



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

Processo nº	19515.720635/2014-69
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	1301-001.980 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	06 de abril de 2016
Matéria	IRPJ - ÁGIO
Recorrente	ROYAL FIC DISTRIBUIDORA DE DERIVADOS DE PETRÓLEO S/A
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2011, 2012, 2013

Ementa:

REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. ÁGIO. ARTIFICIALIDADE. DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Se os elementos colacionados aos autos indicam que a despesa de ágio apropriada no resultado fiscal derivou de operações que, desprovidas de substância econômica e propósito negocial, objetivaram, tão-somente, a redução das bases de incidência das exações devidas, há de se restabelecê-las, promovendo-se a glosa dos referidos dispêndios.

MULTA QUALIFICADA. PROCEDÊNCIA.

Se os fatos apurados pela Autoridade Fiscal permitem caracterizar o intuito deliberado do contribuinte de subtrair valores à tributação, é cabível a aplicação, sobre os valores apurados a título de omissão de receitas, da multa de ofício qualificada de 150%, prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

PRECLUSÃO.

À luz do que dispõe o artigo 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, na redação que lhe foi dada pela Lei nº 9.532, de 1997, a matéria que não tenha sido expressamente contestada, considerar-se-á não impugnada. Decorre daí que, não tendo sido objeto de impugnação, carece competência à autoridade de segunda instância para delas tomar conhecimento em sede de recurso voluntário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso. Houve sustentação oral proferida pelo Dr. Paulo Cézar Zumpano, OAB/MG nº 40.174.

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães

Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Wilson Fernandes Guimarães, Waldir Veiga Rocha, Paulo Jakson da Silva Lucas, Flávio Franco Correa, Luís Roberto Bueloni Santos Ferreira, José Eduardo Dornelas Souza e Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro.

Relatório

ROYAL FIC DISTRIBUIDORA DE DERIVADOS DE PETRÓLEO S/A, já devidamente qualificada nos presentes autos, inconformada com a decisão da 3^a Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis, Santa Catarina, que manteve, na íntegra, os lançamentos tributários efetivados, interpõe recurso a este colegiado administrativo objetivando a reforma da decisão em referência.

Trata o processo de exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), relativas ao anos calendário de 2010, 2011 e 2012, formalizadas com base em glosa de despesas com amortização de ágio e falta de declaração e recolhimento de exações devidas.

Aproveito fragmentos do relatório constante na decisão de primeiro grau para descrever os fatos, as infrações imputadas e as razões de impugnação trazidas pela contribuinte fiscalizada.

[...]

Como se nota, em relação aos anos-calendário 2010 e 2011, os valores lançados de ofício decorrem da glosa de despesas de amortização de ágio na aquisição de investimento avaliado pelo patrimônio líquido, e por conta dessa infração a autoridade fiscal exigiu a multa de ofício qualificada de 150%.

Segundo esclarece a autoridade fiscal no Termo de Verificação Fiscal e Responsabilidade Solidária (fls. 4 a 14), nos anos de 2010 e 2011, a Contribuinte registrou em sua escrituração contábil despesa de amortização de ágio nas aquisições de investimentos avaliados pelo patrimônio líquido, nos montantes de R\$ 40.094.564,20 e R\$ 40.094.894,52, respectivamente.

Conforme restou consignado no Termo de Verificação Fiscal, os mesmos fatos aqui analisados constituíram o objeto de lançamentos fiscais relativos a anos-calendário anteriores (processo nº 19515.721363/2011-71, referente aos anos de 2006, 2007 e 2008; processo nº 19515.721874/2013-55, referente ao ano de 2009). Nesse sentido, segundo a autoridade fiscal, “a despesa de amortização de ágio apropriada pelo contribuinte refere-se à incorporação de sua controladora, ocorrida no ano-calendário de 2006. Tal operação, denominada incorporação às avessas, onde a controlada incorpora a controladora, teve como única finalidade o não pagamento dos tributos federais devidos, configurando operação simulada, sem qualquer motivação extratributária subjacente, ou seja, sem finalidade negocial, conforme demonstraremos a seguir”.

As operações que deram origem ao ágio e ao aproveitamento das despesas com sua amortização foram assim descritas pela autoridade fiscal:

1.2 HISTÓRICO DA OPERAÇÃO

A empresa FIC DISTRIBUIDORA DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA. (atual ROYAL FIC), foi constituída em 19/03/1999, com capital social de R\$ 20.000,00, tendo como sócios EDIO NOGUEIRA, CPF nº 725.103.408-59 e

OSVALDO ZAGUINE, CPF nº 199.944.609-78, cada um com 50% de participação na sociedade.

Em 17/06/1999 o capital social foi alterado para R\$ 1.000.000,00, retirando-se da sociedade OSVALDO ZAGUINE e admitido VILSON NOGUEIRA, CPF nº 261.624.639-68, com participação na sociedade de R\$ 1.000,00 e os R\$ 999.000,00 restantes participando o sócio EDIO NOGUEIRA.

Até outubro de 2005 não houve alteração no quadro societário e no capital social. Tal informação é importante, pois foi em outubro de 2005 que foi elaborado o mencionado Laudo de Avaliação Econômica, onde empresa ROYAL FIC foi avaliada em R\$ 401.751.980,00. Tal avaliação se deu com a utilização da metodologia do fluxo de caixa descontado, que leva em consideração a expectativa de rentabilidade futura, com base no desempenho da empresa em anos anteriores.

O Grupo FIC, até outubro de 2005, era composto pelas empresas EN ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES S/A, CNPJ nº 04.587.678/0001-73 e a ROYAL FIC. São diretores da EN ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES S/A, desde sua constituição até hoje, EDIO NOGUEIRA e CARMEN SILVA JUNQUEIRA NOGUEIRA (CPF nº 004.310.789-39).

Após a reavaliação da ROYAL FIC, procedeu-se ao aumento de capital social da EN; O Sr. EDIO NOGUEIRA, detentor de 50% do capital da sociedade passou a possuir 76,9% do capital social; a integralização do aumento da participação no capital social da EN se deu com parte das cotas de capital que o Sr. EDIO possuía na ROYAL FIC, no montante de R\$ 998.000,00. Assim, a EN passou a possuir as quotas que representavam 99,8% do capital social da ROYAL FIC que era de R\$ 1.000.000,00, restando R\$ 1.000,00 pertencentes a EDIO NOGUEIRA e R\$ 1.000,00 pertencentes a VILSON NOGUEIRA.

Ato contínuo, em novembro de 2005, foi constituída em empresa PETROFIC PARTICIPAÇÃO E INVESTIMENTOS EMPRESARIAIS LTDA., CNPJ nº 07.947.041/0001-39, tendo como sócios EDIO NOGUEIRA e EN ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES S/A. O capital social desta nova sociedade, no valor de R\$ 400.950.000,00, foi assim composto (conforme Contrato Social):

- O sócio EDIO NOGUEIRA é titular de 1.504 (hum mil, quinhentos e quatro) quotas, no valor total de R\$ 1.504,00, integralizadas em moeda corrente nacional;

- A sócia EN ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES S/A é titular de 400.948.496 (quatrocentas milhões, novecentas e quarenta e oito mil, quatrocentas e noventa e seis) quotas, no valor total de R\$ 400.948.496,00, integralizadas mediante transferência de 998.000 (novecentas e noventa e oito mil) quotas, no valor nominal de R\$ 1,00 (hum real) cada, totalizando R\$ 998.000,00 (novecentos e noventa e oito mil reais), direito este que detém na sociedade ROYAL FIC DISTRIBUIDORA DE DERIVADOS DE PETRÓLEO S/A. Para efeito de integralização de capital, as referidas quotas foram avaliadas a valor de mercado, pelo valor de R\$ 400.948.496,00, conforme Laudo de Avaliação.

No Balanço Patrimonial da PETROFIC, elaborado em 30/09/2006, um mês antes da incorporação, a contrapartida do capital social integralizado pela EN é a conta do Ativo Permanente - Investimentos - Ágio Investimentos - R\$ 400.948.496,00.

Assim, a PETROFIC passou a ser controladora da ROYAL FIC, detendo 99,8% do capital social. Até este momento não se consegue vislumbrar qual a

finalidade negocial deste arranjo societário, uma vez que as três empresas pertencem a uma mesma pessoa: EDIO NOGUEIRA.

Por fim, completando a operação e esclarecendo qual o motivo desta "reorganização societária", a ROYAL FIC (controlada) incorporou a PETROFIC (controladora) menos de um ano após a constituição desta, recepcionando o ágio contabilizado, para utilizá-lo na apuração do resultado, reduzindo o lucro real apurado. A ROYAL FIC contabilizou o ágio em ativo diferido, amortizando 1/120 ao mês (10% ao ano).

1.3 DA SIMULAÇÃO

Apesar de o Contrato Social de Constituição da PETROFIC ter sido elaborado e assinado em 21/11/2005, a sociedade adquiriu personalidade jurídica somente em 21/03/2006, data em que o referido instrumento foi arquivado na Junta Comercial do Estado de São Paulo, sendo aplicável a este fato os artigos 32, inciso II, alínea "a" e 36 da Lei nº 8.934/94, abaixo transcritos:

Lei nº 8.934/94:

Art. 32. O Registro compreende:

(...)

II - o Arquivamento:

a) dos documentos relativos à constituição, alteração, dissolução e extinção de firmas mercantis individuais, sociedades mercantis e cooperativas;

(...)

rt. 36. Os documentos referidos no inciso II do art. 32 deverão ser apresentados a arquivamento na Junta, dentro de 30 (trinta) dias contados de sua assinatura, a cuja data retroagirão os efeitos do arquivamento; fora desse prazo, o arquivamento só terá eficácia a partir do despacho que o conceder.

A incorporação da PETROFIC pela ROYAL FIC se deu em 01/10/2006; portanto, a PETROFIC existiu juridicamente no período de 21/03/2006 a 01/10/2006, ou seja, 07 (sete) meses e 10 (dez) dias.

O objeto social da PETROFIC é a participação em outras sociedades como "holding", bem como efetuar investimentos financeiros e/ou societários.

Consta no Anexo I - Protocolo e Justificação de Incorporação, que faz parte da 1ª Alteração Contratual da PETROFIC, de 01/10/2006: "Através da incorporação total, objetivam os sócios a otimização dos recursos disponíveis com redução de estruturas administrativas aplicadas no desenvolvimento das atividades objeto das respectivas empresas. A redução dessas estruturas deverá proporcionar, em razão da redução de custos, uma melhora na rentabilidade das operações, ajuste necessário em face da situação de concorrência no mercado."

Ora, conforme se verifica no Balanço Patrimonial da PETROFIC, não houve qualquer atividade operacional no seu curto período de existência; a "empresa" não teve uma única movimentação contábil em sua escrita fiscal que não a relativa à sua constituição. Além disto, a PETROFIC jamais teve um único funcionário sequer, conforme se verifica nas GFIP apresentadas. Sob este aspecto, não faz o menor sentido ter a incorporação como finalidade "a otimização dos recursos

disponíveis com redução de estruturas administrativas aplicadas no desenvolvimento das atividades objeto das respectivas empresas". O objeto social da PETROFIC, conforme contrato social, é: participação em outras sociedades como "holding", bem como efetuar investimentos financeiros e/ou societários. O que esta atividade tem a ver com a atividade exercida pela ROYAL FIC? Qual é a estrutura da PETROFIC? O que seria exatamente reduzir a estrutura de uma empresa que não realiza qualquer atividade operacional? Por não ter custos e despesas, o que há para otimizar em relação à PETROFIC? E, por fim, qual a real finalidade com que a PETROFIC foi constituída?

A sucessão dos atos, a proximidade temporal entre eles, o fato de as três empresas envolvidas na operação terem como sócio majoritário a mesma pessoa física, revelam que nunca houve a real intenção de constituir uma empresa existente de fato (e não apenas de direito), no caso a PETROFIC (constituída em março de 2006 e extinta por incorporação em outubro de 2006), para efetivamente operar segundo seu objetivo social, mas sim de criar uma sociedade efêmera, de passagem, que possibilitasse um registro de ágio a ser amortizado por empresa do mesmo grupo econômico.

Mais adiante no Termo de Verificação Fiscal, apoiando-se no Ofício-Circular CVM/SNC/SEP nº 1/2007, a autoridade autuante conclui que, no presente caso, como o investimento em sociedade controlada se deu em empresa do mesmo grupo econômico, o ágio gerado nessa operação não foi constituído em condições de livre mercado e, por consequência, falta-lhe legitimidade para fins de seu enquadramento no que dispõe o art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977.

Para justificar a imposição da multa de ofício qualificada de 150%, a autoridade fiscal assim se manifestou:

1.6 DA MULTA QUALIFICADA

Conforme demonstrado acima, a real intenção camuflada pelos atos praticados pelo contribuinte, foi o de suprimir/reduzir tributo e contribuição social, configurando a prática de simulação, sendo cabível a aplicação da multa qualificada de 150%, nos termos do Artigo 44, inciso I, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.488/07.

Quanto ao ano-calendário de 2012, a autoridade fiscal esclarece no Termo de Verificação que a questão da amortização do ágio não produziu efeito sobre o Lucro Real, e a exigência fiscal decorre simplesmente da falta de declaração e recolhimento do IRPJ e da CSLL apurados pela Contribuinte. A essa infração, encontra-se associada a multa ordinária de 75%. Cumpre registrar que, no curso da ação fiscal, a Contribuinte apresentou DIPJ retificadora, na qual apropriou despesa com amortização do ágio. Considerando que a espontaneidade encontrava-se excluída, a declaração retificadora não foi admitida pela fiscalização.

Por fim, a responsabilidade solidária do Sr. Édio Nogueira foi assim justificada:

DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

A responsabilidade solidária, no âmbito das normas gerais e aplicável ao presente caso, é tratada nos artigos 121 e 135 do Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172/66, nestes termos:

Portanto, diante de todos os fatos constatados por esta fiscalização, ficou caracterizada a responsabilidade solidária do sócio-administrador qualificado no caput do presente termo, pelo crédito tributário apurado nesta ação fiscal, nos termos da legislação acima transcrita.

IMPUGNAÇÃO

Do lançamento fiscal a Contribuinte foi cientificada em 10 de junho de 2014 (fl. 513). Irresignada, em 3 de julho de 2014 apresentou a impugnação de fls. 517 a 527, abaixo transcrita na íntegra¹:

ROYAL FIC DISTRIBUIDORA DE DERIVADOS DE PETRÓLEO S.A., com sede na Rua Coelho Lisboa, no 442, 1º andar, conjunto 14, São Paulo, CEP 03323-040, inscrita no CNPJ/MF n.º 01.349.764/0001-50, por seu representante legal, vem apresentar sua IMPUGNAÇÃO ao Auto de Infração em epígrafe, fazendo-o, tempestivamente, com o aguardo de sua anulação, na forma do disposto no Decreto no. 70.235, de 6 de março de 1972 e alterações posteriores, pelos fatos e fundamentos de direito a seguir enunciados.

...

A totalidade exigida do Auto de Infração é indevida por tudo o que adiante passará a expor, no entanto também para não deixar de argumentar neste meio cabível, não concordando com a exação do principal e indevido este, também lhe seguirão os acessório, mas apenas por apego a argumentação os acréscimos na mais improvável eventualidade de o principal ser considerado devido, devem ser reduzidos, pelas razões que adiante também passará a discutir:

II - Da iliquidex do lançamento

Conforme determinado no artigo 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento é pressuposto fundamental para a constituição do crédito tributário, sendo que somente a partir do lançamento pode ser auferida a qualificação do montante a ser passível de cobrança pelo fisco. Com efeito, somente o montante o lançamento será declarada a existência do crédito tributário, apurando ou definindo os limites e alcances do fato gerador, conferindo validade e exigibilidade a este.

Assim, a nulidade de qualquer parte do lançamento, macula o mesmo do vício de nulidade, tratando-se de um ato vinculado e obrigatório, conforme determinação legal (art. 142 do CTN). À administração compete verificar a existência do débito apontado, para, na hipótese de quaisquer irregularidades, providenciar o lançamento, nos termos do Código Tributário Nacional, bem como formalizar sua cobrança, através de respectiva notificação, conforme estabelecem as normas que regulamentam o processo tributário administrativo.

Como ao contribuinte cabe o direito à ampla defesa, a nulidade de qualquer dos tópicos integrantes do lançamento, que a seguir passa a contribuinte a defender, macula o cálculo do montante do tributo devido, não tendo mais a matéria lançada, se revestindo mais o ato administrativo do lançamento, de todas as exigências do art. 142, devendo o ato administrativo, ser totalmente nulo.

III- DA ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA

Documento assinado¹. Na presente transcrição, algumas passagens foram suprimidas.

Autenticado digitalmente em 15/04/2016 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 15/04/2016 por WILSON FERNANDES GUIMARAES

Impresso em 15/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

III.1 - Conceituação e utilização do ágio como forma de dedução da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL

Equivocada a premissa utilizada pelo I. auditor fiscal quanto impinge a ilegitimidade da utilização do ágio existente na incorporação de empresas, como despesa operacional a ser deduzida da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL.

Por uma definição simplista, podemos conceituar o ágio de forma genérica, como "expectativa de rentabilidade futura".

O chamado "ágio interno" igualmente é um derivado de atuação da própria empresa sem quaisquer outras operações ou transações.

O incentivo tributário originário do aproveitamento do ágio como despesa operacional para fins de dedução na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoal Jurídica - IRPJ e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL passou a ser previsto na lei 9.532/1997, em seus artigos 7º e 8º, este último, prevê expressamente, que:

...

Ora, Ilustres Julgadores, ao conceder o incentivo tributário, autorizando o aproveitamento do ágio na circunstância em questão, a Lei 9.532/1997, não fez restrição alguma a sua utilização por "holdings", inclusive vindo a permitir o uso do ágio como despesa operacional a ser deduzida da base de cálculo do imposto nestas circunstâncias.

A interpretação que tem sido dada para autuações como a presente, se prende no sentido de que tal procedimento seria vedado pela Instrução número 349/2001 da CVM - Comissão de Valores Mobiliários, que veio a lume para trazer o tratamento contábil na incorporação. Citado dispositivo regulamentador de procedimentos contábeis trouxe a interpretação de que seria irregular a criação de uma sociedade com a única finalidade de servir de veículo para transferir, da controladora original para a controlada, o ágio pago na sua aquisição, entendendo ainda, que a situação ora mencionada acaba por distorcer a figura da incorporação em sua dimensão econômica.

Não podemos admitir, em nosso ordenamento pátrio, que para lançamento de tributos federais, cuja atividade, de acordo com o já citado artigo 142 do Código Tributário Federal seja absolutamente vinculada ao texto legal, seja utilizada uma norma interpretativa de lógica econômica, prevista na Instrução da Comissão de Valores Mobiliários, com o condão de distorcer disposto em lei, sob pena de estar se ferindo o próprio princípio constitucional da Legalidade, previsto no artigo 150 da Constituição Federal:

...

E a Lei, a que se refere o dispositivo citado acima é a lei no sentido estrito, ou de acordo com o artigo 97 do Código Tributário Nacional:

...

Ora, novamente apelando para o bom senso dos julgadores, desconsiderar um benefício tributário outorgado por lei, é uma forma indireta de majoração de tributo. Ao I. Auditor Fiscal quando admitiu tal poder a uma instrução normativa,

sem que inclusive seja materialmente competente para tal utilização, EQUIVALE A IGNORAR TODO O SISTEMA JURÍDICO TRIBUTÁRIO VIGENTE!!!

III.2 - DA LEGITIMIDADE DA INCORPORAÇÃO NO PRESENTE CASO CONCRETO

Não pode também admitir que o presente caso concreto guarde similaridade às situações de vedação à utilização dos prejuízos fiscais decorrentes da sucessão, prevista nos artigos 513 e 514 do Regulamento do Imposto de Renda.

Inicialmente, não é demais repetir, que em direito tributário, a atividade de lançamento obrigatoriamente é vinculada à lei, não pode haver lançamento baseado em similaridades.

Citados dispositivos de lei tratam de compensação de prejuízos fiscais o que não é o ocorrido nos presentes autos administrativos.

Se configuraram, no presente caso, todas as exigências previstas no parágrafo 2º, do Artigo 20, do Decreto-lei no. 1598/1977, o ágio foi comprovado na documentação fiscal, completamente regular e na forma da legislação.

APENAS PARA REFORÇAR A FUNDAMENTAÇÃO DE QUE ATÉ HOJE É TOTALMENTE LEGAL O PROCEDIMENTO EM QUESTÃO É QUE TAIS REGRAS FORAM EXPRESSAMENTE ALTERADAS PARA A VEDAÇÃO DA UTILIZAÇÃO EM QUESTÃO PARA A PARTIR DE 2015, POR MEIO DA MEDIDA PROVISÓRIA 627/2013. OU SEJA, ATÉ HOJE É LEGALMENTE PERMITIDO!!!

Exemplo clássico, como jurisprudência administrativa para esse caso é o do grupo Gerdau (processo 10680.724392/2010-28 - Acórdão no. 1101-00.708 – 1ª Cam/ 1ª Turma Ordinária, j. em 11/04/2012), cuja ementa da decisão a seguir passa a transcrever:

...

Por tudo quanto se demonstrou, portanto, a autuação se faz totalmente indevida e deve ser anulada.

IV - DA MULTA

Apenas para não deixar de tratar aqui, todos os tópicos defensáveis, em absoluto reconhecendo como admissível que o Auto de Infração ora questionado não venha a ser anulado. O faz apenas para esgotar a argumentação no sentido de que a multa aplicada também não pode ser mantida.

No presente caso, houve imposição de multa de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre o valor do pretenso Imposto devido, conforme se depreende do próprio auto de infração.

"Data venia", a multa aplicada à base de 150% (cento e cinquenta por cento) pela ilustre autoridade fiscal, configura-se num verdadeiro abuso do poder fiscal, na exata medida em que seu montante é excessivo e despropositado.

Nesse passo, a norma insculpida no artigo 150, IV, da Constituição Federal, que veda a utilização de tributo com efeito de confisco está sendo desrespeitada, cabendo, portanto, tanto aos Tribunais Administrativos como aos Judiciais coibir as multas exigidas de feitio confiscatório. Aliás, a jurisprudência do Colendo Supremo

Tribunal Federal é mansa e pacífica neste sentido e determina reduzir as multas excessivas aplicadas pelo fisco, conforme decisões abaixo transcritas:

...

Com efeito, conforme se pode verificar pela remansosa jurisprudência do C. Supremo Tribunal Federal acima transcrita, deve haver redução de multa excessiva.

Nesse sentido, vale mencionar a louvável doutrina do mestre ALIOMAR BALEIRO que, com grande capacidade de análise e agudeza de crítica, na sua obra "Direito Tributário Brasileiro", diz o seguinte:

...

A Impugnante, cumpredora dos seus deveres para com o fisco, ressalta estar plenamente imbuída da consciência cívica e política a que alude o ilustre Professor, porém, no estrito cumprimento de seus deveres, não pode concordar de forma alguma, com a cobrança de multa excessiva e confiscatória a base de 150% do valor principal, pois tal fato não é condizente com a realidade democrática pela qual atravessa o país e, que vai de encontro aos ditames constitucionais.

Cumpre ressaltar também, que com o advento do Código de Defesa do Consumidor (Lei 8.078/90), o Governo Federal determinou que as multas não podem ser cobradas acima do percentual de 2% sobre o valor do débito (Art. 52, § 1º). Tal fato fere o princípio da moralidade administrativa, constitucionalmente consagrado.

Por todo o acima exposto, requer a impugnante seja acatada a presente defesa, com a consequente ANULAÇÃO do presente Auto de Infração, ou caso V.Sa. assim não entenda, o que se aventa sem se admitir, seja declarada improcedente pela incorreta imputação de multa, como medida de pleno direito e de inteira Justiça!!!

A já citada 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis, analisando o feito fiscal e a peça de defesa, decidiu, por meio do Acórdão nº. 07-35.949, de 07 de novembro de 2014, pela procedência das lançamentos tributários.

O referido julgado foi assim ementado:

AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO COM ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. POSSIBILIDADES LEGAIS DE DEDUTIBILIDADE.

Além da alienação do investimento em coligada ou controlada avaliado pelo patrimônio líquido, a outra possibilidade legal de deduzir a amortização do ágio na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL fica restrita à hipótese prevista no art. 386, inciso III, do RIR de 1999, qual seja, em que a pessoa jurídica absorve o patrimônio de outra em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, ou em que a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS ENTRE EMPRESAS LIGADAS. AVALIAÇÃO UNILATERAL DE PATRIMÔNIO. ÁGIO. REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA INDEVIDA.

O ágio somente pode ser admitido quando decorrente de transações envolvendo partes independentes, condição necessária à formação de um preço justo para os ativos envolvidos. Nos casos em que seu aparecimento acontece no bojo de transações entre entidades sob o mesmo controle, o ágio não tem consistência econômica ou contábil, configurando geração artificial de resultado cujo registro contábil é inadmissível. Por consequência, não tem existência jurídica, e a despesa com sua amortização é indeditável.

A INEXISTÊNCIA DE ÁGIO INTERNO. DENOMINAÇÃO INADEQUADA.

Eventual valorização de investimento ou patrimônio de empresa, verificada em Laudo de Avaliação, na hipótese de transferência a outra empresa por força de operações societárias envolvendo apenas empresas de um mesmo grupo econômico, não tem natureza de ágio, seja porque não se pode reconhecer a existência de uma mais valia originada de forma unilateral, ou mesmo porque não há custo de aquisição, principalmente quando restar evidenciado que seu surgimento só se fez presente para uma única finalidade, qual seja, a redução artificial de tributos.

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de constitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL.

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo questões de direito específicas a serem apreciadas, estende-se ao lançamento decorrente (CSLL) a decisão proferida em relação ao lançamento principal (IRPJ).

Irresignada, a contribuinte fiscalizada interpôs recurso voluntário, fls. 625/637, em que, renovando argumentos expendidos na peça impugnatória, traz razões no sentido de sustentar a iliquidez do lançamento e a legalidade e constitucionalidade das operações realizadas e, por consequência, a ilegalidade e constitucionalidade da autuação, bom como da multa de ofício de 150%.

No que tange à imputação de responsabilidade tributária, a Recorrente, destacando que "*o fato de não estar na impugnação não significa dizer que concordou a impugnante com tal absurdo*", alega que "*não há qualquer fundamento legal para se manter o sócio da recorrente como solidário na imposição tributária atacada*".

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às fls. 647/655.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço do apelo

Cuida o presente processo de exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), relativas ao anos calendário de 2010, 2011 e 2012, formalizadas com base em glosa de despesas com amortização de ágio e falta de declaração e recolhimento de exações devidas.

Em conformidade com o Termo de Verificação Fiscal e Responsabilidade Tributária, fls. 04/14, temos:

i) nos anos-calendário 2010 e 2011, a fiscalizada apropriou despesas de amortização de ágio nas aquisições de investimentos avaliados pelo patrimônio líquido nos montantes de R\$ 40.094.564,20 e R\$ 40.094.894,52, respectivamente;

ii) a empresa FIC DISTRIBUIDORA DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA (atual ROYAL FIC), foi constituída em 19/03/1999, com capital social de R\$ 20.000,00, tendo como sócios os Srs. ÉDIO NOGUEIRA e OSVALDO ZAGUINE, cada um com 50% de participação na sociedade;

iii) em 17/06/1999, o capital social foi alterado para R\$ 1.000.000,00, retirando-se da sociedade o Sr. OSVALDO ZAGUINE e sendo admitido o Sr. VILSON NOGUEIRA, com participação na sociedade de R\$ 1.000,00, sendo os R\$ 999.000,00 restantes de titularidade do Sr. ÉDIO NOGUEIRA.;

iv) em outubro de 2005, por meio de Laudo, a ROYAL FIC foi avaliada em R\$ 401.751.980,00 (avaliação efetuada pelo método do fluxo de caixa descontado, levando em consideração a expectativa de rentabilidade futura com base no desempenho da empresa em anos anteriores);

v) até outubro de 2005, o denominado GRUPO FIC era composto pelas empresas EN ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES S/A e ROYAL FIC;

vi) desde a sua constituição, o Sr. ÉDIO NOGUEIRA e a Sra. CARMEN SILVA JUNQUEIRA NOGUEIRA são os diretores da EN ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES S/A;

vii) após a reavaliação da ROYAL FIC, foi promovido aumento de capital social da EN ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES S/A, cuja integralização foi efetuada pelo Sr. ÉDIO NOGUEIRA com parte da quotas que ele possuía na ROYAL FIC;

viii) a EN ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES S/A passou, então, a possuir as quotas representativas de 99,8% do capital social da ROYAL FIC, ficando o Sr. ÉDIO NOGUEIRA com 0,1% e o Sr. VILSON NOGUEIRA com os outros 0,1%;

ix) em novembro de 2005, foi constituída a empresa PETROFIC PARTICIPAÇÃO E INVESTIMENTOS EMPRESARIAIS LTDA, tendo como sócios o Sr. ÉDIO NOGUEIRA e a EN ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES S/A;

x) o capital social da PETROFIC, no valor de R\$ 400.950.000,00, foi assim dividido: ÉDIO NOGUEIRA ficou com 1.504 quotas, no valor total de R\$ 1.504,00, integralizadas em moeda corrente; e a EN ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES S/A ficou com 400.948.496 quotas, no valor total de R\$ 400.948.496,00, integralizadas por meio de quotas da ROYAL FIC;

xi) para efeito de integralização de capital, as quotas da ROYAL FIC foram avaliadas a valor de mercado, pelo valor de R\$ 400.948.496,00, conforme Laudo de Avaliação;

xii) no Balanço Patrimonial da PETROFIC, elaborado em 30/09/2006, a contrapartida do capital social integralizado pela EN no Ativo Permanente foi INVESTIMENTOS - ÁGIO INVESTIMENTOS: R\$ 400.948.496,00;

xiii) a PETROFIC passou, então, a ser controladora da ROYAL FIC, detendo 99,8% do seu capital social.

xiv) completando a operação, a ROYAL FIC (controlada) incorporou a PETROFIC (controladora), recepcionando o ágio contabilizado e passando a amortizá-lo.

Diante da glosa das despesas com amortização de ágio e da manutenção dos lançamentos tributários pela autoridade julgadora de primeira instância, a contribuinte interpôs recurso voluntário, cujas razões passo a apreciar.

LEGALIDADE E CONSTITUCIONALIDADE DA OPERAÇÃO E CONSEQUENTE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE DA IMPOSIÇÃO TRIBUTÁRIA, BEM COMO DA MULTA QUALIFICADA DE 150%

Alega a Recorrente que o fundamento utilizado para qualificar a multa aplicada "*não se confirma*". Diz que a operação se deu dentro dos estritos limites da lei vigente à época da ocorrência dos fatos. Alega que a Lei nº 9.532/97, ao conceder incentivo tributário autorizando o aproveitamento do ágio na circunstância versada nos autos, não trouxe qualquer restrição a sua utilização por meio de *holdings*. Fazendo referência à INSTRUÇÃO CVM nº 349, assinala: "*Como já dissemos, não podemos admitir, em nosso ordenamento pátrio, que para lançamento de tributos federais, cuja atividade, de acordo com o já citado artigo 142 do Código Tributário Federal seja absolutamente vinculada ao texto legal, seja utilizada uma norma interpretativa de lógica econômica, prevista na Instrução da Comissão de Valores Mobiliários, com o condão de distorcer disposto em lei, sob pena de estar se ferindo o próprio princípio constitucional da legalidade, previsto no artigo 150 da Constituição Federal (dispositivos retro transcritos)*".

Registro que, nos termos do consignado no Termo de Verificação Fiscal, as despesas de ágio aqui tratadas decorrem das mesmas operações apreciadas nos autos do processo administrativo nº 19515.721874/2013-55, julgado em segunda instância por esta Turma Julgadora em sessão realizada em 04 de fevereiro de 2015, tendo como Relator o Ilustre Conselheiro Carlos Augusto de Andrade Jenier.

Na ocasião, o Colegiado, por unanimidade de votos, decidiu dar provimento ao recurso de ofício então interposto e negar provimento ao recurso voluntário.

Tendo integrado a Turma Julgadora por ocasião do julgamento acima referenciado, peço licença para reproduzir fragmentos do voto proferido no acórdão nº 1301-000.762, que, a meu ver, são suficientes para rebater em boa medida as razões recursais trazidas pela autuada.

[...]

Seguindo nas considerações da contribuinte, analisa-se, então, as circunstâncias próprias e específicas a respeito da operação societária encetada, e, no caso, a discussão a respeito da (in)validade do ágio e a (im)possibilidade de sua amortização.

Analisando, de forma geral, a operação societária perpetrada, verifica-se que, no caso, ao contrário do que sustenta a recorrente, a acusação fiscal não se limita a simplesmente discutir a desnecessidade da criação de uma (outra) empresa *holding*, absolutamente.

Na verdade, existe um emaranhado de circunstâncias próprias levantadas pelos agentes da fiscalização que, no caso, conduzem à inadmissibilidade dos fatos praticados.

Inicialmente, relevante destacar que ambas as empresas apontadas (Petrofic Participação e EN Administração) tratavam-se de "empresas de papel, com capital social registrado em valor simbólico, e, todas elas, submetidas ao comando de um único agente, o Sr. Édio Nogueira".

Conforme aqui antes destacado, estes foram os fatos relacionados à operação analisada:

...

A sociedade Fic Distribuidora de Derivados de Petróleo Ltda. (depois Royal Fic Distribuidora de Derivados de Petróleo Ltda.), em março de 1999, tinha por sócios Édio Nogueira e Osvaldo Zaguine. O capital social era de R\$ 20.000,00.

Em junho de 1999, o capital social foi alterado para R\$ 1.000.000,00 e o sócio Osvaldo Zaguine se retirou, ingressando em seu lugar Vilson Nogueira.

Em outubro de 2005, procedeu-se a uma avaliação econômica da empresa, que apontava para um valor de R\$ 401.751.980,00, com base na expectativa de rentabilidade em exercícios futuros.

Ao mesmo tempo, procedeu-se na sociedade EN Administração e Participações S/A um aumento do capital social. Édio Nogueira, um de seus sócios, integralizou o capital social mediante a transferência das quotas do capital da Fic Distribuidora (atual Royal Fic). A EN Administração e Participações S/A passou a possuir a quase totalidade das quotas do capital da Fic Distribuidora (atual Royal Fic). O capital social, à época, era de R\$ 1.000.000,00, assim distribuído: EN Administração e Participações: R\$ 998.000,00 (99,8%); Édio Nogueira R\$ 1.000,00 (0,1%) e Vilson Nogueira: R\$ 1.000,00 (0,1%).

Em novembro de 2005, foi constituída a sociedade Petrofic Participação e Investimentos Empresariais Ltda., com um capital social de R\$ 400.950.000,00,

tendo por sócios Édio Nogueira, cuja participação societária era de R\$ 1.504,00, e EN Administração e Participações que detinha o restante do capital no valor de R\$ 400.948.496,00.

A EN Administração e Participações integralizou o capital mediante a transferência das quotas do capital da Fic Distribuidora (atual Royal Fic) para a Petrofic Participações por R\$ 400.948.496,00. A transferência das quotas se fez com um ágio estratosférico, superior a 40.000%.

Em novembro de 2005, no balanço patrimonial da Petrofic Participações, existia uma conta do ativo permanente registrando um ágio em investimento de R\$ 400.948.496,00.

A Petrofic Participações passou a ser controladora da Fic Distribuidora (atual Royal Fic), com 99,8% do capital social.

Em 2006, a Fic Distribuidora (atual Royal Fic), empresa controlada, incorporou a controladora Petrofic Participações, o que rendeu ensejo à transferência do ágio da contabilidade da empresa incorporada para a contabilidade da incorporadora. Daí em diante, a Fic Distribuidora (atual Royal Fic) passou a amortizar o ágio, que, na origem, foi constituído a partir da expectativa de rentabilidade da própria Fic Distribuidora (atual Royal Fic).

A partir desse contexto fático, verifica-se que, no caso, trata-se de operação societária entabulada entre empresas que compõem o mesmo grupo empresarial, o que, apesar de sozinho não ser (à época), a meu sentir, suficiente para a invalidação do procedimento, para a sua efetiva validação exigiria uma série de outras comprovações, efetivamente não observadas no caso.

Em primeiro lugar, chama a atenção a indicação do "ágio estratosférico", obtido a partir da simples reavaliação das quotas da empresa que, sob o suposto fundamento da expectativa de rentabilidade futura, promoveu um saldo superior a 40.000% (quarenta mil por cento), sem que, para tanto, houvesse qualquer registro de transferência própria de riquezas.

Aliás, todos os fundamentos das operações apresentadas decorrem desse "surgimento" de patrimônio, o que, com toda a certeza, mostrando-se absurdo, fragiliza a confiabilidade pretendida nas operações encetadas.

A engenharia apontada consubstancia-se, no caso, na espúria prática da constituição do chamado "*ágio de si mesmo*", que demonstra, até não mais caber, efetiva e própria prática de simulação, inadmissível em nosso sistema normativo tributário.

Aliás, a par de ainda muito discutidas as circunstâncias próprias de configuração da invalidade das operações de constituição de ágio por meio dos chamados "atos simulados" ou ainda, em certas circunstâncias, a existência do chamado "planejamento tributário irregular", conforme, inclusive, verifica-se no seguinte precedente colhido:

...

Conforme se verifica, a jurisprudência deste Conselho tem se desenhado no sentido de exigir, para a regularidade da constituição do ágio, a presença dos seguintes e específicos requisitos:

ii) 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.*

No caso presente, todas as três considerações apontadas apresentam-se ausentes, tendo em vista i) a inexistência de prova de pagamento do montante do ágio indicado; ii) a efetiva existência de umbilical vinculação entre cada uma das empresas relacionadas; e iii) a total inadequação do laudo apontado que, como se verificou, indicava uma estratosférica expectativa de rentabilidade futura.

A operação, da forma como delineada, por se apresentar como efetiva e verdadeira hipótese de "ágio de si mesmo", sobretudo porque o valor da expectativa considerada era, exatamente, da própria empresa ulteriormente beneficiada na amortização, o que, também por isso, impõe a total e completa invalidade do ágio constituído, e, a partir daí, a impossibilidade de sua utilização na amortização pretendida.

Em face dessas considerações, entendo, no presente caso, restar completa e efetivamente configurada a invalidade da operação societária pretendida, sobretudo por considerar-se como efetiva e própria apuração de "ágio de si mesmo", não havendo, assim, condições lícitas de admissão de sua amortização, da forma como pretendido.

Da aplicação da multa agravada

Ultrapassada a questão a respeito da avaliação da invalidade da geração do ágio na presente vertente, relevante agora observar, especificamente, a regularidade da aplicação de qualificação da multa aplicada.

Inicialmente, como se sabe, o fundamento básico e próprio para a aplicação da qualificadora das multas de ofício, encontram-se nas sendas próprias disposições do Art. 44 da Lei 9.430/96, que, em sua redação atual, assim, inclusive, especificamente se apresenta:

...

Para a adequada aplicação das disposições, deve-se observar as específicas disposições da Lei 4.502/64, que, definindo as condutas específicas em seus art. 71, 72 e 73, assim então especificamente aponta:

...

Pela análise dessas disposições, verifica-se que a conduta descrita da contribuinte enquadra-se, sim, perfeitamente, nas disposições do art. 72 daquele diploma, sobretudo porque, conforme verificado, com as operações aqui descritas intentava-se a prática ***dolosa tendente a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.***

Diante dessas considerações, verificando-se a efetiva e própria prática de atuação fraudulenta pelos agentes da contribuinte, regular, verifica-se, é a aplicação da qualificação da multa de ofício aplicada, sendo mantida, assim, no patamar de 150% (cento e cinquenta por certo) nos termos e fundamentos então especificamente apresentados.

Não me parece que outra seja a decisão no presente caso, que não a integral manutenção da exigência formalizada, inclusive com a exasperação da penalidade aplicada, seja em virtude do audacioso "plano" engendrado pela Recorrente objetivando evitar a incidência tributária, seja em razão da rasa argumentação trazida pela peça de defesa.

O planejamento tributário engendrado pela Recorrente, que ao menos no que tange aos seus efeitos fiscais revela o lado perverso das práticas adotadas sob esse manto, representou, em síntese, a criação de uma despesa que tem por base a própria mais valia do seu patrimônio.

Diante dos fatos retratados, não me parece restar dúvida de que a fiscalizada agiu intencionalmente (dolosamente) no sentido de impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, das suas condições pessoais, afetando, assim, as obrigações tributárias principais.

No caso vertente, a meu ver, a qualificação da penalidade é ínsita à própria infração imputada, isto é, se existente essa, não há como deixar de admitir a exasperação da multa de ofício, vez que a irregularidade apontada encontra seu maior suporte no artificialismo da reorganização societária empreendida.

RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO

Relativamente à inclusão do Sr. ÉDIO NOGUEIRA como responsável solidário, a Recorrente argumenta que o fato de não estar na impugnação não significa dizer que concordou com a imputação feita pela Fiscalização. Afirma que, ao pleitear a anulação total da autuação, incluiu também a "*responsabilização*". Adiante, traz considerações acerca da SOLIDARIEDADE, fazendo referência às disposições dos arts. 121 e 135 do Código Tributário Nacional.

A meu ver, múltiplas são as razões para que não se exclua o Sr. ÉDIO NOGUEIRA do pólo passivo da obrigação tributária formalizada. Entre tantas outras, cito apenas as seguintes: essa questão (imputação de responsabilidade tributária) não foi objeto de impugnação; a pessoa jurídica não tem legitimidade para apresentar defesa administrativa relacionada à imputação formalizada contra o seu sócio; e, ainda que se ultrapasse tais razões, a peça de defesa, a rigor, não traz qualquer argumento no sentido de demonstrar que o Sr. ÉDIO NOGUEIRA não participou ativamente dos atos que resultaram na evasão fiscal descortinada pela Fiscalização.

No que tange ao primeiro dos motivos acima apontados, esclareço que, a teor do que dispõe o artigo 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, na redação que lhe foi dada pela Lei nº 9.532, de 1997, abaixo transcrita, a matéria que não tenha sido expressamente contestada, considerar-se-á não impugnada.

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Assim, não tendo sido objeto de impugnação, carece competência à autoridade de segunda instância para dela tomar conhecimento em sede de recurso voluntário.

Diante de todo o exposto, conduzo meu voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso.

"documento assinado digitalmente"

Wilson Fernandes Guimarães - Relator

CÓPIA