularidade das ações (Razão de fls. 1375 a 1386), realizado em 10/05/2002, foi a débito de uma conta de investimentos, no valor de R\$ 143.428.281,00, referente ao patrimônio líquido da SATMA - Sul América Participações S/A em abril de 2002, a débito de uma conta de ágio, no valor de R\$ 153.573.897,00 e a crédito de capital social, no valor de R\$ 297.002.178,00. **Com isso, o capital social da STA PARTICIPAÇÕES S/A saltou de R\$ 2.301,00 para R\$ 297.004.479,00.**

(...)

Não houve, portanto, qualquer saída de caixa (pagamento) nessa operação da qual se originou o ágio das ações transferidas da SATMA - Sul América Participações S/A. para

STA PARTICIPAÇÕES S/A. O surgimento da mais-valia decorreu do aumento de capital pela transferência de ações avaliadas economicamente, em uma operação "não caixa" entre empresas do mesmo grupo: em vez de incorporá-las pelo valor patrimonial, a STA PARTICIPAÇÕES S/A. recebeu da ING INSURANCE INTERNATIONAL B.V. as ações da SATMA - Sul América Participações S/A. avaliadas por um valor econômico pelo qual não houve qualquer desembolso - subjetivamente avaliadas segundo algum tipo de potencial de lucratividade futura.

d) Histórico sobre a Incorporação das empresas SATMA - SUL AMERICA PARTICIPAÇÕES S/A. e STA PARTICIPAÇÕES S/A. pela SUL AMÉRICA COMPANHIA NACIONAL DE SEGUROS:

Em 12/12/2002, os acionistas das empresas interessadas encomendaram à empresa ACAL CONSULTORIA E AUDITORIA S/C, laudos de avaliação do patrimônio da STA PARTICIPAÇÕES S/A. (fls. 165 a 170) e da SATMA - SUL AMÉRICA PARTICIPAÇÕES S/A. (fls. 181 a 190), na data base de 31/10/2002, para fins de transferência de titularidade por reorganização societária, ou seja incorporação das investidoras pela investida, partindo de estudos preliminares já realizados por seus administradores.

Após os devidos exames e verificações técnicas procedidas pela empresa de consultoria junto às empresas envolvidas, consideraram que o valor patrimonial líquido das companhias, avaliado pelo método de valor patrimonial - valor líquido contábil, para a data base de 31/10/2002, era de R\$ 171.638.336,97 na STA PARTICIPAÇÕES S/A. e de R\$ 565.786.631,27 na SATMA - SUL AMÉRICA PARTICIPAÇÕES S/A.

Em 31 de dezembro de 2002, a SUL AMÉRICA COMPANHIA NACIONAL DE SEGUROS, ora fiscalizada, incorporou a SATMA - SUL AMÉRICA PARTICIPAÇÕES S/A. e STA PARTICIPAÇÕES S/A. e registrou em conta do ativo diferido (conta nº 15320030 - "Dif. Incorporação STA") o valor de R\$ 153.573.897,00, equivalente ao ágio registrado pela STA em relação ao investimento na Companhia, cujo fundamento econômico foi de resultado futuro, em contrapartida à conta de Patrimônio Líquido denominada "Reserva Especial de Ágio da Incorporação" (conta nº 25131087). Foi também incorporada, a provisão constituída pela STA no montante da diferença entre o valor do ágio e o benefício fiscal decorrente de sua amortização, nos termos da alínea "a" do § 1º do art. 6º da Instrução CVM nº 319/99, com redação dada pela Instrução CVM nº 349/2001, no valor de 101.358.772,02, registrado a débito da conta nº 25131087 - "Reserva Especial de Ágio na Incorporação" e a crédito da conta nº 15320049 - "Provisão Dif. Incorporação STA".

...

A partir de julho de 2003, até o mês de dezembro de 2007, o contribuinte passou a amortizar mensalmente as parcelas do

ágio e da provisão, contabilizadas em novas contas do ativo diferido, distintas para cada tipo de tributo (IR e CSLL), na proporção de 73,53% e 26,47%, diretamente contra as contas nº 37511343 - "Crédito Tributário IR S/ Diferido Cias" e 37523147 - "Crédito Tributário CS S/ Diferido Cias", em valores correspondentes aos efeitos tributários da soma das alíquotas de IR e CSLL. Esses lançamentos não influenciaram a apuração do resultado e conseqüentemente não afetaram a apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL daqueles anos-calendário. Entretanto o contribuinte passou a excluir mensalmente as amortizações do ágio no livro LALUR, reduzindo com isso a base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido (R\$ 31.023.150,36 em cada ano-calendário, correspondente a 12 (doze) parcelas mensais no valor de R\$ 2.585.262,53).

e) Enfoque contábil

Do ponto de vista contábil, é admissível reconhecer um ágio não pago e que se origine de operação entre entidades pertencentes a um mesmo grupo econômico?

...

Seguramente, a fiscalizada não se enquadrava em qualquer situação que lhe permitisse avaliar a maioria dos seus ativos em geral, e o ágio em particular, por outro critério de mensuração que não o custo histórico. O ágio, em particular, porque, ainda que a fiscalizada pretendesse avaliá-lo a custo histórico, isso não seria possível, por absoluta inexistência de custo (pagamento, desembolso).

A teoria contábil dá respaldo apenas ao ágio pago numa negociação entre comprador e vendedor não relacionados entre si. O ágio gerado internamente não decorre de uma operação com propósito negocial - daí, inclusive, a ausência de um desembolso que servisse para cancelar uma transação livre da qual emergisse o valor justo de um ativo negociado por partes independentes. Importante mencionar que um ativo intangível, como no caso em tela, muito embora possa gerar benefícios econômicos para uma dada entidade, tem o seu reconhecimento contábil impedido pelo fato de não existir um custo que possa ser confrontado com os benefícios gerados, não se permitindo, pois, a apuração dos lucros correspondentes à realidade econômica da empresa.

...

O ágio interno não ficou imune às críticas da CVM. Ela condenou, por meio do Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007, de 14 de fevereiro de 2007, assim como em outros atos anteriores, as operações em que há ágio gerado internamente, ou seja, ágio gerado sem a validação (pagamento) de terceiros independentes:

(...)

*Vê-se que o ágio gerado internamente é incabível na estrutura conceitual da Contabilidade, ainda que tivesse sido pago, pois - por ser intragrupo - o ágio gerado não teria decorrido de um processo de compra e venda de ativos líquidos entre partes independentes e não relacionadas. **Imagine-se o ágio gerado internamente e pelo qual nem sequer se realizou pagamento.***

É tão cristalino e sedimentado o entendimento de que o ágio gerado internamente fundamentado em rentabilidade futura não se qualifica como ativo que o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, no seu Pronunciamento Técnico CPC-04, item 47, asseverou categoricamente:

O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.

Na mesma linha, a Resolução CFC nº 1.110/07, do Conselho Federal de Contabilidade, em seu item 120, assevera:

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.

...

f) Enfoque societário

Por ser inadmissível contabilmente, o reconhecimento de ágio gerado internamente é vedado pela Comissão de Valores Mobiliários. Obviamente, tratamento diferente é dispensado às organizações societárias que envolvam a figura do ágio originado de pagamento por terceiros independentes excedente ao valor patrimonial.

...

g) Enfoque tributário

Demonstrou-se que a criação de ágio interno é uma afronta à lógica contábil, por se tratar de um intangível pelo qual não se pagou e originado de operação sem propósito negocial, por isso, não passível de mensuração, reconhecimento nem divulgação nos relatórios financeiros. Da mesma forma, também se demonstrou que a sua existência é inaceitável do ponto de vista societário, como atesta a determinação de baixá-lo em todos os casos enfrentados pela CVM.

...

Por outro lado, se a baixa contábil do ágio interno, ocorrida por meio de um provisionamento na forma adotada pela fiscalizada, não vier acompanhada da indedutibilidade da amortização do ágio interno na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, proporcionar-se-á um benefício fiscal derivado de uma transação cujo custo foi rigorosamente zero, o que se pode considerar como um subsídio tributário recebido por conta de uma transação sem propósito negocial.

Aceitar, enfim, a dedutibilidade tributária da amortização do ágio interno seria perenizar um tipo de evasão fiscal, uma vez que a legislação não ampara esse tipo de dedução artificialmente criada. A ilegitimidade da amortização do ágio interno fica patente quando se imagina que, apenas baseado em laudos de avaliação e por meio de uma operação sem qualquer propósito negocial, o contribuinte pudesse, ao seu arbítrio e de tempos em tempos, reduzir ou até zerar o pagamento de tributos, bastando, para tanto, criar uma despesa fictícia.

...

4 - QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

Os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64 dispõem do seguinte modo:

(...)

A fiscalizada estava perfeitamente consciente da falta de propósito negocial do ágio gerado internamente, registrado apesar da ausência de custo.

Admitir que a amortização do ágio interno pode reduzir as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL - a despeito de não ser aceita nem contábil nem societariamente - é aceitar um ônus pago por toda a sociedade brasileira em favor de sócios que se beneficiam tributariamente de uma transação sem propósito negocial.

A artificialidade do ágio interno revela-se particularmente manifesta quando se verifica que, por meio de um "ativo" cujo custo foi nulo e originado de uma transação sem propósito negocial, é possível obter-se um subsídio tributário advindo de sua "amortização".

Admitir a amortização tributária do ágio interno seria acolher uma forma de gerar riqueza por meio de um investimento nulo, um investimento, portanto, que propiciaria um retorno infinito; seria admitir, ainda, que - por meio de uma transação sem propósito negocial e realizada intragrupo - um subsídio tributário fosse pago por todos aos sócios da empresa.

Destaca-se que a empresa STA PARTICIPAÇÕES S/A foi adquirida pelo grupo Sul América com o único propósito de servir de canal de passagem de um patrimônio, sem que tivesse efetivamente outra função dentro do contexto, com o intuito de economia tributária indevida reduzindo o pagamento de tributos, sem nenhuma fundamentação econômica.

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

No recurso voluntário, a recorrente reproduz, no essencial, as mesmas razões aduzidas em sua impugnação. Assim, por economia processual, transcrevo a seguir parte do relatório do Acórdão nº 12-43.483, de 25/01/2012, da DRJ do Rio de Janeiro, (fls. 3124/3143)

que traz em seu bojo a síntese dos argumentos da recorrente, em relação às preditas matérias, que retornaram da CSRF para análise :

...

Multa qualificada (item 3)

43. não há como vislumbrar o intuito de fraude, muito menos de maneira evidente, no comportamento do interessado, que sempre se pautou com transparência ao realizar as operações relativas à amortização do ágio proveniente da incorporação da STA pelo interessado;

44 com efeito, todas as etapas mencionadas no termo de constatação, desde a aquisição das ações da SATMA pela ING, até a permuta das ações da STA por ações da SASA, incluindo o ingresso de divisas no Brasil, a apuração do ágio pela STA e a amortização desse ágio pelo interessado, foram documentadas com registro público, escrituradas, relatadas nas Demonstrações Financeiras das companhias envolvidas, bem como em suas notas explicativas (doc. 8), além de sofrerem auditorias do Bacen, da Susep e de empresa independente, “que nenhum reparo fizeram”;

45 ademais, o interessado prestou à auditoria fiscal todos os esclarecimentos solicitados e franqueou a integralidade dos documentos pertinentes, para que seus efeitos jurídicos fossem investigados em profundidade no curso da fiscalização;

46 as autoridades fiscais sempre souberam de tudo, inclusive, pelas informações prestadas nas DIPJs apresentadas pelas pessoas jurídicas envolvidas;

47 portanto, ainda que juricidade houvesse na exigência do pagamento dos tributos, a imputação da prática dolosa de atos fraudulentos seria totalmente despropositada, pois nada foi ocultado, e nenhuma fraude foi cometida;

Concomitância da multa isolada e multa de ofício (item 7)

48 a exigência de multa isolada simultaneamente com multa de lançamento de ofício implica dupla imposição de penalidade sobre um mesmo fato e uma mesma base de cálculo, situação repelida pela ordem jurídica, como também elucida a jurisprudência administrativa, cujos fundamentos devem ser considerados integrantes desta impugnação.

49 O interessado cita ementas de julgados administrativos de segunda instância, bem como excertos doutrinários, acosta aos autos documentação trazida com a impugnação e encerra requerendo seja julgado procedente a impugnação, exonerando-o das exigências tributárias.

A recorrente, por último, argúi a impertinência de acrescer aos créditos tributários, juros com base na taxa SELIC calculados sobre a multa de ofício qualificada, porque no seu entendimento, o § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/96 apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ester Marques Lins de Sousa - Relatora

Trata-se de Recurso Voluntário para o qual foi proferido o Acórdão nº **1302-001.145**, de 6/08/2013, fls. 3369 a 3409 que dera provimento ao recurso voluntário, porém, em sede de Recurso Especial fora reformado, mediante o Acórdão nº 9101-002.419, de 17 de agosto de 2016 - 1ª Turma da CSRF (fls.3531/3574) que, em relação à amortização do ágio, manteve os autos de infração relativos ao IRPJ e à CSLL, e determina o retorno dos autos para a turma *a quo*, apreciar as matérias (1) qualificação de multa de ofício, (2) concomitância de multa de ofício com multa isolada por insuficiência de estimativa mensal e base de cálculo da multa isolada e (3) inaplicabilidade de juros de mora sobre multa de ofício.

As infrações apuradas decorrem das glosas de amortizações de ágios, deduzidas nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL dos anos-calendário de 2006 2007. Tais matérias já se encontram definitivamente julgadas no âmbito do CARF.

Passemos pois, a análise da matéria que trata da **qualificação da multa de ofício**.

Para tanto, vale reprisar os fundamentos adotados para afastar a "despesa" de amortização do ágio e consequente manutenção dos autos de infração que, constam do voto condutor do mencionado Acórdão nº 9101-002.419, de 17 de agosto de 2016 (fls.3548/3574) da CSRF, do qual extraio os seguintes excertos:

...

6. Despesa Em Face de Fatos Construídos Artificialmente

No mundo real os fatos nascem e morrem, decorrentes de eventos naturais ou da vontade humana.

O direito elege, para si, fatos com relevância para regular o convívio social.

No que concerne ao direito tributário, são escolhidos fatos decorrentes da atividade econômica, financeira, operacional, que nascem espontaneamente, precisamente em razão de atividades normais, que são eleitos porque guardam repercussão com a renda ou o patrimônio. São condutas relevantes de pessoas físicas ou jurídicas, de ordem econômica ou social, ocorridas no mundo dos fatos, que são colhidas pelo legislador que lhes confere uma qualificação jurídica.

Por exemplo, o fato de auferir lucro, mediante operações espontâneas, das atividades operacionais da pessoa jurídica, amolda-se à hipótese de incidência prevista pela norma, razão pela qual nasce a obrigação do contribuinte recolher os tributos.

Da mesma maneira, a pessoa jurídica, no contexto de suas atividades operacionais, incorre em dispêndios para a realização de suas tarefas. Contrata-se um prestador de serviços, compra-se uma mercadoria, operações necessárias à consecução das atividades da empresa, que surgem naturalmente.

Ocorre que, em relação aos casos tratados relativos à amortização do ágio, proliferaram-se situações no qual se busca, especificamente, o enquadramento da norma permissiva de despesa.

Tratam-se de operações especialmente construídas, mediante inclusive utilização de empresas de papel, de curtíssima duração, sem funcionários ou quadro funcional incompatível, com capital social mínimo, além de outras características completamente atípicas no contexto empresarial, envolvendo aportes de substanciais recursos para, em questão de dias ou meses, serem objeto de operações de transformação societária.

Tais eventos podem receber qualificação jurídica e surtir efeitos nos ramos empresarial, cível, contábil, dentre outros.

Situação completamente diferente ocorre no ramo tributário. Não há norma de despesa que recepcione um situação criada artificialmente. As despesas devem decorrer de operações necessárias, normais, usuais da pessoa jurídica. Impossível estender atributos de normalidade, ou usualidade, para despesas, independente sua espécie, derivadas de operações atípicas, não consentâneas com uma regular operação econômica e financeira da pessoa jurídica.

Admitindo-se uma construção artificial do suporte fático, consumir-se-ia um tratamento desigual, desarrazoado e desproporcional, que afronta o princípio da capacidade contributiva e da isonomia, vez que seria conferida a uma determinada categoria de despesa uma premissa completamente diferente, uma liberalidade não aplicável à grande maioria dos contribuintes.

7. Hipótese de Incidência Prevista Para a Amortização

Realizada análise do ágio sob perspectiva do gênero despesa, cabe prosseguir com a apreciação da legislação específica que trata de sua amortização.

Vale recapitular os dois eventos em que a investidora pode se aproveitar do ágio contabilizado: (1) a investidora deixa de ser a detentora do investimento, ao alienar a participação da pessoa jurídica adquirida (investida) com ágio; (2) a investidora e a investida transformam-se em uma só universalidade (em eventos de cisão, transformação e fusão). E repetir que estamos, agora, tratando da segunda situação.

Cenário que se encontra disposto nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, e nos arts. 385 e 386 do RIR/99, do qual transcrevo apenas os fragmentos de maior interesse para o debate:

Art. 385. O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20):

I valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo seguinte; e - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o inciso anterior.

§ 1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 1º).

§ 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 2º):

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

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

III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º O lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 3º).

Art. 386. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no artigo anterior (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 10):

(...)

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (...) (grifei)

Percebe-se claramente, no caso, que o suporte fático delineado pela norma predica, de fato, que investidora e investida tenham que integrar uma mesma universalidade: A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio.

A conclusão é ratificada analisando-se a norma em debate sob a perspectiva da hipótese de incidência tributária delineada pela melhor doutrina de Geraldo Ataliba

...

9. Sobre o Caso Concreto

Feitas as considerações, passo a analisar o caso concreto.

Vale apreciar a sequência dos fatos, ocorrida no grupo Sul América:

1º) Em 10/05/2002, A ING INSURANCE INTERNATIONAL B.V. ("ING"), empresa com sede no exterior, subscreveu aumento de capital na SATMA - Sul América Participações S.A. ("SATMA"), integralizado em moeda corrente, em valor superior ao do patrimônio líquido, conforme laudo de avaliação com fundamento econômico de expectativa de rentabilidade futura, que levou em consideração, inclusive, o investimento que a SATMA detinha na Contribuinte, SUL AMÉRICA COMPANHIA NACIONAL DE SEGUROS ("SULAM").

2º) Na mesma data, a ING transferiu seu investimento na SATMA para a STA Participações S/A ("STA"). Assim, a ING controlava diretamente a STA, que controlava a SATMA, que controlava a SULAM.

3º) Na mesma data, a totalidade das ações da STA foi transferida para a holding do grupo, Sul América S/A ("SASA"). A estrutura societária passou a ter a ING com participação na SASA, a SASA com participação na STA, que controlava a SATMA, que controlava a SULAM.

4º) Em 30/12/2002, ocorreu a incorporação da SATMA e da STA pela SULAM. Dessa maneira, a estrutura do grupo passou a ser a ING com participação na SASA, e a SASA controlando a SULAM. A SULAM passou a amortizar o ágio, que teve origem na subscrição do aumento de capital da SATMA efetuada pela ING.

São os fatos.

Diante de todo o escrito no presente voto, a operação em análise não passa pela primeira verificação (vide item 8 do voto).

Quanto ao aspecto pessoal, cabe verificar quem é efetivamente a pessoa jurídica investidora e a pessoa jurídica investida.

A pessoa jurídica investidora é a ING, que efetuou o aporte de R\$297.002.178,00 para integralizar o capital da SATMA, com pagamento de sobrepreço, por ter sido realizado em valor superior ao do patrimônio líquido. E incontestável que foi a ING a empresa que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, coordenou e comandou os estudos de rentabilidade futura do investimento a ser adquirido e desembolsou os recursos para a aquisição (vide item 7 do voto).

Por sua vez, a pessoa jurídica investida foi a SATMA, cujo capital social foi aumentado em valor superior ao do patrimônio líquido.

Ocorre que o evento de incorporação deu-se entre a STA, SATMA e a SULAM. Ou seja, sem a presença da real investidora, a ING.

Tampouco se consumou o encontro de contas entre a investidora (ING) e a investida (SATMA), não atendido, portanto, aspecto material (vide item 7 do voto).

*Nesse sentido, o aproveitamento da despesa de amortização de ágio promovido pela Contribuinte deu-se **sem** respaldo legal, vez que não se consumou a hipótese de incidência prevista nos arts. 7º e 8 da Lei nº. 532,9 de 1997.*

Outro aspecto que merece registro é o apresentado pelo voto da DRJ (e-fl.3136):

90 A STA se enquadra perfeitamente nessas situações . Foi criada para receber as quotas do capital da SATMA transmitidas pela ING, sem ônus financeiro, acrescidas de um valor que foi registrado como ágio (operação 2). Depois de realizada essa operação, o patrimônio da STA passou a ser composto basicamente por dois ativos: o investimento e o ágio na investida SATMA (fl. 242). Pouco tempo depois, a STA e a SATMA foram incorporadas pelo interessado, que recebeu o ágio e o registrou como ativo diferido amortizável.

*91 Além disso, no efêmero período de sua existência nos(a) calendários 2001 e 2002), a **STA** entregou suas DIPJs com valores zerados (2.546/2.602).*

*92 Os referidos fatos evidenciam que o propósito "negocial" da **STA** foi **veicular o ágio pago pela ING**, empresa domiciliada no exterior e investidora do grupo Sul América, **para o interessado.***

(...)

*108 Na mesma data, 10/05/2002, houve a integralização de ações na **STA (empresa veículo)** com participação acionária que a ING detinha na SATMA, avaliada a mercado (fls. 224/229).*

*109 Também, na mesma data, 10/05/2002, as ações de emissão da **STA detidas pela ING** foram transferidas para a Sul América S/A (SASA), empresa holding do grupo (fls. 1.362, 2.322 e 2.886).*

*110 Por fim, em dezembro de 2002, o interessado incorporou a **STA e a SATMA, registrando o ágio em sua contabilidade** (fls. 266/277).*

*111 Esses fatos não deixam dúvidas acerca da criação, da transferência e do aproveitamento do **ágio gerado internamente no grupo de empresas que compõem o Conglomerado Sul América**, em operações não validadas pelo mercado, (grifei)*

*Constata-se, com nitidez, a construção artificial do suporte fático, para que se pudesse amoldar à hipótese de incidência de despesa de amortização do ágio (item 6 do voto). **Movimentações na mesma data ou em datas próximas, utilização de empresas sem nenhuma substância, com o deliberado intuito de fabricar uma despesa com repercussão na base tributável.***

Nesse sentido, deve ser restabelecida a autuação fiscal em relação à glosa de despesa de amortização de ágio.

A multa de ofício do lançamento foi qualificada, sob o argumento de fraude, e consequentemente alçada ao percentual de 150%.

A recorrente alega, no essencial, que não há que se falar em fraude nesse caso, notadamente porque todas as operações foram documentadas com registro público, escrituradas, relatadas nas Demonstrações Financeiras das companhias envolvidas, bem como em suas notas explicativas (doc. 8), além de sofrerem auditorias do Bacen, da Susep e de empresa independente, “que nenhum reparo fizeram”. Também, a interessada prestou à auditoria fiscal todos os esclarecimentos solicitados e franqueou a integralidade dos documentos pertinentes, para que seus efeitos jurídicos fossem investigados em profundidade no curso da fiscalização.

Com efeito, a reorganização societária, para ser legítima, deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal. Há que se perquirir se os atos praticados são reais, e não simulados. E essa análise não há que ser feita para cada negócio isoladamente, mas em relação ao conjunto de negócios encadeados, como um todo.

Ressalte-se que o fato de a contribuinte colaborar com a autoridade fiscal durante os trabalhos de auditoria não tem o condão de afastar a infração já efetivamente praticada em momento anterior. Com efeito, a conduta da contribuinte durante a ação fiscal tem implicação com a hipótese de agravamento da multa (pela negativa na prestação de esclarecimentos à Fiscalização), figura que não se confunde com a qualificação da multa (relacionada a infrações cometidas antes do início do procedimento fiscal).

Os fatos que conduzem à aplicação da multa qualificada estão bem evidenciados e sintetizados no item "123" da decisão recorrida, que também adoto como razão de decidir, vejamos:

123 A sucessão das operações; a proximidade temporal entre elas; o extraordinário e despropositado aumento de capital na empresa STA, sem desembolso financeiro; a criação artificial de ágio na integralização das ações da STA, que de fato inexistia, a não ser formalmente; a transferência do ágio para o interessado, por intermédio da incorporação da “empresa-veículo”, e, por fim, o aproveitamento pelo interessado da amortização do ágio; tudo revela, em conjunto, a ação dolosa tendente a modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária, de modo a reduzir o montante do imposto devido.

A fiscalização destaca que, a empresa STA PARTICIPAÇÕES S/A foi adquirida pelo grupo Sul América com o único propósito de servir de canal de passagem de um patrimônio, sem que tivesse efetivamente outra função dentro do contexto, com o intuito de economia tributária indevida reduzindo o pagamento de tributos, sem nenhuma fundamentação econômica.

Como se vê, nessa reorganização societária, a " STA" figura como interposta pessoa, servindo de "empresa passagem" para a autuada com propósito de geração do ágio para o subsequente aproveitamento e como resultado reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por ocasião da amortização do referido ágio.

Em suma, do exame do conjunto das diversas etapas da operação, constato que a finalidade econômica da incorporação realizada pela interessada restou desfigurada, distorcida, ainda que tenha sido observada a legislação societária.

Constata-se, com nitidez, a construção artificial do suporte fático, para que se pudesse amoldar à hipótese de incidência de despesa de amortização do ágio. Movimentações na mesma data ou em datas próximas, utilização de empresas sem nenhuma substância, com o deliberado intuito de fabricar uma despesa com repercussão na base tributável do IRPJ e da CSLL.

As razões para a qualificação da multa de ofício constam do TVF, (fls.2877/2906) item 4, conforme relatado.

De fato, não há como aceitar que a amortização do ágio interno, fabricado com emprego de empresa-veículo possa reduzir as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Da análise dos fatos e documentos trazidos aos autos, denota-se que cada etapa planejada visou tão somente a geração do ágio fictício. Foram promovidas operações sequencialmente planejadas cujo único objetivo era o de escapar da regular carga tributária.

No caso sob exame, não há causa econômica a não ser a economia fiscal para o aproveitamento de ágio criado dentro do mesmo grupo societário e através de empresa-veículo. Tampouco há essência econômica na operação em que a **fiscalizada** incorpora a empresa veículo "STA" para absorver o ágio de si mesma.

O artifício engendrado carrega subjacentemente a intenção de realizar supostos negócios entre as mesmas pessoas, artifícios estes que não podem produzir os efeitos fiscais planejados. Fica, assim, clara, a intenção de lesar o Fisco.

As operações realizadas não podem legitimar consequências tributárias, visto que são procedimentos legais apenas no seu aspecto formal, mas ilícitas na medida em que objetivaram unicamente reduzir a carga tributária a que estava sujeita a fiscalizada.

A autuada agiu dolosamente de forma que fosse beneficiada com a amortização de ágio gerado artificialmente, resultando na redução indevida do IRPJ e da CSLL no período compreendido de 2006 e 2007. O procedimento adotado pela fiscalizada está compreendido na hipótese de fraude descrita no artigo 72 da Lei 4.502/64, que tem a seguinte dicção:

Art. 72 Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

As peças probatórias revelam que uma das condutas adotadas foi a de impedir, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador, excluir ou modificar suas características essenciais, de modo a reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, tendo como consequência a falta de pagamento dos referidos tributos, em montantes proporcionais ao ágio fictício amortizado.

Inegavelmente, houve o objetivo de esconder da Fazenda Pública a capacidade contributiva da interessada.

A arquitetura da montagem do esquema que se desenhou, com (i) atos e contratos formalmente com registros públicos (ii) a contratação de empresas de consultoria para elaboração de laudo de avaliação, (iii) o registro contábil do ágio, merece ser vista como causa planejada para isolar a visão do Fisco, impedindo-o de conhecer a redução indevida das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Aliás, o raciocínio é muito simples: se houve aparatos engenhosos criados para sustentar a inoccorrência do fato gerador, foi necessário obliterar as possibilidades de avaliação da capacidade contributiva, por parte da autoridade fazendária, induzindo-a a vislumbrar que as operações realizadas eram todas regulares e não tinham finalidade ilícita.

A conclusão que se impõe, é que, as operações societárias foram realizadas com a clara intenção de obter o resultado, ou seja, reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por ocasião da amortização do ágio em comento.

Para melhor entendimento, transcreve-se, a seguir, o art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, com a redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores (com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”

[...]

Conforme se observa, nos termos do parágrafo 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, só é admitida a aplicação da multa no percentual de 150%, nos casos de evidente intuito de fraude/sonegação, como previsto nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, que assim dispõem:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente;

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.

A multa de ofício qualificada, foi aplicada no percentual de 150%, porque a Fiscalização entendeu que a conduta engenhosa do contribuinte, notadamente, pelas operações realizadas sem propósito negocial e o uso de empresa-veículo nos atos constitutivos, caracterizam a fraude como definido na Lei nº 4.502, de 1964, art. 72 e necessário à qualificação da multa.

Com efeito, a fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à fazenda pública, num propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, ou retardar uma obrigação tributária. Assim, ainda que o conceito de fraude seja amplo, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública, onde, utilizando-se de subterfúgios escamoteia-se a ocorrência do fato gerador ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento, dificultando o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

Diante disso, é cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, § 1º da Lei nº 9.430, de 1996, uma vez que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se nas hipóteses definidas nos artigos. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

2. Concomitância de multa de ofício com multa isolada por insuficiência de estimativa mensal, e, base de cálculo da multa isolada.

Conforme o Termo de Verificação Fiscal - TVF, item 5, foram lançadas multas isoladas (IRPJ e CSLL), decorrentes dos valores excluídos indevidamente a título de amortização de ágio, que foram adicionados para recompor as estimativas mensais calculadas com base em balancetes de suspensão e redução, aplicando-se multa isolada às diferenças apuradas, conforme demonstrativos (IRPJ, fls. 2.872/2873 e CSLL, fls.2874/2.875), relativas aos meses de 2006 e 2007.

Argúi a autuada que a exigência de multa isolada simultaneamente com multa de lançamento de ofício implica dupla imposição de penalidade sobre um mesmo fato e uma mesma base de cálculo.

Os demonstrativos de fls.2872 e 2874, referem-se às multas isoladas relativas a insuficiência de estimativas do IRPJ e da CSLL respectivamente, e dizem respeito aos meses do ano calendário de 2006, que devem ser afastadas por força da Súmula CARF nº 105, *verbis*:

Súmula CARF nº 105 : A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Como se vê, a Súmula tem como fundamento o art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996.

Ocorre que, o mencionado dispositivo legal fora alterado pela Medida Provisória nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, vejamos:

Redação anterior:

Art.44.Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:(Vide Lei nº 10.892, de 2004)

I-de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;(Vide Lei nº 10.892, de 2004)

....

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

...

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

...

Redação após a Lei nº 11.488, de 2007:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:(Vide Lei nº 10.892, de 2004)(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

...

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

...

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

No caso dos autos, as multas isoladas aplicadas, em relação **aos meses de 2007**, têm como fundamento o artigo 44, inciso II, alínea "b", da Lei 9.430/96, porquanto já em vigor a Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, de sorte que a mencionada Súmula não se aplica ao presente processo, nessa parte, **haja vista que os fatos geradores das multas isoladas exigidas ocorreram em 2007**, sob a égide da Medida Provisória nº 351, de 22/01//2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, portanto, sem qualquer óbice legal para imposição concomitante da multa prevista em seu inciso I com aquela estabelecida no inciso II, alínea "b".

Desse modo, tem-se como indiscutível o cabimento da incidência da multa isolada pela falta de pagamento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, ainda que

cumulativamente se exija a multa de ofício proporcional ao imposto e à contribuição devidos no ajuste anual dos anos de 2007.

Portanto, ainda que em face dos autos de infração se exija o pagamento do IRPJ e CSLL no ajuste anual, em 31/12/2007, com a multa de ofício de 150%, deve ser mantida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, nos presentes autos de infração, em relação aos meses de 2007.

3 - Juros de mora sobre a multa de ofício

A recorrente argúi a impertinência de acrescentar aos créditos tributários, juros com base na taxa SELIC calculados sobre a multa de ofício qualificada, porque no seu entendimento, o § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/96 apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições.

Como cediço, os **débitos** de tributos e contribuições e de multas (penalidades) têm causas diversas. Enquanto os débitos de tributos e contribuições decorrem da prática dos respectivos fatos geradores, as multas decorrem de violações à norma legal, no caso, do suposto não pagamento dos tributos e contribuições nos prazos legais.

O artigo 142 do CTN, descreve, na verdade, o fato de que, no mesmo auto de infração, pode ocorrer o lançamento tributário, em que se exige o tributo devido pelo contribuinte, e a aplicação da penalidade pelo fato de este contribuinte ter deixado de recolher o tributo. Portanto reunidos em um único lançamento, e, devidamente discriminados, a cobrança do tributo e a aplicação da multa pela infração, resta constituído o **crédito tributário** que deve ser exigido com os acréscimos legais (juros de mora).

Portanto, efetuado o lançamento tributário, de ofício, ou seja, constituído o **crédito tributário** a sua substância é o pagamento do tributo e da penalidade pecuniária aplicada pelo descumprimento da norma legal, no presente caso, a denominada multa de ofício de que trata o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

Sobre os juros de mora, o próprio art. 161 do CTN menciona a incidência dos juros sobre o **crédito** não integralmente pago no vencimento, não podendo ser outro crédito senão àquele constituído nos termos do art.142 do CTN, ou seja, crédito tributário (objeto prestacional, representado em dinheiro) = tributo (não pago) + penalidade aplicada (não paga).

Dizer que a penalidade aplicada não integra o montante do crédito tributário não passa de um flagrante equívoco.

A exigência dos juros sequer depende de formalização, uma vez que serão devidos sempre que o principal (tributo ou penalidade) estiver sendo recolhido após o prazo de vencimento, mesmo que não quantificados (os juros) quando da formalização do crédito tributário por meio do lançamento.

Apesar disso, há quem argumente que, se do crédito a que se refere o caput do transcrito art. 161 do CTN constasse a multa de ofício, não haveria razão para mencionar nesse mesmo dispositivo “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis”.

Não é nenhuma novidade dizer que o CTN é recheado de repetições.

A verdade é que, não haveria necessidade de novamente constar no mencionado artigo 161 tal comando, porque a partir do lançamento surge o crédito, no entanto com o intuito de afastar os juros de mora outros argumentos poderiam advir no sentido de que tendo sido aplicada a penalidade não seria cabível a aplicação dos juros de mora porque a “penalidade” seria em substituição de outros encargos etc.,

Ora, a caracterização da mora dá-se de direito, e, não depende sequer que o sujeito passivo seja interpelado com o auto de infração. Não sendo o valor devido integralmente pago até o vencimento, o crédito deve ser acrescido de juros de mora.

Partilho do entendimento expresso no Parecer MF/SRF/Cosit/Coope/Senog nº 28, de 02 de abril de 1998, segundo o qual, considerando o disposto no art.161 do CTN, é possível concluir que mencionada norma legal autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa em caráter geral, nada impedindo que a lei específica disponha de forma diferente, determinando que os juros de mora devam incidir apenas sobre os tributos e as contribuições.

É certo que tivemos no passado dispositivos legais (art. 59 da Lei nº 8.383/91 e art.84 da Lei nº 8981/95) que deixaram dúvidas quanto a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício aplicada.

A interpretação literal decorrente da mencionada legislação era no sentido de que pela redação das leis mencionadas os juros deveriam incidir apenas sobre os tributos e contribuições, não autorizando, pois, a exigência dos juros de mora sobre outros débitos sem a natureza jurídica de tributo.

No entanto, com a edição da Lei nº 9.430/96, é possível mudar de paradigma para concluir que, com apoio no artigo 61 e seu § 3º, restou explícito ser cabível a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício, a partir do vencimento da penalidade, cujos fatos geradores (descumprimento da norma legal) ocorrerem a partir de 01/01/1997, vejamos:

Art.61.Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

...

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

(Grifei)

Sobre o vencimento da multa de ofício lançada, depreende-se dos autos de infração que a multa de ofício tem prazo para pagamento, qual seja, trinta dias após a ciência do lançamento pelo sujeito passivo. Ora, se os juros moratórios a que se refere o § 3º do art. 61, da Lei nº 9.430/96, somente se aplicam sobre débitos com prazo de vencimento, infere-se que incidem sobre a multa de ofício não paga no prazo de trinta dias após a ciência do lançamento pelo autuado.

O artigo 43 da lei nº 9.430/96 ao tratar do auto de infração sem tributo (crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente) prevê a incidência de juros de mora calculados à taxa Selic sobre o crédito tributário formalizado, 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 que demonstra claramente a imbricação com o art.161 do CTN e com o artigo 61, § 3º da mesma Lei nº 9.430/96, desnecessário seria repetir que nos casos da multa de ofício de que trata o artigo 44 da mesma lei também deverão incidir os juros de mora.

Feitas as considerações acima e no contexto de uma interpretação sistemática, é forçoso concluir que ao teor do art.161 do CTN, bem como dos artigos 43, parágrafo único, e 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96, por se tratar de **débitos** para com a União, incidem tanto sobre os tributos quanto sobre a multa de ofício, os juros de mora com base na taxa Selic a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do seu pagamento.

Sabendo-se que os juros de mora incidem a partir de vencimentos distintos em relação ao vencimento do tributo e ao vencimento da multa lançada de ofício (30 dias após a ciência do lançamento). Antes do lançamento não há falar em juros de mora sobre a multa de ofício.

Os juros de mora incidentes sobre as multas pecuniárias proporcionais, aplicadas de ofício, terão como termo inicial de contagem o mês seguinte ao do vencimento do prazo fixado na intimação do auto de infração ou de notificação de lançamento, conforme fixado na Portaria MF nº 370 de 23-12-88, verbis:

I - Os juros de mora incidentes sobre as multas pecuniárias proporcionais, aplicadas de ofício, terão como termo inicial de contagem o mês seguinte ao do vencimento do prazo fixado na intimação do auto de infração ou da notificação de lançamento e serão calculados, à razão de 1% (um por cento) ao mês-calendário ou fração, sobre o valor corrigido monetariamente.

II. Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação

Nesse sentido traz-se à lume excerto do voto do Desembargador Dirceu de Almeida Soares quando do julgamento, pela 2ª. Turma do TRF4, da AC 2005.72.01.000031-1/SC, em 2006 (Leandro Paulsen, Direito Tributário, 9ª ed., Livraria do Advogado, pág. 1028), *ipsis litteris*:

“...tanto a multa quanto ao tributo são aplicáveis os mesmos procedimentos e critérios de cobrança. E não poderia ser diferente, porquanto ambos compõem o crédito tributário e devem sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento. Não haveria porque o valor relativo à multa permanecer congelado no tempo. Tampouco há falar em violação da estrita legalidade ...O artigo 43 da Lei nº 9.430/96 traz previsão expressa da incidência de juros sobre a multa, que pode, inclusive, ser lançada isoladamente.”

Com efeito, é legítima a exigência de juros de mora tanto sobre os débitos lançados como da respectiva multa de ofício, não pagos no vencimento, calculados pela taxa Selic a partir do primeiro dia do mês subsequente ao dos respectivos vencimentos dos prazos

até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento, conforme determinação legal expressa.

Para sedimentar as considerações feitas no presente voto, traz-se à colação o entendimento expresso nos seguintes Acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscal desse Egrégio Conselho Administrativo:

ACÓRDÃO nº CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007:

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.

ACÓRDÃO nº 9101002.501-1ª Turma, julgado em 12/12/2016

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2002

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.

Diante do exposto, voto no sentido de, na parte devolvida pela CSRF, dar provimento parcial ao recurso voluntário apenas para afastar a multa isolada relativa ao IRPJ e CSLL em relação ao ano calendário de 2006.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa.

Voto Vencedor

Conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa - Redator Designado.

Quanto a qualificação da multa, peço vênias a relatora para discordar em relação a sua manutenção. Vejamos os motivos:

Segundo a relatora “a multa de ofício qualificada, foi aplicada no percentual de 150%, porque a Fiscalização entendeu que a conduta engenhosa do contribuinte, notadamente, pelas operações realizadas sem propósito negocial e o uso de empresa-veículo nos atos constitutivos, caracterizam a fraude como definido na Lei nº 4.502, de 1964, art. 72 e necessário à qualificação da multa.”

Compulsando os autos, constatamos que na operação societária analisada no não obstante a acusação fiscal de utilização de uma empresa veículo para viabilizar a amortização do ágio apurado em aquisição anterior, é certo que houve uma efetiva aquisição de

participação societária por parte da empresa ING INSURANCE INTERNATIONAL B.V ("ING"), mediante subscrição de capital na empresa SATMA Sul América Participações S.A. ("SATMA"), em que se apurou ágio, sendo que tal participação foi transferida no momento seguinte a outra empresa controlada da investidora, visando possibilitar a amortização do ágio, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal,

[...]

*Em 10/04/2002 as empresas **ING INSURANCE INTERNATIONAL B.V.** (empresa domiciliada no exterior e investidora no grupo Sul América) subscreveu aumento do capital da **SATMA Sul América Participações S.A.** (CNPJ nº 33.429.226/000161), a qual, por sua vez, controlava diretamente a **Intimada**. Esse aumento foi totalmente integralizado em moeda corrente, conforme atestam Ata da Assembléia Geral Extraordinária dos acionistas da SATMA, realizada em 10/05/2002 de fls. 219 a 221, boletim de inscrição de fls. 222, Laudo de Avaliação de Patrimônio Líquido a Valor de Mercado emitido em 10.10.2002 pela ACAL Consultoria e Auditoria S/C de fls. 210 a 218 e certificado de investimento estrangeiro de fls. 223, participando a **ING** em 49% das ações da SATMA.*

O aumento de capital foi de R\$ 297.002.178,20, passando o capital social da SATMA de R\$174.442.561,60 para R\$ 471.444.739,80, o que corresponde a 170% de aumento de capital, entretanto, de acordo com o Laudo de Avaliação de Patrimônio Líquido a Valor de Mercado, realizado na SATMA, pela ACAL, as ações adquiridas pelo ING Insurance International B.V representam 24,50% do capital total da SATMA ou 25,25% de seu capital em circulação.

*Nessa mesma data as empresas **ING INSURANCE INTERNATIONAL B.V.** e a **POTACHUELO COMERCIAL LTDA** adquirem a empresa **JACOTICATUBAS COMERCIAL LTDA**. Em ato contínuo transformam o tipo de Sociedade, de sociedade por quotas de responsabilidade limitada para sociedade por ações e alteram a denominação da empresa para **STA PARTICIPAÇÕES S/A**. Frisa-se que nessa data o capital social da **STA PARTICIPAÇÕES S/A** era de R\$ 100,00, aumentado na aquisição para R\$ 2.301,00, correspondente a 2.301 ações.*

*Ato contínuo, na mesma data, 10/05/2002, mediante Ata da Assembléia Extraordinária de fls 224 a 229, a **ING Insurance International B.V** transferiu o seu investimento na SATMA para a **STA PARTICIPAÇÕES S/A**, mediante integralização de aumento de capital, correspondente ao valor de R\$ 297.002.178,20, de acordo com o Laudo de Avaliação, emitido em 10/05/2002 pela ACAL (fls. 210 a 218), com data base de 31/03/2002, o qual tinha avaliado que a participação do ING na SATMA estaria compatível e adequado em relação ao valor de mercado dos títulos, com fundamento econômico de expectativa de lucratividade futura da investida SATMA, levando em*

consideração a participação desta na investida SALIC (fiscalizada).

O lançamento contábil da operação relativa ao aumento de capital pela transferência de titularidade das ações (Razão de fls. 1375 a 1386), realizado em 10/05/2002, foi a débito de uma conta de investimentos, no valor de R\$ 143.428.281,00, referente ao patrimônio líquido da SATMA Sul América Participações S/A em abril de 2002, a débito de uma conta de ágio, no valor de R\$ 153.573.897,00 e a crédito de capital social, no valor de R\$ 297.002.178,00.

Com isso, o capital social da STA PARTICIPAÇÕES S/A saltou de R\$ 2.301,00 para R\$ 297.004.479,00.

(...)

Não houve, portanto, qualquer saída de caixa (pagamento) nessa operação da qual se originou o ágio das ações transferidas da SATMA Sul América Participações S/A. para STA PARTICIPAÇÕES S/A. O surgimento da mais valia decorreu do aumento de capital pela transferência de ações avaliadas economicamente, em uma operação "não caixa" entre empresas do mesmo grupo: em vez de incorporá-las pelo valor patrimonial, a STA PARTICIPAÇÕES S/A. recebeu da ING INSURANCE INTERNATIONAL B.V. as ações da SATMA Sul América Participações S/A. avaliadas por um valor econômico pelo qual não houve qualquer desembolso subjetivamente avaliadas segundo algum tipo de potencial de lucratividade futura.

d) Histórico sobre a Incorporação das empresas SATMA SUL AMERICA PARTICIPAÇÕES S/A. e STA PARTICIPAÇÕES S/A. pela SUL AMÉRICA COMPANHIA NACIONAL DE SEGUROS:

Em 12/12/2002, os acionistas das empresas interessadas encomendaram à empresa ACAL CONSULTORIA E AUDITORIA S/C, laudos de avaliação do patrimônio da STA PARTICIPAÇÕES S/A. (fls. 165 a 170) e da SATMA SUL AMÉRICA PARTICIPAÇÕES S/A. (fls. 181 a 190), na data base de 31/10/2002, para fins de transferência de titularidade por reorganização societária, ou seja incorporação das investidoras pela investida, partindo de estudos preliminares já realizados por seus administradores.

Após os devidos exames e verificações técnicas procedidas pela empresa de consultoria junto às empresas envolvidas, consideraram que o valor patrimonial líquido das companhias, avaliado pelo método de valor patrimonial valor líquido contábil, para a data base de 31/10/2002, era de R\$ 171.638.336,97 na STA PARTICIPAÇÕES S/A. e de R\$ 565.786.631,27 na SATMA SUL AMÉRICA PARTICIPAÇÕES S/A.

Em 31 de dezembro de 2002, a SUL AMÉRICA COMPANHIA NACIONAL DE SEGUROS, ora fiscalizada, incorporou a SATMA SUL AMÉRICA PARTICIPAÇÕES S/A. e STA PARTICIPAÇÕES S/A. e registrou em conta do ativo diferido

(conta nº 15320030 " Dif. Incorporação STA') o valor de R\$ 153.573.897,00, equivalente ao ágio registrado pela STA em relação ao investimento na Companhia, cujo fundamento econômico foi de resultado futuro, em contrapartida à conta de Patrimônio Líquido denominada "Reserva Especial de Ágio da Incorporação" (conta nº 25131087). Foi também incorporada, a provisão constituída pela STA no montante da diferença entre o valor do ágio e o benefício fiscal decorrente de sua amortização, nos termos da alínea "a" do § 1º do art. 6º da Instrução CVM nº 319/99, com redação dada pela Instrução CVM nº 349/2001, no valor de 101.358.772,02, registrado a débito da conta nº 25131087 " Reserva Especial de Ágio na Incorporação" e a crédito da conta nº 15320049 " Provisão Dif.Incorporação STA".

...

A partir de julho de 2003, até o mês de dezembro de 2007, o contribuinte passou a amortizar mensalmente as parcelas do ágio e da provisão, contabilizadas em novas contas do ativo diferido, distintas para cada tipo de tributo (IR e CSLL), na proporção de 73,53% e 26,47%, diretamente contra as contas nº 37511343 " Crédito Tributário IR S/ Diferido Cias" e 37523147 " Crédito Tributário CS S/ Diferido Cias", em valores correspondentes aos efeitos tributários da soma das alíquotas de IR e CSLL. Esses lançamentos não influenciaram a apuração do resultado e consequentemente não afetaram a apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL daqueles anoscalendário.

Entretanto o contribuinte passou a excluir mensalmente as amortizações do ágio no livro LALUR, reduzindo com isso a base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido (R\$ 31.023.150,36 em cada anualcalendário, correspondente a 12 (doze) parcelas mensais no valor de R\$ 2.585.262,53).

Não há dúvidas, que o termo sonegação, no sentido da legislação tributária reguladora dos tributos de competência da União*"é toda 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 ou das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente."*

Porém, para a legislação tributária reguladora do Imposto de Renda, o conceito acima integra, juntamente com o de fraude e conluio, o de *"evidente intuito de fraude"*. Como se vê a legislação tributária, reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, que prevêm o intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente ocultá-la.

Acumularam-se duas premissas no voto da Ilustre Relatora para fins de justificar a qualificação da multa: a ausência de propósito comercial no atos praticados pela recorrente em virtude da engenhosidade dos atos societários por ela praticados; a segunda foi o uso de empresa-veículo para formação do ágio amortizado. Ao assim entender, adotou

entendimento, no meu modo de entender, incorretamente a multa de ofício qualificada, pois, prevalecendo à imposição, a toda evidência não há, nos autos, provas de que tenha tal infração o evidente intuito de fraudar. A prova neste aspecto deve ser material, evidente como diz a lei!

Com efeito, a qualificação da multa importaria em equiparar uma simples infração fiscal, que no caso dos autos foi uma tentativa de planejamento elisivo para diminuir o IRPJ e CSLL a pagar por meio de amortização do ágio, às infrações mais graves, em que seu responsável surrupia dados necessários ao conhecimento da fraude.

A qualificação da multa, em casos como dos autos, importaria em equiparar uma prática claramente identificada, aos fatos delituosos mais ofensivos à ordem legal, em que o agente sabe estar praticando o delito e o deseja, a exemplo de: adulteração de comprovantes, nota fiscal inidônea, falsificação documental, documento a título gracioso, falsidade ideológica, nota fiscal calçada, notas fiscais de empresas inexistentes (notas frias), notas fiscais paralelas, etc.

O fato de alguém pessoa jurídica – adotar um planejamento tributário que vise o pagamento a menor de tributo(s), pode ser considerado de plano como evidente intuito de fraudar ou sonegar tributos? Obviamente que não.

Ora, se nesta circunstância, ou seja, a amortização de ágio, aparentemente, gerado de forma artificial, não se pode considerar como evidente intuito de sonegar ou fraudar.

Este fato não tem o condão de descaracterizar o fato ocorrido, qual seja, a de simples dedutibilidade de despesa com amortização de ágio.

Por que não se pode reconhecer na simples impossibilidade de dedução da despesa de ágio formado indevidamente, embora clara a sua tributação, a imposição de multa qualificada? Por uma resposta muito simples, tal como acontece no presente processo. É porque existe a indedutibilidade da despesa por não aceitação do ágio formado nas operações acima enumeradas, por isso, é evidente a tributação, mas não existe a prova da evidente intenção de sonegar ou fraudar, já que nos documentos acostados aos autos inexistem as fraudes.

É princípio geral de direito universalmente conhecido de que multas e os agravamentos de penas pecuniárias ou pessoais, devem estar comprovadas. Trata-se de aplicar uma sanção e neste caso o direito faz com cautelas para evitar abusos e arbitrariedades.

Acresce-se ainda, que de qualquer forma, não poderia a fiscalização impor multa aplicável somente aos casos de fraude, haja vista que esta pressupõe a responsabilidade pessoal do agente, o que não se verifica no presente caso.

O evidente intuito de fraude não pode ser presumido. Tirando toda a subjetividade dos argumentos apontados, resta apenas de concreto a adoção de um planejamento tributário adotado pelo contribuinte buscando a amortização da despesa com ágio, o qual não foi aceita pela fiscalização.

Da análise dos documentos constantes dos autos e das suposições da autoridade administrativa lançadora e da decisão recorrida, não se pode dizer que houve o "evidente intuito de fraude" que a lei exige para a aplicação da penalidade qualificada.

Não bastam meros indícios, seria necessário que estivessem perfeitamente identificadas e comprovadas as circunstâncias materiais do fato, com vistas a configurar o evidente intuito de fraude, praticado pela recorrente.

Há pois, neste processo, a ausência, inegável, do elemento subjetivo do dolo, em que o agente age com vontade de fraudar reduzir o montante do imposto devido, pela inserção de elementos que sabe serem inexatos.

Quando a lei se reporta à evidente intuito de fraude é óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento, pois ninguém conseguirá penetrar no pensamento de seu semelhante. A palavra intuito, pelo contrário, supõe a intenção manifestada exteriormente, já que pelas ações se pode chegar ao pensamento de alguém. Há certas ações que, por si só, já denotam ter o seu autor pretendido proceder desta ou daquela forma para alcançar tal ou qual finalidade. Intuito é, pois, sinônimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja, aquilo que se tem em vista, ao agir.

Ora, o evidente intuito de fraude floresce nos casos típicos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc. Não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, já que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Enfim, não há no caso a prova material suficiente da evidente intenção de sonegar e/ou fraudar o imposto. Não há, pois, neste processo o elemento subjetivo do dolo, em que o agente age com vontade de fraudar reduzir o montante do imposto devido, pela inserção de elementos que sabe serem inexatos, pelo contrário, todos os dados obtidos pela fiscalização para quantificação dos tributos aqui exigidos foram extraídos da própria contabilidade da recorrente!

Por todo o exposto, voto no sentido de DAR provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a qualificação da multa, reduzindo-a para o patamar de 75%.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa

Declaração de Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado

Em que pese o bem fundamentado voto da i. conselheira relatora, acompanhei o voto divergente que entendeu inaplicável a multa qualificada ao presente caso, pelas razões que passo a expor.

Na operação societária analisada no acórdão embargado (Acórdão nº 1302-001.145) verifica-se que, não obstante a acusação fiscal de utilização de uma empresa veículo para viabilizar a amortização do ágio apurado em aquisição anterior, é certo que houve uma efetiva aquisição de participação societária por parte da empresa ING INSURANCE INTERNATIONAL B.V ("ING"), mediante subscrição de capital na empresa SATMA - Sul

América Participações S.A. ("SATMA"), em que se apurou ágio, sendo que tal participação foi transferida no momento seguinte a outra empresa controlada da investidora, visando possibilitar a amortização do ágio, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal,

[...]

*Em 10/04/2002 as empresas **ING INSURANCE INTERNATIONAL B.V.** (empresa domiciliada no exterior e investidora no grupo Sul América) subscreveu aumento do capital da **SATMA - Sul América Participações S.A.** (CNPJ nº 33.429.226/0001-61), a qual, por sua vez, controlava diretamente a Intimada. Esse aumento foi totalmente integralizado em moeda corrente, conforme atestam Ata da Assembléia Geral Extraordinária dos acionistas da SATMA, realizada em 10/05/2002 de fls.219 a 221, boletim de inscrição de fls. 222, Laudo de Avaliação de Patrimônio Líquido a Valor de Mercado emitido em 10.10.2002 pela ACAL Consultoria e Auditoria S/C de fls. 210 a 218 e certificado de investimento estrangeiro de fls. 223, **participando a ING em 49% das ações da SATMA.***

O aumento de capital foi de R\$ 297.002.178,20, passando o capital social da SATMA de R\$174.442.561,60 para R\$ 471.444.739,80, o que corresponde a 170% de aumento de capital, entretanto, de acordo com o Laudo de Avaliação de Patrimônio Líquido-Valor de Mercado, realizado na SATMA, pela ACAL, as ações adquiridas pelo ING Insurance International B.V representam 24,50% do capital total da SATMA ou 25,25% de seu capital em circulação.

*Nessa mesma data as empresas **ING INSURANCE INTERNATIONAL B.V.** e a **POTACHUELO COMERCIAL LTDA** adquirem a empresa **JACOTICATUBAS COMERCIAL LTDA**. Em ato contínuo transformam o tipo de Sociedade, de sociedade por quotas de responsabilidade limitada para sociedade por ações e alteram a denominação da empresa para **STA PARTICIPAÇÕES S/A**. Frisa-se que nessa data o capital social da **STA PARTICIPAÇÕES S/A** era de R\$ 100,00, aumentado na aquisição para R\$ 2.301,00, correspondente a 2.301 ações.*

*Ato contínuo, na mesma data, 10/05/2002, mediante Ata da Assembléia Extraordinária de fls 224 a 229, a **ING Insurance International B.V** transferiu o seu investimento na **SATMA** para a **STA PARTICIPAÇÕES S/A**, mediante integralização de aumento de capital, correspondente ao valor de R\$ 297.002.178,20, de acordo com o Laudo de Avaliação, emitido em 10/05/2002 pela ACAL (fls. 210 a 218), com data base de 31/03/2002, o qual tinha avaliado que a participação do ING na SATMA estaria compatível e adequado em relação ao valor de mercado dos títulos, com fundamento econômico de expectativa de lucratividade futura da investida SATMA, levando em consideração a participação desta na investida SALIC (fiscalizada).*

O lançamento contábil da operação relativa ao aumento de capital pela transferência de titularidade das ações (Razão de fls. 1375 a 1386), realizado em 10/05/2002, foi a débito de uma

conta de investimentos, no valor de R\$ 143.428.281,00, referente ao patrimônio líquido da SATMA - Sul América Participações S/A em abril de 2002, a débito de uma conta de ágio, no valor de R\$ 153.573.897,00 e a crédito de capital social, no valor de R\$ 297.002.178,00. Com isso, o capital social da STA PARTICIPAÇÕES S/A saltou de R\$ 2.301,00 para R\$ 297.004.479,00.

(...)

Não houve, portanto, qualquer saída de caixa (pagamento) nessa operação da qual se originou o ágio das ações transferidas da SATMA - Sul América Participações S/A. para STA PARTICIPAÇÕES S/A. O surgimento da mais-valia decorreu do aumento de capital pela transferência de ações avaliadas economicamente, em uma operação "não caixa" entre empresas do mesmo grupo: em vez de incorporá-las pelo valor patrimonial, a STA PARTICIPAÇÕES S/A. recebeu da ING INSURANCE INTERNATIONAL B.V. as ações da SATMA - Sul América Participações S/A. avaliadas por um valor econômico pelo qual não houve qualquer desembolso - subjetivamente avaliadas segundo algum tipo de potencial de lucratividade futura.

d) Histórico sobre a Incorporação das empresas SATMA - SUL AMERICA PARTICIPAÇÕES S/A. e STA PARTICIPAÇÕES S/A. pela SUL AMÉRICA COMPANHIA NACIONAL DE SEGUROS:

Em 12/12/2002, os acionistas das empresas interessadas encomendaram à empresa ACAL CONSULTORIA E AUDITORIA S/C, laudos de avaliação do patrimônio da STA PARTICIPAÇÕES S/A. (fls. 165 a 170) e da SATMA - SUL AMÉRICA PARTICIPAÇÕES S/A. (fls. 181 a 190), na data base de 31/10/2002, para fins de transferência de titularidade por reorganização societária, ou seja incorporação das investidoras pela investida, partindo de estudos preliminares já realizados por seus administradores.

Após os devidos exames e verificações técnicas procedidas pela empresa de consultoria junto às empresas envolvidas, consideraram que o valor patrimonial líquido das companhias, avaliado pelo método de valor patrimonial - valor líquido contábil, para a data base de 31/10/2002, era de R\$ 171.638.336,97 na STA PARTICIPAÇÕES S/A. e de R\$ 565.786.631,27 na SATMA - SUL AMÉRICA PARTICIPAÇÕES S/A.

Em 31 de dezembro de 2002, a SUL AMÉRICA COMPANHIA NACIONAL DE SEGUROS, ora fiscalizada, incorporou a SATMA - SUL AMÉRICA PARTICIPAÇÕES S/A. e STA PARTICIPAÇÕES S/A. e registrou em conta do ativo diferido (conta nº 15320030 - "Dif. Incorporação STA') o valor de R\$ 153.573.897,00, equivalente ao ágio registrado pela STA em relação ao investimento na Companhia, cujo fundamento econômico foi de resultado futuro, em contrapartida à conta de

Patrimônio Líquido denominada "Reserva Especial de Ágio da Incorporação" (conta nº 25131087). Foi também incorporada, a provisão constituída pela STA no montante da diferença entre o valor do ágio e o benefício fiscal decorrente de sua amortização, nos termos da alínea "a" do § 1º do art. 6º da Instrução CVM nº 319/99, com redação dada pela Instrução CVM nº 349/2001, no valor de 101.358.772,02, registrado a débito da conta nº 25131087 - "Reserva Especial de Ágio na Incorporação" e a crédito da conta nº 15320049 - "Provisão Dif. Incorporação STA".

...

A partir de julho de 2003, até o mês de dezembro de 2007, o contribuinte passou a amortizar mensalmente as parcelas do ágio e da provisão, contabilizadas em novas contas do ativo diferido, distintas para cada tipo de tributo (IR e CSLL), na proporção de 73,53% e 26,47%, diretamente contra as contas nº 37511343 - "Crédito Tributário IR S/ Diferido Cias" e 37523147 - "Crédito Tributário CS S/ Diferido Cias", em valores correspondentes aos efeitos tributários da soma das alíquotas de IR e CSLL. Esses lançamentos não influenciaram a apuração do resultado e consequentemente não afetaram a apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL daqueles anos-calendário. Entretanto o contribuinte passou a excluir mensalmente as amortizações do ágio no livro LALUR, reduzindo com isso a base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido (R\$ 31.023.150,36 em cada ano-calendário, correspondente a 12 (doze) parcelas mensais no valor de R\$ 2.585.262,53).

Na sessão de julgamento realizada em 6/08/2013, quando foi proferido o Acórdão nº 1302-001.145, manifestei-me favoravelmente à dedutibilidade do ágio ao entendimento de que o ágio, apresentando declaração de voto do qual extraio os seguintes excertos:

O ágio, portanto, não foi formado em operação interna (intragrupo), mas sim da entrada de capital de um novo investidor no grupo que promoveu a efetiva alteração da participação societária, com expressiva redução da participação do grupo controlador.

A circunstância do ágio, originalmente pago pela empresa investidora no exterior, ter sido transferido para outra empresa sob seu controle a meu ver não o desnatura. Observe-se que a empresa estrangeira já detinha a participação na empresa STA quando efetuou a aquisição das ações da empresa SATMA. Assim, se tivesse feito a capitalização da empresa STA com os recursos enviados em dinheiro do exterior e esta subscrito e integralizado as ações da empresa SATMA o resultado, quanto ao ágio, seria exatamente o mesmo.

Não cabe aqui perquirir as razões econômicas, financeiras ou comerciais da empresa investidora ao optar pela formatação do negócio do modo como efetivou. Entendo que, desta feita estamos no campo daquelas situações em que o contribuinte se vale lícitamente do direito de organizar o seu negócio de acordo com suas necessidades e/ou interesses.

No presente caso entendo que restaram caracterizadas: a existência de motivação econômica para a operação, a independência entre as partes na formação do preço pago pela participação, a existência de efetivo pagamento do ágio (baseado

em laudo de avaliação de empresa especializada) e, a modificação da participação no controle (indireto) da empresa operacional após a reorganização, com a redução da participação dos antigos controladores.

Do ponto de vista estritamente fiscal entendo que a reorganização societária realizada vai ao encontro dos dispositivos legais, já analisados anteriormente, que permitiam ao contribuinte beneficiar-se do ágio pago, mediante a sua amortização mensal na base de 1/60 avos. Ou seja, não existindo vícios na formação do ágio e verificando-se a situação prevista no art. 386 do RIR/1999 é direito da recorrente promover a amortização do ágio com base na expectativa de rentabilidade futura, apurado e registrado nas operações societárias.

É certo que depois de participar de muitos julgamentos envolvendo autuações referente glosas de amortização de ágio acabei alterando meu entendimento quanto à possibilidade de dedução do ágio, mesmo efetivamente pago, quando este é transferido da empresa investidora para uma nova empresa sob seu controle de forma a viabilizar o seu aproveitamento fiscal, mediante posterior incorporação reversa da controlada direta pela indireta.

Com efeito, no julgamento do recurso voluntário formalizado por meio do Acórdão nº 1302-001.950 revi meu posicionamento quanto a esta matéria, adotando o posicionamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, nos termos do Acórdão nº9101-002.186, de cuja ementa se extrai:

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.

Assim, fosse o caso de tal matéria ser reapreciada por este colegiado com relação a esta mesma operação, hoje meu entendimento seria diverso daquele manifestado por ocasião do julgamento do recurso voluntário formalizado por meio do Acórdão nº 1302-001.145, deste colegiado.

Ocorre que a presente discussão trata apenas da aplicação da multa qualificada, posto que reformada a decisão deste colegiado pela CSRF quanto ao mérito da exigência fiscal e devolvida para apreciação apenas esta matéria.

Neste aspecto, entendo que a conduta do contribuinte não pode ser tipificada para aplicação da multa qualificada. É certo que a despesa não pode ser dedutível, mas como observei no julgamento anterior, neste caso houve uma efetiva aquisição da participação, entre partes não relacionadas e, num momento posterior a transferência da participação para outra empresa da investidora visando ao aproveitamento fiscal do ágio. Entendo que a mera interposição de uma empresa onde foi aportado o investimento com vistas a viabilizar o aproveitamento do ágio não pode, por si só, caracterizar uma conduta tendente à sonegação.

Entendo que diante das inúmeras controvérsias surgidas com relação à possibilidade de amortização de ágio nestas situações, espelhada na jurisprudência deste órgão julgador, não é possível enquadrar a conduta da recorrente nas hipóteses de fraude, sonegação ou conluio previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, sendo razoável considerar que trata-se, no caso, tão somente de uma tentativa de planejamento elisivo que não encontra respaldo no entendimento consubstanciado na jurisprudência predominante sobre a matéria.

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário nesta parte, para cancelar a multa qualificada.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado