



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

**Processo nº** 19515.721874/2013-55  
**Recurso nº** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 1301-001.762 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 04 de fevereiro de 2015  
**Matéria** Amortização de ágio  
**Recorrentes** ROYAL FIC DISTRIBUIDORA DE DERIVADOS DE PETRÓLEO S/A E  
ÉDIO NOGUEIRA (CPF 725.103.408-59)  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2009

RECURSO DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, INCISO III DO CTN. DESCABIMENTO.

Inexistindo qualquer fundamento legal nas disposições do Art. 135, inciso III do CTN para delimitar a responsabilidade do agente apenas às multas qualificadas, da forma como pretendido pela r. decisão de primeira instância, inviável aqui se mostra a sua manutenção.

Nos termos daquele dispositivo são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

RECURSO VOLUNTÁRIO. PRELIMINAR DE NULIDADE. ERRO NA INDICAÇÃO DOS FUNDAMENTOS JURÍDICOS DA AUTUAÇÃO. AFASTAMENTO.

Tendo a contribuinte perfeitamente compreendido todas as circunstâncias fáticas que envolveram a fiscalização efetivada e, por força disso, regularmente apresentado a sua defesa, descabe qualquer consideração a respeito do acolhimento da preliminar de nulidade apontada (relativa a suposto erro na indicação dos fundamentos da autuação), estando, pois, aqui já perfeitamente superada.

**AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO PREMISSAS.**

As premissas básicas para amortização de ágio, com fulcro nos art. 7o., inciso III, e 8o. da Lei 9.532 de 1997, são: i) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio; ii) a realização das operações originais entre partes não ligadas; iii) seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura. Nesse contexto

não há espaço para a dedutibilidade do chamado “ágio de si mesmo”, cuja amortização é vedada para fins fiscais, sendo que no caso em questão essa prática ocorreu.

MULTA QUALIFICADA. ÁGIO FICTÍCIO. FRAUDE. CARACTERIZAÇÃO.

O registro contábil e a subsequente amortização de ágio fictício caracteriza conduta fraudulenta dolosa, nos termos do Art. 72 da Lei 4.502/564, autorizando a aplicação de multa qualificada.

DESPESA COM CONSULTORIA E ASSESSORIA. INDEDUTIBILIDADE.

Os pagamentos feitos como contraprestação de serviços de consultoria e assessoria só podem ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL quando ficar demonstrada a vinculação da despesa com a atividade econômica exercida pelo contribuinte.

No caso presente, apesar de regularmente intimada, a contribuinte sequer demonstrou quais teriam sido os serviços efetivamente prestados, não se podendo, assim, admitir a dedutibilidade pretendida.

RECEITAS FINANCEIRAS. ESTORNO.

A inobservância, pela contribuinte, das regras próprias contidas nas disposições do Art. 9º da Lei 9.430/96, impõe o oferecimento à tributação dos montantes baixados a título de provisão para devedores duvidosos.

CSLL. DIPJ. DECLARAÇÃO DE DÍVIDA PELA CONTRIBUINTE. INEXISTÊNCIA. SÚMULA CARF N. 92

A DIPJ, desde a sua instituição, não constitui confissão de dívida, nem instrumento hábil e suficiente para a exigência de crédito tributário nela informado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, 1) Por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso de ofício. 2) Por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(Assinado digitalmente)

VALMAR FONSECA DE MENEZES - Presidente.

(Assinado digitalmente)

CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Valmar Fonseca de Menezes (Presidente), Wilson Fernandes Guimarães, Valmir Sandri, Paulo Jakson da Silva Lucas, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

## Relatório

Levando em conta a regular apresentação da matéria discutida nos autos pelo relatório oferecido pela r. decisão de primeira instância, dele destaco:

Trata-se de impugnação apresentada contra lançamento que formalizou a exigência de crédito tributário relativo a IRPJ e CSLL, no montante de R\$ 20.437.382,14, no qual, além do próprio tributo, estão compreendidos a multa e os juros de mora, tendo como fundamento legal o art. 3º da Lei nº 9.249/1995 e os demais dispositivos indicados nos autos de infração de fls. 682 a 696.

O lançamento foi motivado pelas seguintes infrações: dedução de despesas não necessárias ao exercício da atividade econômica; amortização de ágio fictício; e exclusão indevida de receitas financeiras. Em relação à CSLL, além das três infrações já mencionadas, constatou-se a falta de adição à base de cálculo de despesas não dedutíveis no valor de R\$ 56.108.513,87.

Figuram no polo passivo Royal Fic Distribuidora de Derivados de Petróleo S/A e, como solidariamente responsável, o sócio Édio Nogueira, conforme consta do Termo de Sujeição Passiva Solidária de fl. 698.

As conclusões a que chegou a auditoria fiscal estão relatadas no Termo de Verificação Fiscal e Responsabilidade Solidária de fls. 659 e 674, que podem ser assim resumidas:

Na apuração do resultado do ano base 2009, a contribuinte apropriou despesas de amortização de ágio na aquisição de investimento avaliado pelo patrimônio líquido, no montante de R\$ 40.094.872,08, conforme inserido na linha 46 da ficha 06A da DIPJ.

O ágio ingressara em sua contabilidade em decorrência da incorporação (pela contribuinte) de sua controladora, ocorrida no ano de 2006. A operação, denominada incorporação às avessas (na qual a sociedade controlada incorpora a controladora), teve como única finalidade o não pagamento de tributos, configurando operação simulada, pois destituída de qualquer motivação que não fosse a meramente tributária. Não existiu, por conseguinte, propósito negocial.

Os fatos se sucederam na seguinte ordem:

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 Fiscalização entendeu ter havido simulação em toda essa engenharia societária. O contrato social de constituição da Petrofic Participação foi arquivado na Junta Comercial do Estado de São Paulo em 21 de março de 2006. A incorporação da Petrofic Participação pela FIC Distribuidora (atual Royal FIC) se deu em 1º de outubro de 2006, ou seja, cinco meses e dez dias depois.

O Protocolo e Justificação de Incorporação, que faz parte da primeira alteração contratual da Petrofic Participação, em 1º de outubro de 2006, deixa expresso:

“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.”

A autoridade fiscal chama a atenção para o fato de que o balanço patrimonial da Petrofic Participação evidencia que: a) não houve qualquer atividade operacional ao longo de sua existência; b) não foi registrada uma única movimentação contábil que não a relativa à sua constituição; e c) a Petrofic Participações jamais teve um único funcionário.

Diante disso, a autoridade fiscal pôs em dúvida a veracidade da assertiva segundo a qual a incorporação visava “a otimização dos recursos disponíveis com redução de estruturas administrativas aplicadas no desenvolvimento das atividades objeto das respectivas empresas”.

Questiona a autoridade lançadora:

*Em que consistira a estrutura da Petrofic Participação?*

*O que seria reduzir a estrutura de uma empresa que não realizava qualquer atividade operacional?*

*Por não ter custos e despesas, o que há para otimizar em relação à Petrofic?*

*Qual a real finalidade com que foi constituída a Petrofic?*

A sucessão das operações societárias, a proximidade temporal entre elas e o fato de as três empresas envolvidas nas operações terem como sócio majoritário a mesma pessoa física, Édio Nogueira, põem em evidência que nunca houve a real intenção de constituir uma sociedade empresária; mas, sim, a intenção de criar uma sociedade efêmera, de passagem, que possibilitasse o registro de ágio a ser amortizado posteriormente por empresa do mesmo grupo econômico.

Quanto ao laudo de avaliação que serviu de suporte à constituição do ágio, se pode afirmar que suas conclusões (ou previsões) se frustraram, já que a expectativa de rentabilidade não se consumou na proporção esperada. Por isso, concluiu a Fiscalização que o laudo é imprestável para o que se propunha, ou seja, legitimar a constituição do ágio.

A empresa foi avaliada em R\$ 401.751.980,00, considerando uma rentabilidade futura que não se concretizou. O fluxo estimado de receitas, para os anos subsequentes, se manteve em patamares menores do que os que foram estimados.

A Fiscalização rejeitou o laudo de avaliação econômica, em vista dos indícios de que o documento é uma peça no contexto de um arranjo societário que traz a marca da simulação.

Considerando, portanto, todas essas circunstâncias, foi efetuada a glosa das despesas de amortização de ágio, contabilizadas no ano base 2009, exercício 2010, daí resultando o lançamento de crédito tributário de IRPJ e CSLL.

Fiel ao entendimento de que houve ato jurídico simulado, com o propósito de suprimir tributo, aplicou-se a multa qualificada, cujo percentual é de 150% sobre o valor do crédito tributário reduzido.

Outra infração colhida no procedimento fiscal foi a dedução de despesas não necessárias ao exercício da atividade econômica. A contribuinte foi intimada a apresentar documentação hábil para comprovar as despesas contabilizadas na conta “3031020008 - Consultoria e Assessoria”, no valor de R\$ 2.467.607,84. Foram apresentados vários documentos, dos quais muitos não possuíam valor fiscal. Além disso, constatou-se que as despesas não atendiam aos requisitos da necessidade, usualidade e normalidade que, em conjunto, conferem, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, dedutibilidade à despesa.

A contribuinte não conseguiu comprovar que tais despesas estivessem intrinsecamente relacionadas à produção ou à comercialização dos bens ou serviços inerentes à sua atividade empresarial.

A terceira infração consistiu na exclusão indevida de receitas financeiras no valor de R\$ 18.089.405,08, que se materializou pelo lançamento a débito na conta de resultado “3038020010 – Juros s/Contratos Usinas”. Intimado a esclarecer o lançamento, a contribuinte apresentou documentos internos sem valor de prova.

Quanto à CSLL, disse a autoridade lançadora que, na apuração do lucro real, base de cálculo do IRPJ (Ficha 09A da DIPJ do exercício 2010, ano base 2009), a contribuinte efetuou a adição de despesas operacionais – soma de parcelas não dedutíveis, Linha 05, no valor de R\$ 56.108.513,87 (Ficha 05A, Linha 33). Porém, no cálculo da CSLL, declarado na Ficha 17, o mesmo não foi feito. O valor não foi adicionado (Linha 05) à base de cálculo da CSLL, conforme dispõe o art. 13 da Lei nº 9.249/1995.

Não resignada, Royal Fic Distribuidora de Derivados de Petróleo S/A apresentou impugnação alegando, preliminarmente, a nulidade do lançamento, porquanto não foram indicados os dispositivos legais pertinentes. Os dispositivos citados não são capazes de lastrear a glosa do ágio; a tributação das receitas financeiras, que nenhum ganho ou acréscimo representa; nem os ajustes da base de cálculo da CSLL.

O lançamento é ato administrativo previsto nas leis reguladoras do processo fiscal, que estabelecem requisitos de cuja observância depende a validade do ato. No caso, estão arrolados diversos dispositivos legais que não se prestam a justificar a pretensão fiscal.

A par desse vício, o lançamento não contém a exata descrição dos fatos, nem a capitulação da tributação e das penalidades, impedindo o exercício do direito de defesa.

No mérito, afirmou que a autoridade lançadora incorreu em vários equívocos e impropriedades jurídicas, representados por imputação de infrações e delitos tributários mutuamente excludentes, como a simulação e a fraude, que são figuras delituosas que objetivam resultados distintos.

O que a autoridade pretende é impedir a dedução do ágio por rentabilidade futura. A impugnante admitiu que a rentabilidade esperada não foi alcançada, mas atribuiu tal circunstância a fatores de mercado que afetaram o setor.

Ressaltou que o vício apontado pela autoridade fiscal deve ser provado e declarado por sentença judicial para que seja possível desclassificar ou desconsiderar um negócio privado. Ao Fisco falece competência para declarar a anulabilidade ou a nulidade dos atos praticados pelo contribuinte, sob as regras do direito privado.

A impugnante reiterou a legitimidade da dedução do ágio. Disse que a Petrofic Participação era uma holding que registrava seus investimentos em controladas e coligadas pelo valor patrimonial de mercado, conforme laudo de avaliação. Lembrou que não existe legislação regulando as incorporações. A Lei nº 6.404/1976 não estabelece qualquer vedação a que uma sociedade controlada incorpore sua controladora.

A legislação tributária permite o registro do ágio em investimento, desde que, para tanto, haja justa motivação econômica, lastreada em laudo técnico de avaliação. A impugnante atendeu a tais requisitos.

Não foi praticado nenhum ato vazio de conteúdo econômico ou com a única finalidade de gerar uma parcela de ágio de forma artificial e inexistente. O fato de a expectativa de rentabilidade ter sido frustrada se deve a fatores de conjuntura econômica fora do controle da impugnante. O ágio registrado na operação de incorporação reversa decorre do registro do investimento pelo valor de mercado.

Sustentou a validade jurídica do ágio interno, afirmando que para fins fiscais não existe diferença entre o ágio formado em operações envolvendo empresas do mesmo grupo e empresas sem qualquer ligação.

Quanto à multa qualificada, a impugnante afirmou que a autoridade lançadora presumiu o intuito de fraude, sem comprová-lo. Negou ter ocorrido qualquer ato

fraudulento. Disse que não estava presente nenhuma das circunstâncias previstas nos arts. 71 a 73, da Lei nº 4.502/1964. A aplicação da multa é descabida e infundada por completa ausência de suporte legal. Portanto, impõe-se a redução do percentual para 75%.

Quanto à glosa dos custos tidos pela autoridade lançadora como não dedutíveis, ponderou que as despesas glosadas são relativas a serviços de toda sorte, de auditoria a conservação, que foram prestados por pessoas físicas e jurídicas. A lei não exige que a despesa seja habitual ou periódica. Pode ser excepcional ou esporádica, desde que seja usual ou normal ao tipo de empreendimento, negócio, operação ou atividade. Nesse sentido, uma despesa é necessária quando inerente à atividade social ou a ela relacionada, sendo capaz de produzir rendimentos. Assim, considerando a atividade econômica da impugnante, pode-se concluir que todas as despesas glosadas são dedutíveis.

Relativamente às receitas financeiras, aduziu que não houve qualquer ganho ou acréscimo patrimonial que possa ensejar lançamento de tributo. Em 2008, registrou-se no ativo o valor de R\$ 18.089.405,08, referente a juros sobre contratos firmados com usinas produtoras de açúcar e álcool. O lançamento não implica qualquer hipótese de ganho ou acréscimo patrimonial.

Em 2009, após a publicação do termo de aprovação do pronunciamento técnico CPC nº 25, de 26 de junho de 2009, a auditoria externa concluiu que os devedores se encontravam em estado pré-falimentar e que o crédito deveria ser integralmente estornado. Os advogados que cuidavam da cobrança judicial do crédito entenderam que era difícil a realização financeira do ativo e, em face dessa avaliação, a impugnante reconheceu a perda.

Foi então lançado a crédito da conta do ativo o valor de R\$ 5.318.584,70, em contrapartida de débito em conta de resultado.

Esse ativo não poderia ter influenciado o resultado, a teor do disposto no CPC nº 25, itens 31 a 35. Entretanto, fiscalizando o ano de 2009, a autoridade lançadora não entendeu que se tratasse de um estorno de lançamento anterior. Apesar disso, não há qualquer receita financeira auferida.

No que toca, especificamente, à falta de adição de despesas indedutíveis à base de cálculo da CSLL, não seria cabível a imposição de multa de 75%, porque o débito estava informado na ficha 17A da DIPJ de 2010 e, assim sendo, já era conhecido do Fisco. A multa não se aplica quando o débito está informado em qualquer modalidade de declaração.

Com base nessas alegações, pugnou pela improcedência do lançamento.

O segundo impugnante, Édio Nogueira, além de reiterar os mesmos argumentos já articulados por Royal Fic Distribuidora, alegou falta de legitimidade para figurar no polo passivo.

Disse que, no entendimento da autoridade lançadora, basta transcrever os arts. 121 e 135 do Código Tributário Nacional - CTN, para atribuir responsabilidade tributária ao impugnante.

O procedimento seria arbitrário e ilegal. Isso porque só pode ser atribuída responsabilidade tributária ao administrador nos casos em que a multa seja qualificada. O Superior Tribunal de Justiça – STJ já decidiu que não há

responsabilidade pessoal no caso de falta ou insuficiência de recolhimento de tributos por parte da pessoa jurídica. Além disso, só se admite responsabilização do administrador quando sua atuação seja a causa do evento.

Outrossim, não se pode imputar responsabilidade tributária a quem tenha agido de boa-fé. Não havendo indícios de que o impugnante tenha se beneficiado de forma indevida ou ilegal do fato, em prejuízo do Fisco, não lhe deve ser atribuída qualquer responsabilidade pessoal. A mera transcrição de dispositivos legais não autoriza o procedimento contra o impugnante.

Com esses argumentos, pediu sua exclusão do polo passivo da autuação.

A partir da análise dessas considerações, entendeu a douta 2ª Turma da DRJ/CGE pela PROCEDÊNCIA PARCIAL da impugnação, apontando, na ementa do acórdão, os seguintes e específicos fundamentos:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

*Ano-calendário: 2009*

**NULIDADE. CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA. DESCRIÇÃO QUE PERMITE A COMPREENSÃO DOS FATOS. VALIDADE DO LANÇAMENTO.**

*É válido o lançamento quando a descrição fática nele contida permitir ao interessado saber o fato que lhe é imputado, não havendo, nesse caso, prejuízo que possa ensejar a declaração de nulidade do ato administrativo.*

**OPERAÇÃO ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO. ÁGIO. FALTA DE FUNDAMENTO ECONÔMICO. INEFICÁCIA PARA FINS TRIBUTÁRIOS.**

*O ágio sem fundamento econômico e oriundo de operação realizada entre empresas do mesmo grupo, ou de alguma forma ligadas entre si, é ineficaz perante o Fisco, não podendo a respectiva amortização ser deduzida da base de cálculo do IRPJ.*

**MULTA QUALIFICADA. ÁGIO FICTÍCIO. DOLO. CARACTERIZAÇÃO.**

*O registro contábil e a subsequente amortização de ágio fictício caracteriza conduta dolosa, autorizando a aplicação de multa qualificada.*

**DESPESA COM CONSULTORIA E ASSESSORIA. DEDUTIBILIDADE. PROVA DA VINCULAÇÃO COM A ATIVIDADE ECONÔMICA. REQUISITO.**

*Os pagamentos feitos como contraprestação de serviços de consultoria e assessoria só podem ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL quando ficar demonstrada a vinculação da despesa com a atividade econômica exercida pelo contribuinte.*

**PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. DEDUTIBILIDADE. REQUISITOS. LEI Nº 9.430/1996.**

*Para fins de apuração do lucro real, a dedução de perdas no recebimento de créditos deve observar os requisitos estabelecidos no art. 9º da Lei nº 9.430/1996.*

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIO ADMINISTRADOR. ATOS DOLOSOS. INFRAÇÃO DE LEI.**

*Responde pelos créditos tributários devidos o sócio administrador de pessoa jurídica de direito privado quando, na administração da empresa, pratique atos dolosos com violação de lei.*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

*Ano-calendário: 2009*

*DÉBITO DECLARADO. CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO. DECLARAÇÃO INSTITUÍDA COM ESSE FIM.*

*Produz efeito de constituição de crédito tributário o reconhecimento do débito pelo contribuinte mediante entrega de declaração instituída com esse propósito.*

*CSLL E IRPJ. LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO MESMOS FUNDAMENTOS.*

*Aplicam-se ao lançamento da CSLL as mesmas razões de decidir aplicáveis ao lançamento do IRPJ, quando ambos recaírem sobre a mesma base fática.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido*

Analisando o julgamento efetivado, verifica-se a exoneração de parte do crédito lançado, esta especificamente relacionada à **limitação da responsabilidade pessoal do Sr. Édio Nogueira às penalidades tidas por qualificadas, excluindo-a em relação às penalidades aplicadas de forma simples**, o que, então ensejara a interposição do competente Recurso de Ofício cabível.

Regularmente intimada a Contribuinte e o respectivo Responsável Tributário, verifica-se que somente aquela se dignou a interpor o competente Recurso Voluntário, mantendo-se inerte o agente responsabilizado. Das razões do recurso interposto, destacam-se as seguintes considerações:

**PRELIMINARMENTE**

***Da insubsistência da matéria tributável apurada nos itens 002 e 003 do auto de infração de IRPJ e itens 001, 002 e 004 :***

- A recorrente aponta a existência de "nulidade" na autuação em decorrência da verificação de erros na indicação da fundamentação jurídica do auto de infração, especificamente porque o fundamento legal adotado para amparar a glosa do ágio, a falta de tributação das "receitas financeiras" e os ajustes na Ficha 17 da CSLL na DIPJ/2010 foram literalmente os mesmos, representando, assim, invalidade própria do lançamento.
- A respeito dessas considerações, destaca que a DRJ chega a admitir a sua existência, porém, deixa de considerar a nulidade aventada especificamente porque "*pequenas irregularidades ou imprecisões na descrição dos fatos ou no enquadramento legal não induzem nulidade do lançamento, se, a despeito de tais vícios, ao contribuinte for possível a compreensão do fato que lhe é imputado, pois o autuado se defende dos fatos.*"
- A partir dessa indicação, a recorrente aponta a existência de vício formal na autuação, invocando as disposições do art. 10 do Decreto 70.235/72, e, a partir daí, o desrespeito ao contraditório, à ampla defesa e ao mandamento do devido processo legal, insculpido nas disposições do art. 5º da CF/88.
- Diante dessa consideração, requer seja reconhecida a nulidade do lançamento.

**NO MÉRITO**

### ***Da legitimidade da dedução do ágio***

- A partir das disposições da decisão recorrida, sustenta a recorrente que a conclusão ali apresentadas encontra-se lastreada no apontamento de que não haveria razão plausível para a criação de uma outra holding (Petrofic Participação), tendo em vista a pré-existência da empresa “EN Administração”.

- A pretensa prova de que a criação da Petrofic perseguia finalidade puramente fiscal é que a existência dessa holding não teria ultrapassado o período efêmero de seis meses. Que a sua existência somente seria direcionada a atuar como meio de transporte para o ágio não havendo nenhuma estrutura ou custo a serem reduzidos, já que a existência da Petrofic era apenas formal, bem como que a rentabilidade futura foi superestimada pela Recorrente.

- Entretanto, sustenta a recorrente que, na operação em exame, não foi praticado nenhum ato vazio de conteúdo econômico, ou com a única finalidade de gerar uma parcela de ágio de forma artificial ou inexistente de fato.

- O ágio registrado na operação de incorporação reversa decorre do fato da sociedade incorporada registrar seus investimentos pelo valor de mercado respaldado em laudo de avaliação minucioso.

- Com efeito, a diferença entre o valor nominal das cotas, e o valor do ativo no momento da incorporação, constitui ágio legítimo e que atende a todos os preceitos previstos no Decreto-lei n.º 1.598/1977, artigo 20, e na Lei n.º 9.532/1997, artigo 7º.

- Quanto ao ágio incorrido na operação, entende que o esse foi produzido de forma legítima, sendo decorrente da avaliação do patrimônio da sociedade coligada pelo seu valor de mercado, atendendo ao disposto no Decreto-lei n.º 1.598/1977, artigo 20.

- Por outra via, o crescimento do setor de distribuição de combustíveis está diretamente relacionado com o crescimento do PIB e da PETROBRAS, com a tão propalada “auto suficiência em petróleo” que ainda não se realizou.

- A partir dessas considerações, sustenta que tendo sido o ágio está corretamente apurado, com base em expectativa de rentabilidade futura, e estar devidamente amparado em documentos hábeis e idôneos, a sua dedutibilidade na base de cálculo do IRPJ e da CSLL está assegurada pelo disposto na Lei n.º 9.532/1997, artigo 7º.

### ***Da inexistência de simulação***

- Sustenta que inexistente qualquer possibilidade de configuração de simulação na espécie. Em suas razões, destaca a recorrente que pretensão da autoridade lançadora - corroborada pela DRJ - apresenta-se muito simples: ao não concordar com a constituição do ágio de rentabilidade futura, está-se tentando criminalizar operações que ocorreram de forma lícita e cristalina como forma de viabilizar uma glosa não respaldada pela Lei n.º 9.532, de 19/12/1997, artigo 7º, conforme aqui já demonstrado.

- Da análise dos fundamentos da autuação, destaca que, em relação ao Laudo apresentado, que se a expectativa de receita não se configurou, entende a Recorrente que não se pode saltar, como pretende a autoridade lançadora, para a conclusão que o ágio constituído era ilegal e inexistente.

- A respeito do não atingimento dos resultados esperados, sustenta a recorrente que a exemplo de quase todas as Companhias da área de energia petróleo e gás ao redor do mundo vêm amargando resultados nada animadores mundo afora. No Brasil a Petrobras acumula as maiores perdas patrimoniais de sua história, e as companhias de petróleo multinacionais, inclusive aquelas dedicadas à distribuição de derivados de petróleo, não escapam dos fatores macroeconômicos.
- Nessas circunstâncias, entende que falece ao Fisco a faculdade de simplesmente imaginar que tenha ocorrido simulação nos atos praticados por pessoas jurídicas de direito privado. Há necessidade de o vício apontado pela Autoridade Fiscal ser provado e declarado por sentença judicial para que seja possível desclassificar, ou desconsiderar, a operação privada realizada.
- Que jamais houve por parte da Recorrente qualquer declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado, citando, a partir daí, precedentes deste Conselho que afastam a configuração de simulação nas operações societárias relacionadas.

### ***Da multa agravada de 150%***

- É pacífico o entendimento de que a aplicação de multa agravada só é cabível quando inequivocamente demonstrado, e comprovado, pela autoridade lançadora o evidente intuito de fraude do contribuinte, por ser tratar de penalidade tão gravosa não pode, e nem deve, ser utilizada levemente, o que não é o caso dos autos.
- A fiscalização limitou-se a aplicar a penalidade máxima, presumindo o evidente intuito de fraude, sem comprovar, ou mesmo apontar, qualquer evidência que a justificasse. A incidência da multa agravada sobre os tributos supostamente devidos foi arbitrariamente aplicada, sem qualquer respaldo em fatos que indicassem a conduta fraudulenta ou voltada para o intuito de fraudar a arrecadação tributária, impondo-se seu cancelamento.
- Ainda que venha a ser mantida a exigência decorrente da glosa do ágio, mesmo assim é injustificada e incabível a aplicação da multa exasperada de 150%, eis que a autoridade lançadora não produziu um único elemento de prova tendente a caracterizar o evidente intuito de fraude, que é a única condição prevista em Lei para autorizar a exacerbação da penalidade agravada.
- No caso dos autos, a presunção de inexistência da operação respaldou-se unicamente na cognição da autoridade lançadora que as operações societárias foram realizadas no único intuito de gerar parcela de ágio para dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.
- Não sendo objeto da lide qualquer dos ilícitos tipificados nos Artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, supra transcritos, é totalmente descabida e infundada a aplicação da multa exacerbada por completa ausência de suporte legal, posto que, como visto, aquelas são as únicas hipóteses previstas em Lei caracterizadoras do evidente intuito de fraude e, por conseguinte, justificadoras do agravamento da multa.

### ***Glosa de custos classificados como indedutíveis***

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 15/04/2015 por CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER, Assinado digitalmente em 15/04/2015 por CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER, Assinado digitalmente em 23/04/2015 por VALMAR FO NSECA DE MENEZES

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- A respeito da glosa de despesas realizada (especificamente em relação à decretação da indedutibilidade das despesas suportadas sob a rubrica de consultoria/assessoria.
- No curso dos trabalhos fiscais foram verificadas todas as notas fiscais de prestação de serviços uma a uma, sendo verificada a composição e a natureza de todo o montante contabilizado (R\$ 2.467.607,84) e foram feitas indagações (intimações) pela autoridade lançadora no sentido que lhe fossem evidenciadas a prova da necessidade de tais serviços, assim como, a sua efetiva prestação
- O fundamento da glosa das despesas são os critérios de dedutibilidade estabelecidos pelo RIR/99, artigo 299, exclusivamente relacionadas ao quesito de "necessidade".
- Também é importante notar que o requisito legal não exige que a despesa seja habitual ou periódica. Pode ser uma despesa excepcional ou esporádica realizada desde que seja usual ou normal ao seu tipo de empreendimento, negócio, operações ou atividade social.
- Com efeito, uma despesa é “necessária” quando for inerente à atividade social ou com ela relacionada e for capaz de produzir rendimentos.
- No mesmo raciocínio, despesa pode ser considerada como “não necessária”, ou decorrente da liberalidade do contribuinte é aquela que representa um favor alheio, sem identidade com a atividade social da pessoa jurídica e que não foi efetuada no sentido de produzir qualquer rendimento.
- Diante do conceito de despesa necessária aduzido supra, bem como considerando a atividade social da Recorrente (industrial e comercial) e seu usual e principal modo de comercialização de mercadorias, é de se considerar como dedutíveis todas as despesas glosadas na autuação.

### ***Das receitas financeiras***

- No entendimento da autoridade lançadora houve falta de tributação do valor de R\$ 18.089.405,08. Entretanto, os lançamentos não denotam hipótese de ganho ou acréscimo patrimonial tributáveis pelo IRPJ e CSLL.
- A respeito desse item do lançamento, destaca a recorrente que No ano de 2008 houve a constituição do ativo, no montante acima no balanço da Recorrente, tendo em vista que estes travavam de juros (nos contratos firmados com as Contrato de Usinas produtoras de Açúcar e Alcool) com altíssima chance de recebimento, segundo entendimento da Companhia e de seus assessores legais.
- A hipótese em questão trata-se de perda ou decréscimo patrimonial e jamais de ganho ou acréscimo, os quais estariam dentro da hipótese de incidência tributária prevista na Constituição Federal de 1988, artigo 153, inciso III, c/c CTN, artigo 43, incisos I e II.
- Evidencia-se, portanto, a improcedência da exigência fiscal lançada a título de "RECEITAS FINANCEIRAS — DEDUÇÃO INDEVIDA", pois não há qualquer receita financeira auferida na hipótese, mas sim, a sua reversão em virtude da impossibilidade de realização e por se tratar de ativo de natureza contingencial sem a expectativa de efetiva realização.

### ***Da exigência fiscal reflexa da CSLL***

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/09/2001

Autenticado digitalmente em 15/04/2015 por CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER, Assinado digitalmente em 15/04/2015 por CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER, Assinado digitalmente em 23/04/2015 por VALMAR FO NSECA DE MENEZES

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- 
- A recorrente sustenta que, sendo improcedentes as considerações que fundamentam a exigência do lançamento relativo ao IRPJ, como decorrência, também são improcedentes as exigências relativas à CSLL.
  - Que é pacífico o entendimento do atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda acerca da inaplicabilidade da multa de lançamento de ofício aos casos em que o débito está informado pelo contribuinte à Secretaria da Receita Federal do Brasil, em qualquer modalidade de declaração.
  - Em sendo o débito de conhecimento do Fisco pela sua DIPJ/2010 Ficha 17 A não há qualquer dúvida acerca da inaplicabilidade da multa de lançamento de ofício de 75%.

A partir desses específicos apontamentos, pretende a recorrente a reforma da decisão de primeira instância e, nos mesmos termos, a integral desconstituição do lançamento efetivado.

Esse é o relatório. Passo ao meu voto.

## Voto

Conselheiro CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER, relator.

Sendo tempestivo o recurso voluntário interposto, e regular o recurso de ofício, conheço de ambos.

Para fins de registros necessários, relevante destacar que, em relação ao Recurso Voluntário, este somente foi interposto pela empresa-contribuinte, não havendo nos autos qualquer Recurso do responsável. Ademais, conforme o relatório aqui apresentado, no recurso interposto também não se verifica qualquer consideração a respeito da (ir)regularidade da imputação da responsabilidade pessoal ao dirigente, nada havendo a ser aqui então especificamente considerado a respeito desse tema.

A par dessas considerações iniciais, passemos à análise dos recursos interpostos.

### DO RECURSO DE OFÍCIO

A respeito da parte relacionada ao respectivo Recurso de Ofício, relevante aqui analisar os específicos termos contidos na decisão de primeira instância que, então, analisando **a limitação da responsabilidade pessoal do Sr. Édio Nogueira às penalidades tidas por qualificadas, excluindo-a em relação às penalidades aplicadas de forma simples**, teriam determinado a exoneração parcial do crédito tributário. Vejamos:

*Não obstante, tem razão o autuado ao afirmar que a responsabilidade deve ficar restrita às infrações apenadas com multa qualificada. Isso porque, em relação às demais, sancionadas com multa simples, o elemento doloso, em tese, não está presente ou não foi comprovado.*

*No caso em exame, ausentes os pressupostos fáticos que autorizam dirigir o lançamento contra a figura do diretor, do gerente ou do representante de pessoa jurídica de direito privado, a responsabilização solidária não prospera e, assim, deve ser excluída.*

*Frise-se que a exclusão da responsabilidade solidária restringe-se apenas às infrações apenadas com multa simples (75%), mantida a responsabilidade solidária quanto às infrações punidas com multa qualificada.*

Pelo que se verifica, o voto condutor do acórdão de primeira instância promove interessante análise a respeito da limitação da responsabilidade contida nas disposições do Art. 135, inciso III do CTN, destacando que, por exigir a efetiva "prática" de atos contrários à lei, ao mandato e/ou aos estatutos da pessoa jurídica, tal responsabilização exigiria a caracterização da atividade dolosa do agente, o que, por sua vez, atairia - segundo entende -, a identificação das condutas qualificadoras, reconhecendo, a partir daí, uma necessária correção entre as disposições e, desta forma, somente admitindo a aplicação da responsabilidade nas hipóteses próprias e específicas das multas qualificadas, excluindo-a, por conseguinte, nos casos de aplicação da penalidade simples.

O argumento é interessante, de fato. Entretanto, com a mais respeitosa venia, **não condiz com o que especificamente apresentado pelas respectivas normas de regência.**

Ora, conforme se verifica da leitura das disposições do mencionado Art. 135, inciso III do CTN, "*São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.*"

O dispositivo apontado, com toda a certeza, exige a prática de ato, com toda a certeza. Mas essa prática, por outra via, não se limitam, exclusivamente, àqueles que se configurem como hipóteses de incidência das disposições dos art. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64.

Na verdade, a simples prática de atos que representem, por si só, desvios do interesse próprio da atuação empresarial, já se mostram efetivamente suficientes para a imputação da responsabilidade pessoal do agente, não se exigindo, em momento algum, que tais atos sejam necessariamente configuradores de hipóteses próprias de fraude e/ou sonegação tributária.

Essas disposições demonstram que, de fato, a limitação da responsabilidade patrimonial do agente, definida a partir da aplicação das disposições do Art. 135, inciso III do CTN, não comporta, *ipso facto*, qualquer pré-definição a respeito de limite quantitativo a ser imposto. Na verdade, basta a configuração própria e material da *prática de ato com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*, sendo, a partir daí, perfeitamente imputável ao gestor especificamente considerado.

**Em síntese:** se do ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos decorre qualquer fato que, eventualmente, importe a incidência de penalidade na modalidade simples, tal consideração não se mostra suficiente para o afastamento da responsabilização, sendo de *lege ferenda* a manutenção da responsabilidade pessoal, na forma como determinada pelo comando normativo analisado.

Em face dessas considerações, com a mais respeitosa venia, entendo que a hipótese aventada pela r. decisão de primeira instância, pretendendo a limitação quantitativa da responsabilidade do dirigente a apenas as penalidades tidas por qualificadas (excluindo-a em relação às multas simples) não condiz com o específico comando normativo, e, por essa razão, não pode aqui ser mantido.

Diante disso, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício, determinando a exclusão da limitação quantitativa quanto às penalidades aplicáveis, destacando que, em respeito às expressas disposições do Art. 135, inciso III do CTN, a responsabilidade dos diretores, gerentes e/ou representantes de pessoas jurídicas é imputável, especificamente, em relação aos atos por eles praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, sem qualquer pré-definição de limitação da responsabilidade sobre as multas aplicáveis, da forma como pretendido na decisão de primeira instância.

### **DO RECURSO VOLUNTÁRIO**

Ultrapassada a análise dos termos do Recurso de Ofício interposto, passemos às considerações próprias do Recurso Voluntário.

Conforme antes assentado, tendo em vista a inexistência de recurso interposto pelo Responsável Tributário (Sr. ÉDIO NOGUEIRA - CPF 725.103.408-59), e, nos termos do recurso oferecido pela empresa-contribuinte, inexistente qualquer consideração a respeito da configuração da responsabilidade aventada, destaco que aqui não será promovida nenhuma análise a esse respeito.

Vejamos então.

### **Da preliminar de nulidade**

A primeira consideração apresentada no recurso interposto refere-se à renovação da arguição de nulidade contida no Auto de Infração, tendo em vista a indiscutível existência de erro formal na indicação dos fundamentos jurídicos da autuação, o que, segundo destaca a recorrente, representaria afronta às disposições do Art. 10 do Decreto 70.235/72.

A respeito dessa específica consideração, a r. decisão de primeira instância especificamente se manifestou, destacando que, tratando-se, de fato, de mera incorreção formal, em razão da qual, inclusive, não se verificou qualquer prejuízo para o desenvolvimento da defesa da contribuinte, não se há de reconhecer a pretendida nulidade, da forma como pretendida.

A recorrente, por sua vez, sustenta que mostra-se inadmissível a consideração de que, para ver respeitados os ditames do devido processo legal administrativo, deveria ela deixar de se defender das acusações apresentadas, o que, com toda a certeza, apresenta-se como verdadeiro assente ao sagrado mandamento do contraditório.

Em que pese as considerações apresentadas pela recorrente, importante destacar que, mesmo reconhecendo a relevantíssima importância da esmerada verificação da adequada e regular indicação dos fundamentos legais que orientam o agir administrativo, é bem verdade que no âmbito do processo administrativo fiscal brasileiro vige o mandamento da formalidade mitigada, e, nessa linha, a proeminência da garantia do exercício da defesa, conforme, inclusive, extrai-se da própria dicção das disposições do art. 59 do Decreto 70.235/72

#### ***Art. 59. São nulos:***

***I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;***

***II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.***

*§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.*

*§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.*

*§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

Em que pese não nos limitarmos à somente reconhecer nulidades se enquadradas nessa estreita via apontada, relevante ressaltar que serve ele como importante indicativo da interpretação possível a respeito da pretendida formalidade mitigada, privilegiando, ao máximo possível, a princípios como eficiência, informalidade e ampla defesa.

Com essas considerações, a par de reconhecermos a importância da efetiva e válida indicação dos fundamentos jurídicos que orientaram o agir da autoridade administrativa, entendemos também que a simples incorreção dessa referência, sem que isso importe, por si só, em prejuízo para a defesa da contribuinte, não se mostra suficiente para o acolhimento da preliminar de nulidade apontada.

No caso, tendo a contribuinte perfeitamente compreendido todas as circunstâncias fáticas que envolveram a fiscalização efetivada e apresentado a sua regular defesa, descabe qualquer consideração a respeito do acolhimento da preliminar de nulidade apontada, estando, pois, aqui já perfeitamente superada.

Rejeito, então, a preliminar de nulidade do lançamento renovada pela recorrente.

## **NO MÉRITO**

### ***Da (i)legitimidade da dedução do ágio***

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 avaliação 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 da operações apresentada 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 expúria praticada 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:

Número do Processo

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 15/04/2015 por CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER, Assinado digitalmente em 15/04/2015 por CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER, Assinado digitalmente em 23/04/2015 por VALMAR FO NSECA DE MENEZES

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 19515.721874/2013-55  
Acórdão n.º 1301-001.762

S1-C3T1  
Fl. 11

19515.006076/2009-13

Contribuinte  
NET SAO PAULO LTDA

Tipo do Recurso  
RECURSO DE OFÍCIO

Data da Sessão

Relator(a)  
ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA

Nº Acórdão  
1402-001.229

Tributo / Matéria

#### Decisão

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Tudo nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Carlos Pelá, e Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, que davam provimento parcial ao recurso para acolher a dedutibilidade do ágio pago na aquisição da Multicanal. (assinado digitalmente) Leonardo de Andrade Couto - Presidente (assinado digitalmente) Antônio José Praga de Souza – Relator Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Leonardo de Andrade Couto.

#### Ementa

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007, 2008 FALTA DE MPF ESPECÍFICO. NULIDADE. Constituindo-se o MPF - e, por extensão, o Termo de Início de Ação Fiscal nele fundamentado - em elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo, eventual irregularidade formal nele detectada não enseja a nulidade do auto de infração. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. Não ocorre a nulidade do auto de infração quando forem observadas as disposições do art. 142 do Código Tributário Nacional e do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, e não ocorrerem as hipóteses previstas no art. 59 do mesmo Decreto. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. Diante das irregularidades ou infrações apontadas pela fiscalização, que ensejaram o lançamento de ofício, os julgadores são livres para formar seu convencimento, externada nas razões de decidir. Fundamentos ou razões de decidir construídos nos limites da matéria em litígio, perfeitamente identificada na peça fiscal, não se confunde com “aperfeiçoamento” ou inovação desta. AUDITORIA FISCAL. PERÍODO DE APURAÇÃO ATINGIDO PELA DECADÊNCIA PARA CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. VERIFICAÇÃO DE FATOS, OPERAÇÕES, REGISTROS E ELEMENTOS PATRIMONIAIS COM REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA FUTURA. POSSIBILIDADE. LIMITAÇÕES. O fisco pode verificar fatos, operações e documentos, passíveis de registros contábeis e fiscais, devidamente escriturados ou não, em períodos de apuração atingidos pela decadência, em face de comprovada repercussão no futuro, qual seja: na apuração de lucro líquido ou real de períodos não atingidos pela decadência. Essa possibilidade delimita-se pelos seus próprios fins, pois, os ajustes decorrentes desse procedimento não podem implicar em alterações nos resultados tributáveis daqueles períodos decados, mas sim nos posteriores. Em relação a situações jurídicas, definitivamente constituídas, o Código Tributário Nacional estabelece que a contagem do prazo decadencial para constituição das obrigações tributárias, porventura delas inerentes, somente se inicia após 5 anos, contados do período seguinte ao que o lançamento do correspondente crédito tributário poderia ter sido efetuado (art. 173 do CTN). **AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO PREMISSAS. As premissas básicas para amortização de ágio, com fulcro nos art. 7o., inciso III, e 8o. da Lei 9.532 de 1997, são: i) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio; ii) a realização das operações originais entre partes não ligadas; iii) seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura. Nesse contexto não há espaço para a dedutibilidade do chamado “ágio de si mesmo”, cuja amortização é vedada para fins fiscais, sendo que no caso em questão essa prática ocorreu. A despesa de amortização do ágio gerado internamente deve ser avaliada como desnecessária,**

**portanto indedutível, à luz do art. 299 do RIR/99.** INCORPORAÇÃO DE EMPRESAS DO MESMO GRUPO. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. RENTABILIDADE FUTURA. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL. Não é aceita, para fins fiscais, a amortização de ágio obtido por meio de operações ocorridas dentro de um mesmo grupo e decorrente de incorporação de pessoa jurídica em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade negocial ou societária, faltando, inclusive, à luz da Teoria da Contabilidade, a necessária independência entre as partes envolvidas. SALDO DE PREJUÍZO FISCAL E BASE NEGATIVA DE CSLL ACUMULADOS. LIMITE DE 30 %. Existindo saldo de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL, é possível sua utilização quando da apuração dos tributos devidos, observado o limite de 30 % imposto pela legislação. Preliminares Rejeitadas. Recurso de Ofício e Voluntário Negados.

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:

- i) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio;*
- ii) a realização das operações originais entre partes não ligadas;*
- iii) seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura.*

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:

***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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)***

(...)

***§ 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)***

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:

***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 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 arts. 71 e 72.***

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 cento) nos termos e fundamentos então especificamente apresentados.

### ***Glosa de custos classificados como indedutíveis***

Ultrapassadas as considerações constantes no auto de infração especificamente relacionadas às operações de amortização de ágio, da forma como aqui referenciado, relevante ainda destacar o requerimento da recorrente em relação à apontada consideração de indevida glosa de custos classificados como indedutíveis.

A respeito desse específico apontamento, relevante observar que trata-se ali de apontamento promovido pelos agentes da fiscalização a partir das despesas supostamente suportadas pela contribuinte a título de consultoria/assessoria, que, contabilizado no valor de R\$ 2.467.607,84, apesar de questionada, não fora devidamente esclarecida pela contribuinte.

Em seu recurso a recorrente afirma que, tendo em vista da natureza própria das atividades desenvolvidas pela empresa, a atuação de consultoria e/ou assessoria apresenta-se sim, de fato, como serviços efetivamente necessários e essenciais, podendo, por certo, não ser rotineiros, mas, com toda a certeza, representariam custos regulares para a manutenção da regularidade de suas atividades.

A respeito dessas considerações, importante ressaltar que, a autuação efetivada não impõe, per se, o reconhecimento da "desnecessidade" das referidas despesas. Na verdade, a glosa fora decorrente, especificamente, da ausência de comprovação, por parte da contribuinte, a respeito de que serviços teriam sido esses praticados.

Os montantes lançados, vale destacar, apresentam-se como de relevante monta, de forma que, com toda a certeza, não se tratariam de operações "rotineiras". Na verdade, exatamente por se mostrarem como relevantes e necessárias, deveria a contribuinte especificamente informar quais teriam sido, então, esses pretendidos serviços prestados.

Mas isso não aconteceu. A contribuinte, em suas razões, não enfrenta a questão da forma como deveria, não esclarecendo, objetivamente, quais teriam sido os efetivos trabalhos realizados pelas empresas de consultoria/assessoria por ela contratada, o que, por sua vez, impôs a necessária glosa efetivada.

Nas razões recursais, repisando os pontos antes destacados em sua impugnação, a recorrente simplesmente volta a considerar que a glosa fiscal teria sido direcionada, exclusivamente, ao critério de necessidade das referidas despesas, quando, na verdade, a questão é muito maior: é a falta de comprovação, pela contribuinte, da prestação efetiva dos serviços contratados.

Aliás, destaque-se que no caso não se trata da simples apresentação de notas fiscais, mas sim da necessidade do efetivo e verdadeiro esclarecimento a respeito de que serviço, especificamente, teria sido então praticado, o que, não restando apontado nos autos, impõe a manutenção da glosa efetivada.

### ***Do estorno de receitas financeiras***

Adiante, destaca ainda a recorrente a invalidade da ação dos agentes fiscais especificamente em relação ao apontado estorno de receitas financeiras, valendo, a respeito deste ponto, o específico apontamento apresentado pela r. decisão de primeira instância:

*Em relação às receitas financeiras, disse a impugnante que a auditoria externa (Delloite, Touche e Tohmatsu) "...concluiu que as empresas devedoras estavam em processo de recuperação judicial, em estado falimentar, ou na eminência de tentar as medidas preventivas da quebra dos negócios (sic), que o pretense crédito deveria ser integralmente estornado". Disse ainda a impugnante que a auditoria externa baseou sua orientação no Pronunciamento Técnico 25 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, que afirma que uma entidade não deve reconhecer um ativo contingente.*

*Embora não tenha ficado claro, a impugnante deixou entrever que a causa do estorno da receita foi um iminente inadimplemento da obrigação (receita de juros), em face de possível insolvência dos devedores.*

*Se essa foi a razão do estorno efetuado pela impugnante, então se pode concluir que o procedimento fiscal está correto. Isso porque, para fins de IRPJ e CSLL, o*

*reconhecimento de perdas de crédito por inadimplência do devedor deve observar o disposto no art. 9º da Lei nº 9.430/1996, abaixo transcrito:*

*Art. 9º As perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica poderão ser deduzidas como despesas, para determinação do lucro real, observado o disposto neste artigo.*

*§1º Poderão ser registrados como perda os créditos:*

*I - em relação aos quais tenha havido a declaração de insolvência do devedor, em sentença emanada do Poder Judiciário;*

*II - sem garantia, de valor:*

*a) até R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), por operação, vencidos há mais de seis meses, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento;*

*b) acima de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) até R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), por operação, vencidos há mais de um ano, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento, porém, mantida a cobrança administrativa;*

*c) superior a R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), vencidos há mais de um ano, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento;*

*III - com garantia, vencidos há mais de dois anos, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias;*

*IV - contra devedor declarado falido ou pessoa jurídica declarada concordatária, relativamente à parcela que exceder o valor que esta tenha se comprometido a pagar, observado o disposto no §5º.*

*§2º No caso de contrato de crédito em que o não pagamento de uma ou mais parcelas implique o vencimento automático de todas as demais parcelas vincendas, os limites a que se referem as alíneas a e b do inciso II do parágrafo anterior serão considerados em relação ao total dos créditos, por operação, com o mesmo devedor.*

*§3º Para os fins desta Lei, considera-se crédito garantido o proveniente de vendas com reserva de domínio, de alienação fiduciária em garantia ou de operações com outras garantias reais.*

*§4º No caso de crédito com empresa em processo falimentar ou de concordata, a dedução da perda será admitida a partir da data da decretação da falência ou da concessão da concordata, desde que a credora tenha adotado os procedimentos judiciais necessários para o recebimento do crédito.*

*§5º A parcela do crédito cujo compromisso de pagar não houver sido honrado pela empresa concordatária poderá, também, ser deduzida como perda, observadas as condições previstas neste artigo.*

*§6º Não será admitida a dedução de perda no recebimento de créditos com pessoa jurídica que seja controladora, controlada, coligada ou interligada, bem como com pessoa física que seja acionista controlador, sócio, titular ou administrador da pessoa jurídica credora, ou parente até o terceiro grau dessas pessoas físicas.*

*No caso dos autos, a impugnante, posto cogitasse de uma situação de insolvência, não apresentou nenhum documento que provasse a existência de algum procedimento judicial relativo à cobrança do crédito ou a prova de existência de processo falimentar.*

*Portanto, é correto o lançamento nesse ponto.*

Ora, no caso presente, não tendo a contribuinte observado as específicas e próprias disposições de regência, perfeitamente regular se apresenta o lançamento efetivado, sendo pois, completamente infundadas as razões apresentadas.

Nessa linha, também aqui rejeito as razões da recorrente.

***Da exigência reflexa da CSLL e a inexistência de declaração de dívida pela contribuinte***

Como último ponto de análise, sustenta ainda a recorrente que, em face da insubsistência do lançamento realizado a título de IRPJ, tais conclusões, se fosse o caso, também deveriam ser aplicadas à CSLL, desconstituindo, assim, integralmente, a autuação perpetrada.

Não fosse por isso, entretanto, sustenta ainda a recorrente de que teria ela declarado em sua DIPJ/2010 a respeito dos montantes apontados como por ela devidos a título de CSLL no período, indevida seria então a aplicação do multa de ofício no patamar de 75% (setenta e cinco por cento), requerendo, ainda, a sua desconstituição.

Em que pese todo o esforço da recorrente, relevante ressaltar que esse tema encontra-se hoje pacífico nesse Conselho, sobretudo ao somente admitir como suficiente a "declaração" do débito, quando formalizado por meio da competente DCTF, não se atribuindo esse efeito, de forma alguma, aos registros constantes da DIPJ.

A par de toda a construção jurisprudencial já construída a esse respeito, forçosa se faz a aplicação do enunciado contido na Súmula CARF n. 92, que, a esse respeito, assim, então, especificamente destaca:

**Súmula CARF nº 92:**

***A DIPJ, desde a sua instituição, não constitui confissão de dívida, nem instrumento hábil e suficiente para a exigência de crédito tributário nela informado.***

Em face dessas considerações, também aqui não se mostra possível o acolhimento da pretensão da recorrente.

***Conclusão***

Em face a todo o exposto, encaminho o meu voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício, afastando, assim, a limitação da responsabilidade tributária determinada pela r. decisão de primeira instância, e, ainda, em relação ao Recurso Voluntário, NEGAR PROVIMENTO a todos os seus termos, nos termos e fundamentos aqui, então, especificamente apresentados.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER - Relator

Processo nº 19515.721874/2013-55  
Acórdão n.º **1301-001.762**

**S1-C3T1**  
Fl. 14

---

CÓPIA