



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10882.723953/2018-52
ACÓRDÃO	1401-007.313 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ECOLAB QUIMICA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

ÁGIO INTERNO - NÃO DEDUTIBILIDADE

Não é dedutível a amortização de ágio interno das bases de cálculo do imposto de renda e da contribuição social a partir de reorganização de empresas sob controle comum, isto é, formado por meio de transações entre entidades submetidas a controle comum, dada a ausência de substância econômica.

ÁGIO. SIMULAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE. OPERAÇÕES SEM PROPÓSITO NEGOCIAL.

Nas operações estruturadas em seqüência, o fato de cada uma delas, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto das operações, quando restar comprovado que os atos foram praticados sem propósito comercial, vez que ficou comprovado que as operações ocorreram apenas com objetivo da possibilidade de dedução por amortização de ágio pago na aquisição

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. DOLO. AUSÊNCIA. IMPROCEDÊNCIA. Não havendo provas de conduta dolosa, afasta-se a qualificação da multa de ofício. Não basta que haja a imputação genérica de sonegação ou fraude, é preciso que exista a individualização da conduta do agente e a comprovação inequívoca da existência de dolo, o que no caso não houve. Ademais, até o advento da Lei 12.973/2014, a amortização fiscal de ágio considerado interno não pode ser considerada conduta dolosa para fins de justificar a imputação da multa de ofício qualificada.

RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. LEI Nº 14.689/2023. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA REDUZIDA A 100%.

As multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica

DESPESAS COM JUROS PASSIVOS. DESPESA DESNECESSÁRIA. ENCARGOS FINANCEIROS SOBRE EMPRÉSTIMO CONTRAÍDO PARA FINANCIAR A PRÓPRIA AQUISIÇÃO.

Por ser desnecessário para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, e não contribuir para a manutenção de sua fonte produtora, o empréstimo contraído pelos novos controladores para financiar a própria aquisição da pessoa jurídica não produz despesas financeiras dedutíveis na determinação do seu resultado tributável. Impróprio invocar a sucessão como razão para esta dedutibilidade se o acréscimo patrimonial resultante do empréstimo permanece no patrimônio da contratante original.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ADMINISTRADOR. DIRETOR-PRESIDENTE. ART. 135, III DO CTN. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA. IMPROCEDÊNCIA.

Inexistindo motivação ou prova de que a pessoa praticou conduta dolosa que caracterize excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatutos, não há que se falar em responsabilidade tributária dos administradores, ainda que com poderes de gestão.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO

A incidência de juros sobre a multa de ofício não decorre da autuação, mas sim do vencimento da multa, por ocasião do não pagamento voluntário do valor resultante do auto de infração, no seu respectivo vencimento, momento em que se iniciará o cômputo de juros sobre a multa

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Confirmada a glosa de exclusão indevida de despesa indedutível amortização de ágio (IRPJ - lançamento principal), por repercutir no Lucro Líquido, deve ser também estendida à apuração da CSLL (lançamento reflexo) por inexistir razão fático-jurídica para decidir diversamente

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, (i) rejeitar as preliminares suscitadas e (ii) negar provimento ao recurso relativamente aos juros de mora calculados pela taxa SELIC. Por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário para (i) afastar a qualificação da multa de ofício, bem assim afastar a responsabilidade solidária do Sr. Jaime José Perez Diaz. Vencido o Conselheiro Fernando Augusto Carvalho de Souza (relator) em relação à qualificação da multa de ofício e, relativamente à responsabilidade solidária, vencidos os Conselheiros Luiz Augusto de Souza Gonçalves e Fernando Augusto Carvalho de Souza (relator), que lhe negavam provimento. Por voto de qualidade, negar provimento ao recurso e manter integralmente o lançamento relativo às glosas com despesas de ágio e as deduções das despesas com juros de empréstimos. Vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Andressa Paula Senna Lisias e Gustavo de Oliveira Machado que davam provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Andressa Paula Senna Lisias

Sala de Sessões, em 18 de novembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Fernando Augusto Carvalho de Souza – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente

Assinado Digitalmente

Andressa Paula Senna Lisias – Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Claudio de Andrade Camerano, Fernando Augusto Carvalho de Souza, e Andressa Paula Senna Lisias, Gustavo de Oliveira Machado (suplente convocado).

RELATÓRIO

Trata o processo de auto de infração para cobrança de IRPJ e CSLL, relativo ao ano-calendário de 2013, 2014 e 2015, no valor de R\$ 35.041.089,08 e R\$ 12.631.426,66, respectivamente, já acrescidos com a multa de ofício qualificada no percentual de 150% e juros de mora.

Foi incluído no polo passivo por responsabilidade tributária solidária prevista no art. 135 da Lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional) o sócio gerente Sr. Jaime José Perez Dias (CPF: 148.902.718-13)

No auto de infração de IRPJ constam 03 (três) infrações:

1) CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS

INFRAÇÃO: DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS – Despesas não necessárias apuradas conforme relatório fiscal em anexo

2) EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS – Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, conforme relatório fiscal em anexo

3) REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO - RTT

INFRAÇÃO: AJUSTE DO RTT EFETUADO INDEVIDAMENTE – O sujeito passivo procedeu indevidamente os ajustes decorrentes do regime tributário instituído pelo capítulo III da Lei nº 11.941/09, conforme demonstrado no termo de verificação fiscal anexo

E para a CSLL foram outras 03 (três) infrações:

1) CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS

INFRAÇÃO: CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS NÃO DEDUTÍVEIS – O sujeito passivo procedeu indevidamente os ajustes decorrentes do regime tributário instituído pelo capítulo III da Lei nº 11.941/09, conforme demonstrado no termo de verificação fiscal anexo

INFRAÇÃO: CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS NÃO DEDUTÍVEIS – Despesas não necessárias apuradas conforme relatório fiscal em anexo

2) EXCLUSÕES INDEVIDAS DA BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL

INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS – Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, conforme relatório fiscal em anexo

Em síntese, a fiscalização identificou amortização indevida de ágio de investimentos que foram gerados dentro de um grupo econômico, além da dedução indevida dos juros dos empréstimos que subsidiaram a aquisição do investimento.

O procedimento fiscal teve início para a verificação das obrigações relativas à Contribuição Previdenciária, com o desenvolvimento dos trabalhos foi ampliado para o tributo de Imposto de Renda nos anos de 2013 à 2015.

As infrações relativas as Contribuições Previdenciária foram tratadas em um processo específico (Processo nº 10882.723442/2018-31), e para as infrações relacionadas ao IRPJ, a autoridade fiscal apartou em dois processos tendo em vista os diferentes elementos de provas, logo a infração sobre a amortização do ágio está nesse processo e a outra infração relacionadas a devoluções de vendas em outro processo (Processo nº 10882.723.954/2018-05).

A autoridade fiscal ainda consignou no Relatório Fiscal que alguns elementos de provas do presente processo foram obtidos através de um procedimento de diligência consignado no dossiê eletrônico nº 10010.017514/0616-83.

As etapas do procedimento fiscal constam do item 2 do Relatório Fiscal e são sintetizadas da seguinte forma:

- 1) Identificação através da análise dos sistemas de controle da RFB e outras informações prestadas pelo contribuinte da dedução do lucro líquido do IRPJ referente a amortização de ágio no valor de R\$ 25.010.504,40, registrada na ficha M300 da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) sob o título de AJUSTE DO REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO;
- 2) **TERMO DE INTIMAÇÃO 06** – questionada sobre a escrituração da amortização de ágio, respondeu:
 - a. o valor de R\$25.010.504,40 está relacionado ao somatório das parcelas mensais de amortização de ágio calculadas em decorrência de 05 (cinco) operações de aquisições de investimentos no período de 2002 a 2012, conforme quadro abaixo:

Empresa Incorporada	Data da Incorporação	Valor do Ágio - R\$	Prazo de Amortização do Ágio	Cota Mensal - R\$	Ano-Calendário de 2014 - R\$
Microbiotécnica	02/01/2002	1.200.000,00	120 meses	10.000,00	0,00
		6.573.477,00	156 meses	42.137,67	505.652,08
Veranum	01/10/2010	3.815.846,74	60 meses	63.741,76	764.901,12
Insetcenter	01/03/2012	8.253.341,00	60 meses	137.554,02	1.650.648,20
Econ	01/06/2012	22.183.281,00	60 meses	369.721,35	4.436.656,20
Nalco	01/07/2012	88.263.234,21	60 meses	1.471.053,90	17.652.646,84
Amortização - AC 2013					25.010.504,44

b. Apresenta a documentação relativa a todas as aquisições:

- Microbiotécnica (CNPJ 58.122.169/0001-02);
- Veranum (CNPJ 09.274.301/0001-88);
- Insetcenter (CNPJ 59.033.175/0001-48);
- Econ (CNPJ 68.889.104/0001-32);
- Nalco/Ecolab (CNPJ 62.800.446/0001-58 e 00.536.772/0001-42).

3) **TERMO DE INTIMAÇÃO 08** – questionada a apresentar a documentação, origem dos recursos, e outras informações sobre a operação de aquisição da ECOLAB QUÍMICA LTDA pela NALCO BRASIL LTDA em 01/12/2011, respondeu:

a. A origem dos recursos utilizados pela NALCO BRASIL LTDA., para aquisição das quotas da ECOLAB QUÍMICA LTDA., decorre do empréstimo no montante de R\$123.000.000,00, à época recebido da NALCO OVERSEAS HOLDING BV, controladora sediada na HOLANDA;

4) **TERMO DE INTIMAÇÃO 09** – questionada a informar a forma de remuneração e respectivos contratos para utilização da marca ECOLAB no país, respondeu:

a. informa que não há contrato pactuado com ECOLAB USA Inc para utilização de marca no Brasil;

b. sobre informações de relatórios obtidos junto a Securities and Exchange Commission (SEC.gov), órgão vinculado ao Governo dos Estados Unidos da América, informa que não possui gerência e detalhes sobre as operações empresariais de sociedades domiciliadas em outro país;

5) **TERMO DE INTIMAÇÃO 10** – questionada sobre a informações prestadas referente a juros sobre o empréstimo denominado de “EcolabxNalco” no montante de R\$ 13.027.579,18, respondeu:

a. Confirma que o montante contabilizado a título de juros no ano-calendário de 2014, se refere ao contrato de empréstimo pactuado entre NALCO BRASIL LTDA. e NALCO OVERSEAS HOLDING BV, no valor de R\$123.000.000,00

Diante da documentação e informações apresentadas, a fiscalização entendeu que houve uma dedução indevida do ágio na operação entre a ECOLAB e a NALCO, consignando a

utilização de simulação entre partes relacionadas, conforme trecho abaixo do Relatório Fiscal (Fls. 944/945)

18. Isto posto, e não desconsiderando o benéfico tratamento tributário e a legitimidade do ágio no contexto de reorganizações societárias, legalmente previsto, a partir da análise dos dados constantes dos sistemas de controle da Receita Federal, órgãos de controle e de registro, e informações prestadas pelo sujeito passivo, constatou-se que no presente caso, o pretense ágio ora amortizado decorreu de uma simulada operação de aquisição entre partes relacionadas. Ademais, constatou-se não se tratar unicamente de simulação vista pelo ângulo da causa ou do motivo do negócio jurídico, da ausência de substância econômica ou “abuso de direito”, usualmente verificada na tentativa de geração de ágio entre partes relacionadas e amplamente discutida, e que por si só tem sido rejeitada pela autoridade tributária nacional, em sintonia com a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que nesse sentido tem caminhado. Tem-se que, no presente caso, restou evidente a simulação no sentido de vício de vontade, ao passo que o negócio jurídico simulado ora em foco aparenta conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem, conforme a seguir será demonstrado.

19. Conforme documentação apresentada pelo sujeito passivo, o ágio amortizado, referente aos anos-calendário 2013, 2014 e 2015, se refere à operação de aquisição das quotas sociais, datada de 28/11/2011 e com efeitos em 01/12/2011, nos termos do contrato apresentado e de condição suspensiva ora estabelecida, no qual NALCO BRASIL LTDA adquire de ECOLAB INC e ECOLAB USA INC, 100% das quotas sociais da empresa ECOLAB QUÍMICA LTDA, pelo valor de R\$123.080.000,00, ao qual posteriormente se sucederia a incorporação reversa de NALCO BRASIL LTDA por ECOLAB QUÍMICA LTDA (**Griffou-se**)

Para a fiscalização a operação tratou-se de um **ágio interno** gerado artificialmente entre partes relacionadas, apesar da farta documentação, inclusive laudo de rentabilidade futura e reconhecimento de ganho de capital por parte dos sócios.

Ainda no Relatório Fiscal a autoridade fez constar que o fluxo em dinheiro que existiu não caracteriza um dispêndio para “*obter algo de terceiros*”, pois, tendo corrido entre partes dependentes, não há verdadeira valoração do investimento que reflita em um custo baseado no preço com valor real.

E complementa afirmando que toda operação se caracterizou pela ausência de propósito negocial, com abusou da forma e simulada, que nesses termos, o ágio gerado é ineficaz perante o fisco para fins de dedução dos tributos sobre a renda.

Por ocasião da assinatura do contrato para efetivação do negócio jurídico em 01/12/2011, todas as partes envolvidas estavam sob controle da **ECOLAB INC**, tendo na mesma

data, em operações realizadas nos países sedes das empresas, a própria **NALCO HOLDING COMPANY** e suas controladas passaram a condição de subsidiárias de **ECOLAB INC**.

Ou seja, para a fiscalização, no momento em que a **NALCO DO BRASIL** adquire ações da **ECOLAB QUÍMICA** de **ECOLAB USA INC** e **ECOLAB INC**, já era a esta vinculada e por ela controlada.

O contrato firmado para concretização do negócio constava uma cláusula suspensiva que condicionava o fechamento do negócio a ocorrência de uma Reestruturação Global:

<u>2. CONDITIONS PRECEDENT</u>	<u>2. CONDIÇÕES PRECEDENTES</u>
<p>2.1. The parties acknowledge that the transaction contemplated herein will cause an increase in the business synergy and optimization of the operational structure of Buyer and the Company in Brazil in the context of the Global Restructuring, which may only take place if and when the Global Restructuring has occurred. In view of that, the parties acknowledge that the Closing of this transaction shall be contingent upon the occurrence of the Global Restructuring, which is expected to become effective on December 1st, 2011.</p>	<p>2.1. As partes reconhecem que a transação contemplada neste instrumento causará um aumento na sinergia comercial, bem como uma otimização da estrutura operacional da Compradora e da Sociedade no Brasil no contexto da Reestruturação Global, que somente será atingida se e quando a Reestruturação Global tiver ocorrido. Assim sendo, as partes acordam que o Fechamento desta transação estará condicionado à ocorrência da Reestruturação Global, a qual está prevista para se tornar eficaz em 1º de Dezembro de 2011.</p>

A reestruturação global é descrita no Relatório Fiscal da seguinte forma:

31. Acerca da referida reestruturação global, trata-se da efetivação da operação que envolveu **ECOLAB INC** e **NALCO HOLDING COMPANY**, tendo a **ECOLAB INC** anunciado em 20/07/2011 a intenção de incorporar a **Nalco Holding Company** por aproximadamente US\$ 5,4 bilhões, ou US\$ 38,80 por ação, em operação que envolve dinheiro e ações, sujeito aos termos e condições do acordo de incorporação.

32. A referida operação ocorreu em 1/12/2011, tendo nesta data “nos termos do Acordo e Plano de Incorporação, de 19 de julho de 2011, por e entre a **Ecolab Inc.** (“**Ecolab**”), a **Sustainability Partners Corporation** (“**Merger Sub**”), a **Nalco Holding Company** (“**Nalco**”), a **Nalco** incorporou-se com e na **Merger Sub**, tendo a **Merger Sub** sobrevivido à operação de incorporação como subsidiária integral da **Ecolab** (“a Incorporação”). Mediante a consumação da Incorporação, a **Merger Sub** mudou sua denominação para **Nalco Holding Company**.”, conforme documento “Certificação e notificação de Baixa de Registro – Formulário 15” (Securities registration termination – Form 15), apresentado em 12/12/2011 pela empresa **NALCO HOLDING COMPANY** à **U.S. SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION** (**SEC.gov**)

(https://www.sec.gov/Archives/edgar/data/1298341/000110465911068992/a11-31498_11512b.htm), referente ao registro do seu encerramento de valor mobiliário, anexo, juntamente da versão traduzida.

A empresa **ECOLAB QUÍMICA LTDA** é uma subsidiária brasileira da empresa **ECOLAB INC** e de acordo com os registros do Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI) a **ECOLAB USA Inc** é a proprietária da marca **ECOLAB** no país.

Já em relação à empresa **NALCO BRASIL** LTDA possui com proprietários a NALCO WORLDWIDE HOLDING B.V. e a NALCO GLOBAL HOLDINGS B.V.

A operação efetivada em 01/12/2011 consistiu na aquisição pela **NALCO BRASIL** das quotas da **ECOLAB QUIMICA** (subsidiária da ECOLAB INC), sendo que na mesma data a NALCO BRASIL e a sua controladora NALCO HOLDING COMPANY passaram à condição de subsidiária de ECOLAB INC.

Em ato subsequente, a **ECOLAB QUIMICA** incorpora a **NALCO BRASIL** (incorporação reversa) e a partir dessa data (01/07/2012) a ECOLAB passa a amortizar o ágio gerado na operação societária.

Como já citado anteriormente, para a fiscalização toda operação societária analisada tratou-se de um negócio jurídico simulado, efetivado em lapso temporal exíguo e entre partes dependentes, conforme trecho do Relatório Fiscal abaixo reproduzido:

42. O contrato ora analisado foi celebrado e assinado na data de 28/11/2011. Os efeitos do negócio jurídico dar-se-iam em 01/12/2011, quando as partes já vinculadas estariam. Ocorre que em 28/11/2011, pode-se afirmar que, ainda não formalmente vinculadas, não havia qualquer intenção de NALCO BRASIL LTDA adquirir as quotas sociais de ECOLAB BRASIL, tratando-se de negócio o qual aparenta conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem.

43. Nesta data, ainda supostamente na condição de independentes, mas curiosamente já conhecida a data da efetivação do acordo global, pretendem as partes simular uma venda, em total contradição aos fatos e circunstâncias que acompanham o ato. Declara a NALCO BRASIL LTDA pretender adquirir as quotas de ECOLAB QUIMICA LTDA pertencentes a ECOLAB INC, enquanto que sabidamente esta mesma ECOLAB INC negocia a aquisição da controladora e, por conseguinte, a própria NALCO BRASIL, dali 3 dias. Situações totalmente incongruentes, eivadas de mentira e má-fé.

44. Tentou-se simular um aparente negócio entre partes independentes, e certo é que não estavam. E fez-se isso estabelecendo manifestações de vontade que não representava a vontade de partes independentes naquela data. Em momento algum houve a intenção de venda por parte de ECOLAB Inc e ECOLAB USA, das quotas sociais que detinham em ECOLAB QUIMICA. Intimada a informar a forma de remuneração e respectivos contratos, se existentes, para utilização a partir de 01/12/2011 da marca ECOLAB no país, formalmente ainda de propriedade de ECOLAB USA Inc, constata-se que sequer houve a transferência dos direitos de uso da marca, ou ainda contrato a este respeito. Se efetivada a transmissão, sequer NALCO BRASIL LTDA poderia explorar as atividades de ECOLAB QUÍMICAS LTDA, sem o consentimento desta. E certo que em nenhum momento houve a intenção de NALCO BRASIL adquirir ECOLAB QUÍMICA.

45. A transação não fazia sentido entre as partes independentes, nos termos pactuados, e não fazia sentido considerando as operações globais que estavam para acontecer, sendo com estas manifestamente contrárias. Se os acionistas de NALCO BRASIL LTDA desejavam através desta adquirir ECOLAB QUÍMICA, como poderiam condicionar a aquisição de ECOLAB QUÍMICA por NALCO BRASIL à venda da própria NALCO HOLDING COMPANY, a quem, inclusive, está direcionado o laudo, à ECOLAB INC? Trata-se de simulação, não correspondendo o que as partes pactuam à verdade.

Diante da conclusão acima, foi procedida a glosa dos valores amortizados no montante anual de R\$ 17.652.646,84 nos anos calendário de 2013, 2014 e 2015.

Sobre as despesas de juros, a descrição de fatos pela fiscalização partiu da análise contábil dos lançamentos na ECOLAB QUÍMICA indicando que não houve registro de amortização do valor principal do referido empréstimos, apenas os lançamentos na conta contábil nº 710300 no período de 2013 a 2015 no valor de R\$ 39.104.638,36 como despesa de juros.

A operação societária de aquisição da ECOLAB QUÍMICA pela NALCO BRASIL foi lastrada financeiramente através de empréstimos obtidos junto a NALCO OVERSEAS no valor de R\$ 123 milhões e por consequência natural desse tipo de transação, foram gerados juros.

Com a incorporação reversa, na qual a ECOLAB QUÍMICA incorpora a NALCO BRASIL, os juros passaram a ser contabilizados e deduzidos pela ECOLAB QUÍMICA, contudo para a fiscalização as consequências tributárias da incorporação reversa devem seguir os dispositivos legais do RIR/99, notadamente os arts. 299 e 374, bem como o art. 24 da Lei 12.249/2010.

Para a fiscalização não se questiona a validade do contrato original firmado entre a NALCO BRASIL e a NALCO OVERSEAS para (supostamente) adquirir a ECOLAB QUÍMICA, isso porque uma empresa de holding tem por atividade a participação societária em outras empresas e para isso pode obter financiamento via empréstimos.

Ocorre que com a incorporação reversa, esse passivo passou a ser utilizado pela ECOLAB QUÍMICA para deduzir dos tributos sobre a renda, mas essa não é uma holding e esses recursos não estão sendo utilizados em contrapartida para geração de receita, em total descordo com o art. 299 do RIR/99.

Adicionalmente, a fiscalização ainda identificou falhas na contabilização em função da falta de respaldo do contrato a partir de 27/11/2013, conforme trecho abaixo do Relatório Fiscal:

67. Adicionalmente, no que tange ao contrato que serviu de suporte para pagamento dos encargos de juros, tem-se que para os valores pagos a partir de 27/11/2013, 730º dia, contado da entrada dos fundos no Brasil, os pagamentos se referem a mera liberalidade da pagadora, não estão amparados por contrato, sendo que, nos termos do contrato, “a última parcela de juros vencerá junto com o valor principal do Empréstimo”, qual seja, 27/11/2013. Não tendo havido

novação, ou cobrança judicial ou extrajudicial, o pagamento não está amparado pelo contrato.

Diante disso, as despesas foram consideradas indevidas para fins de dedução tributária.

Além do lançamento tributário do IRPJ, a fiscalização, nos termos do art. 28 da Lei 9.430/96, procedeu o lançamento reflexo de CSLL.

A multa de ofício foi qualificada e elevada ao patamar de 150%, tendo em vista a caracterização de conduta descrita no art. 72 da Lei 4.502/64, sendo o dolo comprovado, nas palavras da fiscalização:

74. O dolo pode ser comprovado a partir da complexidade, voluntariedade, frequência e valores envolvidos, através de uma complexa estrutura criada com intuito de fraude, ensejando as sanções legais.

75. Ao agir com evidente intuito de fraude, o contribuinte tem sua conduta enquadrada nos termos do artigo 44, I, e § 1º, da Lei nº 9.430/96, combinado com o art. 72 da Lei nº 4.502/64, devendo o lançamento de ofício ser efetuado com qualificação da multa

Diante da participação efetiva nas operações a fiscalização atribuiu responsabilidade solidária, nos termos do art. 135 do CTN ao Sr. JAIME JOSE PEREZ DIAZ (CPF 148.902.718-13), na qualidade de Diretor-Presidente do sujeito passivo nos anos-calendários de 2013 a 2015.

Após a ciência dos autos de infração, foi apresentada a devida Impugnação (fls. 1016/1079), que para fins de economia processual, reproduzo da decisão recorrida:

Cientificado dos Autos de Infração em 10/12/2018 (fl. 1010), o contribuinte apresenta Impugnação em 09/01/2019 (fls. 1016 / 1079), onde resumidamente contesta:

1. Nulidade dos Autos de Infração por alteração de critério jurídico, considerando que o procedimento fiscal trata de reexame em 2018 de período já fiscalizado em 2016;
2. Nulidade, no que diz respeito a multa aplicada, por erro de enquadramento legal da penalidade da multa qualificada de 150%, considerando que o artigo 72 da Lei nº 4.502/64 já não tem aplicabilidade, porque referida Lei tratava especificamente do imposto sobre consumo, extinto do sistema tributário brasileiro;
3. Dedutibilidade da despesa de amortização de ágio: antes das operações citadas pela fiscalização as sócias da ECOLAB QUÍMICA eram ECOLAB INC e ECOLAB USA INC, enquanto após as operações as sócias da impugnante passaram a ser NALCO WORLDWIDE HOLDINGS BV. e NALCO GLOBAL HOLDINGS BV, restando claro que houve mudança dos sócios detentores da

Impugnante após a implementação do referido conjunto de atos, diferente do alegado pelo TVF;

4. O auditor embasou sua conclusão equivocada em informações em site estrangeiro do órgão norte americano da “Securities and Exchange Commission (SEC)”, e isso sem a devida tradução juramentada que o fisco exige dos contribuintes, para induzir que a ECOLAB INC seria a todo tempo dona (beneficiária final) da estrutura societária mundial reorganizada;

5. A idéia de reorganização mundial onde a MERGER SUB e NALCO HOLDING COMPANY US se fundiriam e na seqüência a entidade sobrevivente (NALCO HOLDING COMPANY US) passou a ser controlada direta da ECOLAB INC não tem suporte documental no TVF; estes dados não são em nada contraditórios ao conjunto de atos listados e tidos como simulados pelo mesmo TVF, porque o auditor sequer demonstrou qual é a relação societária entre essa NALCO HOLDING COMPANY US e a Impugnante e/ou sócias da Impugnante (NALCO WORLWIDE HOLDINGS BV e NALCO GLOBAL HOLDINGS BV), bem como não demonstrou tal relação também com a credora da Impugnante (NALCO OVERSEAS HOLDING BV) do empréstimo tido como desnecessário pela fiscalização;

6. A legislação pátria reconhece a autonomia de cada empresa, sendo que a personalidade jurídica de uma não se confunde com as de outras empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico; nossa legislação pátria reconhece a validade de operações entre empresas do mesmo grupo econômico, não impedindo que tenham as implicações tributárias a elas cabíveis nos exatos termos legais;

7. Inexistia norma legal que vedasse o aproveitamento do chamado “ágio interno” na época dos fatos; os lançamentos tributários são decorrentes do evento societário (incorporação) ocorrido em 01/12/2011, sendo regidos pela legislação então vigente, a saber, artigo 20 do Decreto-Lei 1598/77 e art. 7 da Lei 9.532/97, não sendo aplicável ao caso, portanto, o disposto no art. 22 da Lei nº 12.973/14;

8. A operação foi realizada entre partes independentes, bem como houve o efetivo pagamento (em dinheiro) do ágio, a expectativa de rentabilidade futura foi devidamente comprovada mediante demonstração hábil e idônea; não há prova concreta que permitisse concluir que houve um ato simulado e fraudulento por parte da Impugnante; simulação não se presume e não se prova por meio de indícios;

9. Relaciona aspectos comerciais que demonstram haver razões extrafiscais para a união das pessoas jurídicas às folhas 1050 a 1054;

10. Pugna ao final pela aplicação do artigo 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) a fim de que o julgamento da impugnação reflita a orientação jurisprudencial contemporânea aos fatos

geradores em análise nos autos; cita vários acórdãos do CARF a serem observados no julgamento, tendo em conta o LINDB;

11. Não existe qualquer dispositivo legal que estabeleça expressamente a indedutibilidade de despesas de amortização do ágio de investimento para fins de determinação da base de cálculo da CSLL;

12. No que diz respeito a dedutibilidade de juros de empréstimos, tendo em vista que a acusação fiscal está pautada na acusação de simulação, todo o arrazoado ao norte desenvolvido tem aplicação também neste subtópico;

13. Por se tratarem de partes independentes é absolutamente descabida a pretensão fiscal em face da impugnante em relação a uma despesa de juros decorrente de contrato em que a própria Impugnante sequer é parte, o que já deveria ser suficiente para o cancelamento dos Autos de Infração nesse particular;

14. No que tange aos contratos de empréstimos, foram devidamente observadas as regras de subcapitalização e de preços de transferência, sendo que no tocante a tais regras nenhuma irregularidade foi apontada pela fiscalização;

15. Trata-se de despesa financeira regular, que não pode ser glosada pelo fisco sob a pretensa alegação de que tal despesa não foi aplicada na fonte produtora; o Fisco não tem ingerência sobre a forma pela qual o desempenho do objeto social dos contribuintes será financiado; há inúmeros precedentes que reconhecem que as despesas financeiras são dedutíveis à luz do que dispõe o artigo 299 do RIR/99;

16. Ao contrário do que consta no parágrafo 67 do TVF a impugnante sublinha que houve, sim, a repactuação do indigitado empréstimo, conforme demonstra o instrumento de aditamento ao contrato original (doc7), bem como sua respectiva tradução juramentada; desse modo não há que se falar em pagamentos por mera liberalidade; tais pagamentos são necessários e como tais merecem ter sua dedutibilidade restabelecida;

17. Para qualificação da Multa aplicada é necessário comprovar o dolo, que é elemento imprescindível para que se caracterize a fraude, e deve ser minuciosa e cabalmente comprovado pela autoridade fiscal; não há um elemento sequer de prova do dolo nos autos, devendo ser afastada a multa qualificada.

18. Deve ser afastada a cobrança de juros de mora sobre a multa, em razão da ausência de previsão legal expressa que autorize tal exigência.

Cientificado dos Autos de Infração em 11/12/2018 (fl. 1011), o responsável solidário, Sr. Jaime José Perez Dias, apresenta Impugnação em 10/01/2019 (fls. 1178/1206), onde resumidamente contesta:

19. O impugnante, como responsável tributário, tem legitimidade para objetar o crédito tributário lançado de ofício, sobretudo no tocante ao seu enquadramento como responsável tributário, motivo pelo qual a sua defesa administrativa deva ser acatada;

20. A premissa das autoridades fiscais foi a de que a operação societária descrita no TVF configura fraude, a teor do que dispõe o artigo 72 da Lei nº 4.502/64; consoante jurisprudência pacífica do STJ a responsabilidade do artigo 135, III, do CTN é subsidiária; o impugnante foi indicado de forma absolutamente isolada como responsável pelo crédito tributário exigido, muito embora houvesse corresponsáveis igualmente passíveis de inclusão no pólo passivo; tal vício macula de nulidade o lançamento de ofício; CARF já analisou questão semelhante e considerou que a não indicação de todos os responsáveis tributários no auto de Infração viola o artigo 142 do CTN; como a DRF efetuou o lançamento de forma equivocada e não pode o órgão de julgamento alterar o critério jurídico do lançamento, é de ser reconhecer a nulidade dos Autos de Infração;

21. Em nenhum dos Termos de Fiscalização, as autoridades fiscais intimaram o impugnante para apresentar esclarecimentos ou mesmo para que pudesse demonstrar a inexistência de dolo, no que diz respeito a pretensa simulação que motivou a sua inclusão no pólo passivo, evidenciando o cerceamento do seu direito de defesa e a conseqüente nulidade do lançamento;

22. Em relação ao período ocorrido após 26/03/2015 não merece figurar como responsável solidário, uma vez, nesta data, que deixou o cargo administrador que exercia na autuada; o impugnante deverá ser excluído do pólo passivo, relativamente às infrações ocorridas após 26/03/2015;

23. Há prejudicial de julgamento da impugnação do responsável tributário em vista da existência de Impugnação da contribuinte; até que sejam julgadas as razões de defesa suscitadas na indigitada defesa, o colegiado estará impedido de julgar a presente impugnação;

24. Outra prejudicial apontada pelo responsável é a necessária qualificação da multa de ofício para que subsista a responsabilidade prevista no artigo 135, inciso III do CTN; entende que não subsistindo a multa qualificada de 150%, comprova-se a inexistência de fraude, não havendo que se falar em responsabilidade tributária do impugnante;

25. Não houve juntada aos autos de prova que demonstrasse a conduta dolosa do impugnante como fraude e simulação; ao contrário, defende o impugnante que não participou da formação do empréstimo que foi celebrado em 28/11/2011, antes da aquisição da ECOLAB QUÍMICA; não tinha ingerência/poderes para deliberar pela compradora ou vendedora das quais não era administrador, de modo que sua participação no ato societário que formalizou a aquisição foi apenas na qualidade de

representante legal da sociedade adquirida (e não da adquirente); quanto aos documentos de incorporação exigidos tanto da NALCO BRASIL LTDA quanto da ECOLAB QUÍMICA LTDA, o impugnante não tinha competência para assinar/aprovar a incorporação, uma vez que não era representante legal dos sócios de tais empresas (respectivamente, da Nalco Worldwide Holdings BV e Nalco Holdings BV, bem como da própria NALCO BRASIL LTDA).

A 10ª Turma da DRJ/BHE julgou por unanimidade a impugnação improcedente, mantendo todo o crédito tributário constituído, mantendo a multa de ofício de 150% e a responsabilidade tributária solidária do Sr. Jaime José Perez Diaz (CPF nº 148.902.718-13), prolatando o Acórdão 02-093.595, ementado da seguinte forma:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

ÁGIO INTERNO. FUNDAMENTO ECONÔMICO EM EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA. OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA. TRANSAÇÃO DOS SÓCIOS COM ELES MESMOS. AUSÊNCIA DE SUBSTÂNCIA ECONÔMICA. É descabido o aproveitamento tributário de ágio interno, com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, apurado mediante operações societárias estruturadas em sequência dentro do grupo econômico, pois não é possível reconhecer uma mais-valia de um investimento quando originado de transação dos sócios com eles mesmos, haja vista a ausência de substância econômica e de não resultar de um processo imparcial de valoração, num ambiente de livre mercado e de independência entre as duas companhias.

ÁGIO INTERNO. SIMULAÇÃO DE COMPRA E VENDA ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO EMPRESARIAL. FRAUDE. Simulação é o artifício ou fingimento na prática ou na execução de um ato, ou contrato, com a intenção de enganar ou de mostrar o irreal como verdadeiro, ou lhe dando aparência que não possui. O ágio criado artificialmente entre partes dependentes de um mesmo grupo econômico por meio de um contrato de compra e venda simulada para sua geração, constitui conduta dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador, mediante a exclusão ou modificação de suas características essenciais, para reduzir o montante do tributo devido quando da incorporação reversa e amortização do ágio.

ÁGIO INTERNO. PARTES DEPENDENTES. DEDUTIBILIDADE. IMPOSSIBILIDADE. LEGISLAÇÃO SOCIETÁRIA, CONTÁBIL E FISCAL. A Lei nº 12.973, de 2014, não instituiu um novo regime para amortização fiscal do ágio, na medida em que apenas repercutiu as normas societárias/contábeis já em vigor, que, há longa data, já dispunham que o lucro real é o lucro líquido apurado com observância da legislação societária e contábil, que rejeitam expressamente a apuração e dedução do ágio interno, gerado artificialmente entre partes relacionadas.

DESPESAS COM JUROS PASSIVOS. EMPRÉSTIMOS COM PARTES LIGADAS PARA AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. INCORPORAÇÃO FUTURA. DESNECESSIDADE. São indevidas as deduções tributárias de despesas com juros passivos incidentes sobre as obrigações decorrentes de recursos utilizados para investimento em participações societárias na própria empresa que, ora incorporadora da investidora, deduz os juros na apuração do lucro líquido; não caracterizada a necessidade, usualidade e normalidade desta despesa de juros de empréstimo utilizado anteriormente para “aquisição de si mesmo”, impossibilitando a sua dedução na apuração do Lucro Real.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica-se ao lançamento da CSLL o decidido para o lançamento do IRPJ, vez que decorrente dos mesmos fatos e amparado nos mesmos elementos de prova.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135 DO CTN. RETIRADA DA CONDIÇÃO DE ADMINISTRADOR. 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. A retirada da condição de administrador da sociedade não elide a responsabilidade tributária do artigo 135 do CTN quando, dos seus atos ilícitos, repercutirem diretamente obrigações tributárias resultantes daqueles, mesmo que em períodos de apuração subseqüentes ao seu poder de gestão.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135 DO CTN. DIRETORES E ADMINISTRADORES. DOLO OU CULPA. Os atos praticados com infração de lei – atos ilícitos - pelos diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica importam em responsabilidade solidária destes, não havendo diferenciação ou condicionante da lei da existência de dolo ou culpa.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. Aplicável a multa qualificada de 150% quando caracterizada a conduta dolosa caracterizadora de fraude contra a Fazenda pública.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO. INTIMAÇÃO PRÉVIA QUANTO AOS TERMOS DO PROCEDIMENTO FISCAL. DESNECESSIDADE. INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. Não há nulidade no procedimento fiscal e, por conseguinte, na lavratura fiscal dele decorrente pelo fato do responsável solidário não ter sido intimado quanto ao início do procedimento fiscal e dos seus Termos de intimação subseqüentes, levados a efeito contra diverso contribuinte. A condição de responsável solidário

somente é configurada com a lavratura e ciência do Termo de Sujeição Passiva Solidária, a partir de que instaura-se o contraditório e ampla defesa do responsável, não havendo que se falar em cerceamento do seu direito de defesa.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A DRJ negou todas as arguições de nulidade e refutou as alegações da Recorrente de que as empresas envolvidas na reestruturação societária eram independentes, mesmo que pertencentes ao mesmo grupo econômico.

Destaca que as sócias da ECOLAB QUIMICA na data das operações eram as que constam dos documentos, contudo a fiscalização conseguiu provar com dados e fatos de que a NALCO BRASIL e ECOLAB QUÍMICA já estavam sob o controle da ECOLAB INC, ou seja, a empresa ECOLAB QUIMICA sempre foi vinculada a ECOLAB INC, seja antes ou depois da pretensa aquisição de suas quotas por NALCO BRASIL.

Em seguida analisa os argumentos apresentados pela Recorrente no sentido de comprovar a inexistência de “ágio interno”, simulação, fraude ou conluio e, mais uma vez, a DRJ ressalta que não foram carreados aos autos nenhum elemento que desconfigurasse a acusação fiscal, sendo a defesa baseada em alegações da independência entre as partes.

Em relação a simulação, apesar da Recorrente alegar que essa grave conduta não pode ser presumida com acusação através de meros indícios, contudo a autoridade julgadora apresenta fatos que constam dos autos que efetivamente indicam que no processo de aquisição da ECOLAB QUÍMICA pela NALCO BRASIL ocorreram atos simulados.

São os fatos:

- a) O Relatório de Avaliação Econômica-Financeira da ECOLAB QUÍMICA, elaborado pela empresa KPMG foi contratado pela NALCO HOLDING COMPANY, controladora de NALCO BRASIL, em 16/11/2011 e apresentado 14 dias depois, em 30/11/2011;
- b) O contexto do Relatório de Avaliação Econômica-Financeira, já apresentava o ágio como se fosse uma condição pré-acordada;

Contexto

- A Ecolab Inc. e a Nalco Company (“Cliente”), são empresas sediadas nos Estados Unidos e ambas possuem filiais no Brasil, Ecolab Química Ltda. (“Ecolab” ou “Empresa”) e Nalco Brasil Ltda. (“Nalco”), respectivamente.
- Recentemente o Cliente vem analisando a aquisição de 100% das quotas de Ecolab (“Transação”). Essa Transação, em princípio, seria realizada por valor superior ao Patrimônio Líquido da Empresa, que geraria algum ágio.
- Dentro desse contexto, a Administração da Nalco Company contratou a KPMG Corporate Finance Ltda. (“KPMG”) para efetuar a presente avaliação econômico-financeira da Empresa.

- c) Chama atenção a conclusão de um Relatório de Avaliação Econômica-Financeira, supostamente complexo, em apenas 15 dias, sendo que a

empresa não assume responsabilidade pela precisão das informações, conforme trecho da decisão recorrida:

Outro apontamento que se faz necessário neste contexto é o de que o trabalho da KPMG, de espantosa celeridade, foi baseado substancialmente em informações contábeis e gerenciais históricas da Empresa e, adicionalmente, foi baseado nos planos de negócios disponíveis na data-base e em informações projetivas da Empresa providas por sua Administração. Atente-se ao fato de que a KPMG assume no relatório que parte do pressuposto que as informações que lhe foram passadas estariam corretas e que nenhuma informação essencial foi retida. Vai além, afirma a própria KPMG que “as informações não foram verificadas em razão do escopo deste trabalho, portanto, a KPMG não assume nenhuma responsabilidade por sua precisão.” (Griffou-se)

- d) A entrega do Relatório de Avaliação Econômica-Financeira em data posterior a assinatura do Contrato de Compra e Venda com valor já estipulado de R\$ 123 milhões;
- e) Apesar de tudo não houve questionamento da legitimidade do Laudo;
- f) Não houve a transferência do uso da marca ECOLAB pela ECOLAB INC USA para a NALCO BRASIL por ocasião da aquisição;
- g) A Recorrente foi questionada das operações societárias que foram registradas no exterior (SEC.gov), contudo limitou-se a informar que não tem gerência sobre questões empresariais de empresas domiciliadas em outro país;
- h) A cláusula condicionante da reestruturação global presente no Contrato de Compra e venda é mais um indício de que houve simulação, pois serviria como uma segurança para o grupo econômico liderado pela ECOLAB INC de que caso não concretizasse a citada transação global, o grupo NALCO teria que arcar com o custo financeiro da operação de compra das cotas da ECOLAB QUIMICA e não apenas o trânsito financeiro entre empresas do mesmo grupo;

Diante da situação acima descrita, a autoridade julgadora entende que foi efetivamente comprovada pela fiscalização, com robustas provas indiciárias, a simulação das operações.

Em seguida, a alegação de que a legislação vigente à época dos fatos não vedava o aproveitamento do “ágio interno” foi contraposta pela autoridade julgadora com extensa apresentação da legislação tributária, concluindo:

Portanto, ao contrário do que defende o contribuinte, já havia na legislação vigente vedações expressas a formação e aproveitamento fiscal do “ágio interno”, não sendo pertinente o entendimento de que referidas vedações somente

vigoraram a partir da publicação da Lei 12.973 de 2014, sequer citadas pela autoridade fiscal em sua fundamentação

Sobre as alegações de cunho comercial para operações societárias, a autoridade julgadora ressalta que em nenhum momento houve questionamento da reorganização societária promovida pela Recorrente, apenas que os efeitos tributários tiveram atuação estatal devido ao ágio intragrupo.

Em relação a necessidade de aplicação do art. 24 da LINDB o julgador afirma que esse dispositivo não alcança o ordenamento jurídico tributário, citando o Acórdão nº 9202-007.145 da – 2ª Turma, sessão de 29/08/2018.

Para a CSLL, todos os argumentos relacionados a inexistência de base legal foram descaracterizados.

Em relação a infração de despesas não necessárias relacionadas aos juros de empréstimos tomados pela NALCO BRASIL junto a sua controladora para aquisição da ECOLAB QUÍMICA e que foram transferidos para a própria ECOLAB QUÍMICA após a incorporação reversa, ou seja, a ECOLAB QUÍMICA passou a deduzir juros de empréstimos para comprar a si mesmo.

Apesar da Recorrente juntar aos autos um aditivo do contrato, tendo em vista que o mesmo tinha prazo final em 27/11/2013, a autoridade julgadora afirma que esse é mais um indício de que em operações dentro de um mesmo grupo, adiamentos e prorrogações acontecem ao arbítrio da empresa líder do grupo econômico, sem levar em conta repercussões financeiras adversas.

Houve a manutenção da multa no patamar de 150% tendo em vista a caracterização da simulação, da fraude tributária e do conluio entre as empresas envolvidas nas operações societárias sob análise da fiscalização.

Para o julgador ficou cabalmente demonstrado que o ágio foi criado apenas para reduzir os tributos e que esse objetivo não teria sido alcançado sem o uso de meios e artifícios ilegais:

Pois bem, mesmo que ao analisarmos individualmente cada operação, chegássemos à conclusão de que aparentam normalidade, sabemos que, em reorganizações societárias desta envergadura, devemos verificar os fatos e circunstâncias de forma conjunta, pois só assim é possível percebermos os efeitos pretendidos, como também a real extensão dos atos perpetrados.

As figuras da simulação, da fraude tributária e do conluio entre as empresas envolvidas restam cabalmente demonstradas nos autos, já enfrentadas no item 2.2 precedentes, não remanescendo dúvidas de que, antes da incorporação, foi criado um ágio, notadamente entre empresas controladas/ligadas, sem qualquer substrato econômico, mediante utilização de empresas ligadas, conforme demonstrado pelo Fisco.

Com efeito, a redução indevida dos tributos lançados não teria sido alcançada não fossem os meios e artifícios realizados com o evidente intuito de evadir tributos.

A sucessão das operações demonstra a ocorrência dos fatos que redundaram a aplicação da multa qualificada, conforme demonstrado pelo Fisco e já ratificado neste Acórdão.

Restou ainda a confirmação pela DRJ pela validade da cobrança de juros sobre a multa de ofício.

Sobre a responsabilidade tributária, todas as arguições de nulidade alegadas pelo responsável foram refutadas e no mérito aduz que a conduta fraudulenta (art. 72 da Lei 4.502/64) comprovada pela fiscalização e com isso a responsabilidade do gestor é mera consequência e aplicação literal da lei.

Em relação a presença ou não do dolo na ação do gestor, a autoridade sustenta seu voto no parecer PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009 que afirma que jurisprudência do STJ exige apenas a presença da infração à lei, que pode ser culposo ou doloso, conforme trecho do citado parecer transcrito no voto e que com a máxima vênia reproduzo abaixo:

A respeito da necessidade de presença de ato doloso por parte do administrador ou da suficiência da presença de culpa, deve-se observar que, ao contrário do que defende parte da doutrina, a jurisprudência maciça do STJ exige tão-só a presença de "infração de lei" (=ato ilícito), a qual, pela Teoria Geral do Direito, pode ser tanto decorrente de ato culposo como de ato doloso (não obstante alguns poucos acórdãos referirem expressamente à necessidade de prova do dolo, em contraposição à imensa maioria que exige somente a culpa).

Logo, se a lei e a jurisprudência não separaram as hipóteses de culpa em sentido estrito e dolo, tanto um quanto outro elemento subjetivo satisfaz a hipótese do art. 135 do CTN. Em verdade, o Direito Tributário preocupa-se com a externalização de atos e fatos, não possuindo espaço para a persecução do dolo; basta a culpa.

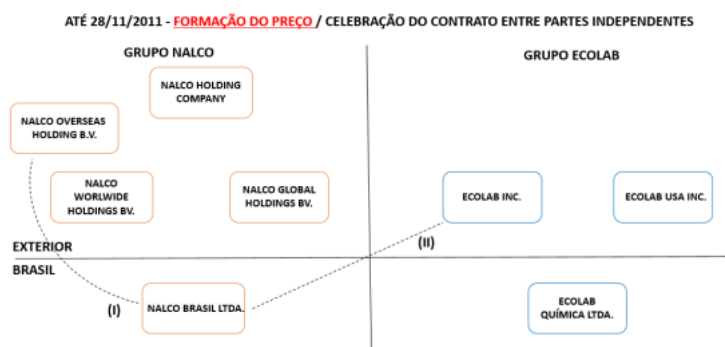
Irresignada com a decisão, a Recorrente interpôs seu Recurso Voluntário (Fls. 3.014/3.087), no qual apresenta os seguintes tópicos/argumentos pelos quais justificam que a decisão seja reformada:

SUMÁRIO

1.	DOS FATOS	3
2.	DO DIREITO	8
2.1	MATÉRIA PRELIMINAR.....	8
2.1.1	NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO – ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO: INDEVIDO REEXAME, EM 2018, DE PERÍODO JÁ FISCALIZADO EM 2016	8
2.1.2	FUNDAMENTAÇÃO COM BASE EM LEGISLAÇÃO INAPLICÁVEL: INAPLICABILIDADE DA MULTA QUALIFICADA (DE 150%).....	20
2.2	MÉRITO	25
2.2.1	QUANTO À DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO	25
2.2.2	AD ARGUMENTANDUM: INEXISTÊNCIA DE BASE LEGAL PARA LANÇAMENTO DA CSLL EM RELAÇÃO À DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO	53
2.2.3	QUANTO À DEDUTIBILIDADE DE JUROS DE EMPRÉSTIMOS.....	60
2.2.4	INAPLICABILIDADE DA MULTA QUALIFICADA (DE 150%).....	64
2.2.5	INAPLICABILIDADE DE JUROS SOBRE MULTA.....	69
3.	DO PEDIDO.....	73

O recurso não avança nos argumentos relacionados às nulidades (matéria preliminar), mantendo o texto da impugnação, com pequenas observações sobre a decisão recorrida.

No mérito apresenta uma estrutura visual de modo a apresentar o histórico da operação visando demonstrar que as partes envolvidas eram independentes:



Descreve o quadro com as seguintes etapas:

(i) contrato de empréstimo, celebrado em 23/NOV/2011, entre a Recorrente (denominada NALCO BRASIL LTDA. naquele momento) e a NALCO OVERSEAS HOLDING B.V.;

(ii) o contrato de compra de quotas da empresa brasileira ECOLAB QUÍMICA LTDA., datado de 28/NOV/2011 (com reconhecimento de firma em 29/NOV/2011), celebrado pela Recorrente (denominada NALCO BRASIL LTDA. naquele momento) e pelas vendedoras ECOLAB INC. e ECOLAB USA INC.;

Para a Recorrente essa independência entre as partes é premissa básica para invalidação da autuação, conforme pode ser extraído do quadro em destaque no Recurso Voluntário:

Resta claro, então, que HOUVE MUDANÇA DOS SÓCIOS DETENTORES DA RECORRENTE APÓS A IMPLEMENTAÇÃO DO REFERIDOS ATOS (i) E (ii), diferentemente do alegado pelo TVF. A valiação do negócio e a formação do preço foram realizadas enquanto existiam dois grupos econômicos.

A compreensão de tal premissa é crucial para a análise do presente caso, uma vez que tanto a douda autoridade fiscal, quanto a decisão de piso tentam a todo tempo, inadvertidamente, insistir que, tanto antes quanto após a implementação do conjunto de atos descritos acima, o controle acionário da estrutura mundial seria da **ECOLAB INC., informação que está ERRADA!**

Sobre a infração de glosa dos juros sobre empréstimos, a Recorrente reforça sua tese de que as operações ocorreram entre partes independentes, conforme trecho abaixo:

De todo modo, a Recorrente sublinha que, especificamente no tocante à dedutibilidade de juros de empréstimos, existem razões adicionais que justificam o cancelamento dos Autos de Infração de IRPJ e CSLL controlados no presente processo administrativo, sobretudo porque, como visto, **tratam-se de partes independentes**²⁸. Deste modo, é absolutamente descabida a pretensão fiscal em face da Recorrente em relação a uma despesa de juros decorrente de contrato em que a própria Recorrente sequer é parte, o que já deveria ser suficiente para o cancelamento dos Autos de Infração nesse particular. **(Griffou-se)**

(28 O contrato de empréstimo foi celebrado em 28/11/2011, e o respectivo câmbio para ingresso do recurso no Brasil foi fechado em 30/11/2011. Ou seja, anteriormente à data da reorganização mundial mencionada no TVF)

Ao final, mantém os pedidos já efetuados em sede de impugnação:

3. DO PEDIDO

Em face do exposto, a Recorrente requer, respeitosamente, que esta colenda Turma de Julgamento acolha a preliminar de nulidade dos Autos de Infração de IRPJ e CSLL ora combatidos, a fim de que sejam anulados, de plano, os lançamentos de ofício controlados no presente processo administrativo.

Ad argumentandum, caso seja superada a preliminar de nulidade, deverá o colegiado reconhecer a insubsistência dos Autos de Infração de IRPJ e CSLL ou, no mínimo, da CSLL.

Ainda ad argumentandum, caso seja mantido (total ou parcialmente) o lançamento de ofício, deverá o colegiado afastar (a) a multa qualificada (de 150%) – que deverá dar lugar à multa ordinária (de 75%) – e (b) os juros sobre a multa

Também cientificado do Acórdão, o Sr. Jaime José Perez Dias, na qualidade de responsável tributário, apresenta seu Recurso Voluntário (fls. 2.973/3.008) em que apresenta os mesmos argumentos já descritos acima em sede de impugnação, com pontuais referências a decisão recorrida.

É o relatório do essencial

VOTO VENCIDO

Conselheiro Fernando Augusto Carvalho de Souza, relator

Tendo ambos interessados, ECOLAB QUIMICA LTDA e Jaime José Perez Diaz protocolado os Recursos Voluntários no prazo legal, logo, sendo tempestivos e estando presentes os demais requisitos para a admissibilidade, conheço dos recursos voluntários apresentados

Início esse voto pelas questões preliminares de nulidade arguidas pela Recorrente

Preliminares de Nulidade

A Recorrente apresenta, inicialmente, duas preliminares de nulidade:

- a) Alteração de critério jurídico: indevido reexame, em 2018, de período já fiscalizado em 2016.
- b) Fundamentação com base em legislação inaplicável: inaplicabilidade da multa qualificada de 150%.

a) Alteração de critério jurídico

A situação fática reside no fato de que em 2016, foi realizado um procedimento de diligência (MPF nº 08.1.85.00-2016-00087- 0), sendo encerrada após a coleta das informações requisitadas.

Posteriormente foi iniciado um procedimento de fiscalização amparado pelo MPF nº 08.1.13.00-2017-00131-5 que culminou com a lavratura do Auto de Infração.

A Recorrente alega alteração de critério jurídico, em afronta ao art. 146 do CTN, tendo em vista conclusões diferentes nos dois procedimentos fiscais para o mesmo caso, qual seja, a apuração de amortização de ágio referente a aquisições de investimentos avaliados pelo patrimônio líquido.

Acrescenta que há necessidade de autorização específica para iniciar uma nova fiscalização nos termos do art. 906 do RIR junto com artigo 7º, §4º da Portaria RFB nº 6.478/17.

Aduz que a Sumula CARF nº 111, utilizada na decisão de piso, teve efeito vinculante apenas em 2019, posterior ao procedimento fiscal (2017), ressaltando que a sumula não autoriza alteração de critérios jurídicos.

A DRJ não vislumbrou qualquer alteração de critério jurídico do lançamento, razão pela qual afastou a arguição de nulidade.

Neste ponto, adoto como minha razão de decidir no ponto o mesmo que na primeira instância e transcrevo os fundamentos da decisão recorrida:

Análise

De pronto atesta-se que a razão não ampara o contribuinte. Verifica-se que não houve qualquer alteração de critério jurídico do lançamento, porquanto somente houve 01 (um) lançamento, não houve um lançamento original alterado a posteriori cujos critérios jurídicos anteriores tenham sido alterados, como quis fazer crer o impugnante.

Note-se que o MPF citado pelo contribuinte é, em verdade, um Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Diligência – TPDF-D, e não um TPDF-F, este último próprio para instauração de procedimento de fiscalização, documento este que veio substituir os Mandados de Procedimento Fiscal – MPF vigentes até a publicação da Portaria RFB nº 1.687 de 17 de setembro de 2014.

As diligências fiscais têm por objetivo coletar informações ou outros elementos de interesse da administração tributária, inclusive para atender exigência de instrução processual ou subsidiar eventual procedimento de fiscalização futura, como ocorreu no presente caso.

Vejamos como a Portaria RFB nº 1.687/2014 vigente à época da lavratura do TPDF-D e do TPDF-F, que subsidia os lançamentos em apreço, diferenciava os dois procedimentos fiscais:

Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos e ao controle aduaneiro do comércio exterior administrados pela RFB serão instaurados e executados pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, na forma do art. 7º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, observada a emissão de:

I – Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Fiscalização (TDPF-F), para instauração de procedimento de fiscalização;

II – Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Diligência (TDPF-D), para realização de diligência; e

III – Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal Especial (TDPF-E), para prevenção de risco de subtração de prova.

Art. 3º Para os fins desta Portaria, entende-se por procedimento fiscal:

I - de fiscalização: ações que tenham por objeto a verificação quanto ao correto cumprimento das obrigações tributárias por parte do sujeito passivo, relativas aos tributos administrados pela RFB, bem como sobre a aplicação da legislação do comércio exterior, podendo resultar em constituição de crédito tributário, redução de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), glosa de crédito em análise de restituição, ressarcimento, reembolso ou

compensação, apreensão de mercadorias, representações fiscais, aplicação de sanções administrativas ou exigências de direitos comerciais;

II - de diligência: ações que tenham por objeto a coleta de informações ou outros elementos de interesse da administração tributária, inclusive para atender exigência de instrução processual.

Parágrafo único. O procedimento fiscal poderá implicar a lavratura de auto de infração, notificação de lançamento, despacho decisório de indeferimento de crédito ou não homologação de compensação ou a apreensão de documentos, materiais, livros e assemelhados, inclusive em meio digital.

Destarte, não há que se falar em alteração de critério jurídico do lançamento, quando o procedimento fiscal anterior não tratou de fiscalização com lavratura de autos de infração ou documento equivalente, mas tão somente de um procedimento de diligência fiscal, onde coletadas informações de interesse da administração tributária que subsidiariam eventual ação fiscal futura. Descabidas, portanto, quaisquer alegações concernentes à ofensa ao artigo 146 do CTN, ou a recursos repetitivos do STJ que tratam de alteração de critérios jurídicos do lançamento, por inaplicáveis ao caso concreto.

Ademais, o relatório fiscal revela, a seu tempo, que o TPDF-Diligência cumpriu o seu papel ao trazer subsídios ao procedimento fiscal em comento, conforme cita a autoridade autuante:

5. Serão também utilizados no presente procedimento fiscal as informações e documentos fornecidos no curso do Procedimento de Diligência Fiscal, realizado pela Delegacia Especial de Maiores Contribuintes em São Paulo (DEMAC), e objeto do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – Diligência (TDPF-D) nº 08.1.85.00-2016-00087-0, consignadas no dossiê eletrônico 10010.017514/0616-83.

Cita-se, apenas para argumentar, que mesmo que se tratasse de um novo TPDF-F a reiterar os tributos e períodos de apuração dispostos em um suposto TPDF-F anterior, este segundo Termo seria legítimo a atender o dispositivo da Portaria nº 1.687/2014 e artigo 906 do RIR/99:

Art. 906. Em relação ao mesmo exercício, só é possível um segundo exame, mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal.

Assim, uma vez atendido o requisito estabelecido em Lei para o reexame, seja por meio de um novo TPDF, seja por meio de uma ordem escrita específica, desde que autorizado por uma das autoridades mencionadas, é possível o reexame de período já fiscalizado.

Pacificado está que os antigos MPF e os atuais TPDF são instrumentos legítimos a autorizarem um novo exame de período já fiscalizado, quando for o caso. Observa-se que atual Portaria de nº 129, de 01 de abril de 2019 do Ministério da Economia conferiu efeito vinculante à súmula do CARF nº 111, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 111: O Mandado de Procedimento Fiscal supre a autorização, prevista no art. 906 do Decreto nº 3.000, de 1999, para reexame de período anteriormente fiscalizado.

Portanto, mesmo numa hipótese de estarmos tratando de TPDF – Fiscalização em 2016 e 2017, este último Termo emitido em 2017 seria apto a validar o novo procedimento fiscal dos mesmos tributos e do mesmo período de apuração anteriores.

Diante de tudo o exposto, afastada esta preliminar de nulidade.

Não há dúvidas que procedimentos de diligência atendem o objetivo de coleta de informações para subsidiar outros procedimentos, sendo esse ponto bem claro no inciso II do art. 3º da Portaria RFB nº 1.687/2014 acima citado que, apesar de redundante, transcrevo novamente, tendo em vista a clareza no seu preceito:

Art. 3º Para os fins desta Portaria, entende-se por procedimento fiscal:

(...)

II - de diligência: ações que tenham por **objeto a coleta de informações** ou outros elementos de interesse da administração tributária, inclusive para atender exigência de instrução processual. **(Griffou-se)**

A Autoridade fiscal fez constar que utilizou no procedimento as informações coletadas em um MPF-D anterior nas suas considerações iniciais:

5. Serão também utilizados no presente procedimento fiscal as informações e documentos fornecidos no curso do Procedimento de Diligência Fiscal, realizado pela Delegacia Especial de Maiores Contribuintes em São Paulo (DEMAC), e objeto do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – Diligência (TDPF-D) nº 08.1.85.00-2016-00087-0, consignadas no dossiê eletrônico 10010.017514/0616-83.

Não há que se falar em alteração de critério jurídico entre dois procedimentos efetivamente diversos quanto ao seu objeto, sendo o MPF-Fiscalização visando o cumprimento de obrigações tributárias e o MPF-D apenas a coleta de informações.

Diante do exposto, não reconheço nulidade a suscitada pela Recorrente relativa à mudança do critério jurídico.

b) Fundamentação com base em legislação inaplicável

Observa-se no Recurso Voluntário que a Recorrente, nesse ponto, repete os argumentos apresentados em sede de impugnação, de modo que não merece reparo a decisão de primeira instância, a qual adoto como razão de decidir e com máxima vênica, transcrevo abaixo:

Análise

De pronto, verifica-se que a Lei nº 4.502 de 30 de novembro de 1964 tratava não apenas do Imposto de Consumo, tributo de fato não recepcionado pela nova ordem Constitucional de 1988, mas também reorganizou a “Diretoria de Rendas internas”, onde, dentre outras questões tributárias, conceituou sonegação, fraude e conluio nos seus artigos 71 a 73.

Nota-se que a Lei nº 9.430/96 conferiu expressamente às hipóteses da Lei 4.502/64 critérios condicionantes à qualificação da multa de ofício, atestando a legitimidade daqueles artigos no ordenamento jurídico vigente:

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;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física

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

§ 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.

Destarte, descabida a alegação de nulidade por erro no enquadramento legal da multa qualificada, considerando pautar-se a fiscalização em expressa disposição legal vigente no ordenamento jurídico, e que goza de presumida constitucionalidade e legitimidade, ressalvada disposição em contrário do Poder Judiciário.

Apenas para argumentar, não passou despercebido também que as decisões citadas pelo Impugnante como exemplo de uma suposta não vigência da referida Lei 4.502/64, referem-se específica e exclusivamente ao seu artigo 76, não abarcando os demais artigos da Lei, mormente os artigos 71 a 73 de interesse do presente julgado

A Recorrente apenas se insurge, no Recurso Voluntário, em relação a parte final do voto da DRJ, quando cita que as decisões citadas na impugnação são relacionadas ao art. 76 da Lei 4.502/64, não incluindo os art. 71 a 73 que são objeto de alegada nulidade.

Para a Recorrente, tendo o CSRF reconhecido a inaplicabilidade do art. 76 da Lei 4.502/64, os demais artigos, notadamente, o art. 72 também deveria ter sua inaplicabilidade reconhecida.

Ocorre que a jurisprudência do CARF é sólida em não admitir a aplicação do art. 76 ao IRPJ e CSLL, conforme pode-se verificar nos argumentos dispostos no Acórdão CARF nº 9101-002.226, com os quais coaduno e transcrevo abaixo: (*Griffos do Original*)

Ocorre que a Lei nº 4.502/64 expressamente regula o antigo imposto sobre o consumo, atualmente substituído, no âmbito federal, pelo imposto sobre produtos industrializados – IPI. A Lei nº 4.502/64 se utilizou de uma antiga técnica legislativa que consistia em delimitar no art. 1º de qual imposto estava tratando e nos demais artigos utilizar-se apenas do termo “imposto”.

Percorrendo a Lei nº 4.502/64, observa-se o seguinte: o artigo 2º trata do fato gerador do imposto, os artigos 6 a 9 cuida das isenções do imposto, o artigo 32 ocupa-se do ônus da não transferência do imposto para a restituição, e o artigo 76 maneja a questão do **common law** administrativo para o imposto.

Portanto, se eu ampliar o termo imposto do artigo 76 da Lei nº 4.502/64 para o imposto de renda, por **coerência** eu teria que, por exemplo, estender as isenções dos artigos 6 a 9, o ônus do artigo 32, etc. Se eu andar por essa linha, as empresas que fabricam caixões, as empresas que fazem painéis, que produzem chapéus, que fabricam roupas de couro, as empresas que fazem material bélico para União, não pagarão mais imposto de renda.

Conquanto a Lei nº 4.502/64 traga dispositivos de aplicação ampla, como os famosos artigos 71, 72 e 73, que tratam de sonegação, fraude e conluio, isso somente é possível porque a Lei nº 9.430/96 ... lhes faz expressa remissão, como se pode depreender do seu artigo 44, § 1º. (Acórdão nº 1201-001.190, de 24/03/2015, fl. 855, relator Roberto Caparroz de Almeida).

Logo, pela estrutura com que a Lei nº 4502/64 foi construída e porque o termo “imposto”, de que se vale o seu artigo 76, está destinado apenas para o IPI, então entendo que o **stare decisis** administrativo não tem efeito no âmbito do imposto de renda e nem da contribuição social sobre o lucro líquido (em relação à CSLL acredito nem haver espaço para essa investigação, pois é um espécimen diferente de imposto, ambos integrantes do gênero tributo, mas com características diferenciadoras bem acentuadas).

Corroborar essa leitura, o fato de que o Regulamento do IPI (Decreto nº 4.544/2002) alberga, em seu art. 486, o art. 76 da Lei nº 4.502/64. E, de forma diversa, o Regulamento do IRPJ (Decreto nº 3.000/1999) não contempla o disposto no referido art. 76.

Especificamente quanto às multas impostas em virtude de lançamento de ofício, o RIR/99 reproduz, em seu art. 957, o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96, o qual

não traz hipótese semelhante àquela prevista no art. 76, II, “a”, da Lei nº 4.502/64. (Acórdão nº 1201-000.888, de 2013, fl.12/13, já citado).

Conclui-se, portanto, que a multa de ofício exigida nos presentes autos, imposta com fulcro no art. 44 da Lei nº 9.430/96, não pode ser afastada pelo prescrito no art. 76 da Lei nº 4.502/64.

Diante do exposto, afasto a preliminar de nulidade referente inaplicabilidade da multa qualificada (de 150%).

MÉRITO

Amortização do Ágio

Destaco inicialmente que o julgador não precisa avaliar todas as questões trazidas pela autoridade tributária ou pela impugnante na medida em que já tenha elementos suficientes para proferir a decisão, conforme art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Adota-se o entendimento já manifestado pelo Poder Judiciário:

O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida. Assim, mesmo após a vigência do CPC/2015, não cabem embargos de declaração contra a decisão que não se pronunciou sobre determinado argumento que era incapaz de infirmar a conclusão adotada. STJ. 1ª Seção. EDcl no MS 21.315-DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016

Outro aspecto importante é que, em que pese a farta jurisprudência administrativa e judicial apresentada em sua defesa, observo que esta não tem força vinculante, mas tão somente entre as partes dos respectivos processos.

As autoridades administrativas não se encontram cingidas em sua atividade à orientação firmada na jurisprudência, quer administrativa, quer judicial, sendo pertinente, tão somente, conhecer e decidir sobre a conformidade do ato à lei.

Como descrito no Relatório, o presente processo trata de Auto de Infração lavrado em face de **ECOLAB QUÍMICA LTDA**, abrangendo aos anos calendário 2013, 2014 e 2015, onde está sendo exigido IRPJ e CSLL, acrescidos de multa de ofício qualificada no percentual de 150% e juros de mora.

Os tributos são exigidos devido a identificação pela fiscalização da exclusão indevida de despesa de amortização de ágio e a falta de adição de despesa de juros sobre empréstimos utilizados para aquisição de quotas da própria empresa.

Compulsando-se o Relatório Fiscal, o acórdão recorrido e o recurso ora apreciado, pode-se sintetizar, de forma bem simplificada, as operações que deram azo à autuação fiscal que glosou despesas com amortização de ágio:

A empresa NALCO BRASIL LTDA (**NALCO BRASIL**) adquiri as quotas do capital social da empresa ECOLAB QUÍMICA LTDA (**ECOLAB QUÍMICA**) com ágio decorrente de expectativa de rentabilidade futura. Posteriormente a **ECOLAB QUÍMICA** incorpora a **NALCO BRASIL** (incorporação reversa) e passa a deduzir a amortização do ágio pago em sua própria aquisição das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Da independência entre as partes

A autuação pela autoridade fiscal referente à amortização do ágio em análise está baseada na identificação pela autoridade fiscal de que as operações/transações ocorreram entre partes relacionadas.

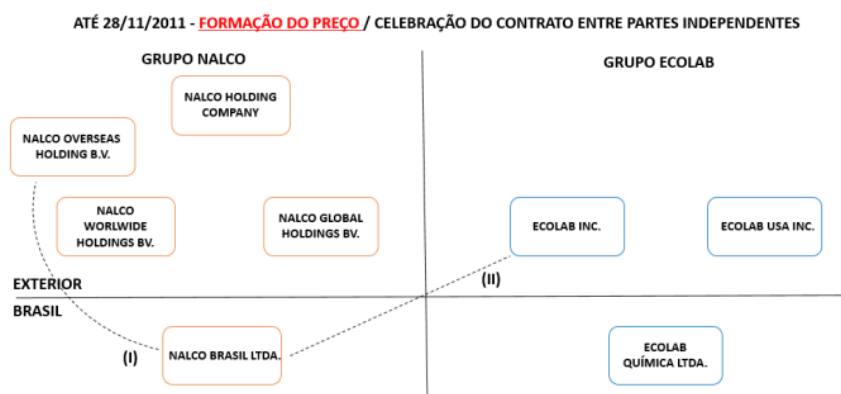
A preocupação da Recorrente ao ressaltar no recurso voluntário a **independência entre as partes**, está clara no trecho em destaque abaixo: (fl.3.044)

Resta claro, então, que HOUVE MUDANÇA DOS SÓCIOS DETENTORES DA RECORRENTE APÓS A IMPLEMENTAÇÃO DO REFERIDOS ATOS (i) E (ii), diferentemente do alegado pelo TVF. A valiação do negócio e a formação do preço foram realizadas enquanto existiam dois grupos econômicos.

A compreensão de tal premissa é crucial para a análise do presente caso, uma vez que tanto a douta autoridade fiscal, quanto a decisão de piso tentam a todo tempo, inadvertidamente, insistir que, tanto antes quanto após a implementação do conjunto de atos descritos acima, o controle acionário da estrutura mundial seria da **ECOLAB INC.**, informação que está ERRADA!

Os **atos (I) e (II)** citados no trecho acima, consistem na celebração no dia **23/11/2011** de um contrato de empréstimo obtido pela NALCO BRASIL para adquirir a ECOLAB QUIMICA (**ato (I)**), posteriormente, o valor de empréstimo repassado as sócias ECOLAB INC e ECOLAB USA INC. (**ato (II)**) através de um contrato de compra das quotas, celebrado em **28/11/2011**.

A apresentação gráfica anexada ao Recurso Voluntário espelha os fatos acima descritos:



A Recorrente afirma que os eventos acima estão inseridos em uma **“Reestruturação Global”** envolvendo os “GRUPO ECOLAB” e o “GRUPO NALCO”, sendo que a citada reestruturação ocorreu posterior aos atos acima descritos, na data de 01/12/2011, de modo que esse fato caracteriza a independência entre os grupos e por consequência no preço acordado entre a NALCO BRASIL e a ECOLAB INC.

Observa-se que é a sequência de fatos entre o final de **NOVEMBRO/2011** e início de **DEZEMBRO/2011** que se encontra a lide, pois para a fiscalização e a autoridade de julgamento de primeira instância, através da citada **“Reestruturação Global”**, ocorrera em **JULHO/2011** e com isso, todas as ações do GRUPO NALCO já estavam sob supervisão do GRUPO ECOLAB no momento da aquisição que gerou o ágio sob análise e esse fato maculava a independência das transações, caracterizando-as como **operação intragrupo**, conforme trecho do Relatório Fiscal: (fl.945):

24. Não obstante a aparente desvinculação entre as empresas na data da assinatura do contrato, a partir da análise dos dados constantes dos sistemas de controle da Receita Federal, órgãos de controle e de registro e informações prestadas pelo sujeito passivo, tem-se na data da efetivação do negócio jurídico, 01/12/2011, **todas as partes envolvidas estavam sob controle de ECOLAB INC**, após operação concretizada, também em 01/12/2011, no país sede das referidas empresas, posteriormente a qual, NALCO HOLDING COMPANY e suas controladas passaram a condição de subsidiárias de ECOLAB INC, conforme documentação anexa.

25. Neste contexto, verifica-se que **NALCO DO BRASIL LTDA, na data em que supostamente adquire ações da ECOLAB QUÍMICA LTDA de ECOLAB USA INC e ECOLAB INC, era a esta vinculada, e por ela controlada.**

(Griifou-se)

Ainda no curso da fiscalização, ao ser questionada (**Termo de Intimação 09**) sobre as relações entre a sua controladora no exterior (ECOLAB INC) e a controladora da compradora (NALCO HOLDING COMPANY), a Recorrente responde que *“as informações apresentadas à SEC.gov, como por exemplo, operações societárias ocorridas em território americano, sociedades constituídas no Brasil, e outras questões empresariais, são de inteira responsabilidade das*

companhias domiciliadas naquele país e, portanto, a Requerente não detém qualquer ingerência e tampouco detalhes sobre elas”.

Veja, a Recorrente não apresenta provas que refutem os argumentos da fiscalização, alegando apenas que a conclusão se baseou em informações de um site dos Estados Unidos: “*Securities and Exchange Commission*” (SEC).

A resposta induz que a informação da relação entre as duas controladoras não seria relevante para conclusão do negócio entre as empresas, contudo essa informação não corrobora com uma **cláusula suspensiva** presente no contrato de compra e venda para efetivação da operação, remetendo a uma “**Reestruturação Global**” entre o “GRUPO ECOLAB” e o “GRUPO NALCO” que ocorreria em 01/12/2011.

A citada “**Reestruturação Global**” consistiu incorporação, anunciada em **20/07/2011**, da NALCO HOLDING COMPANY pela ECOLAB INC pela quantia de aproximadamente US\$ 5,4 bilhões, sendo concluída em 01/12/2011, mesma data da cláusula suspensiva do contrato da compra da ECOLAB QUÍMICA pela NALCO BRASIL.

Diante de todo exposto, entendo que as partes **não eram independentes** no momento da reorganização societária.

Do ágio interno

Tendo sido caracterizado a vinculação entre as partes, a autoridade fiscal entendeu que o ágio gerado na operação era típico do chamado “**ágio interno**”, afirmando que a jurisprudência administrativa é forte na indedutibilidade das despesas geradas à partir desse ágio.

Nesse ponto entendo que a melhor nomenclatura seria “**ágio intragrupo**”, até porque o **ágio interno** seria absolutamente inexistente, contudo, mantereí a nomenclatura adotada pela autoridade fiscal.

O relatório fiscal reforça que no momento da efetivação do negócio jurídico (01/12/2011), todas as partes envolvidas estavam sob controle da ECOLAB INC, pois já haviam acordado previamente operações sucessórias que **transformaram a NALCO HOLDING COMPANY e suas controladas em subsidiárias de ECOLAB INC.**

Ou seja, no momento da compra da ECOLAB QUÍMICA pela NALCO DO BRASIL, a compradora já estava sob controle da ECOLAB INC, que já era controladora da ECOLAB QUÍMICA.

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente não avança nos argumentos para descaracterização de “**ágio interno**”, apenas dialoga, como já citado anteriormente, em relação a vinculação entre as partes.

São reapresentados no recurso voluntário os mesmos argumentos já expostos na impugnação em relação a inexistência de norma legal, na época dos fatos, que vedasse o chamado “**ágio interno**”, e da mesma forma, sem nenhum argumento adicional, pugna pela inexistência de

que no caso concreto não houve simulação ou fraude, além de reapresentar os argumentos ligados a razões comerciais que justificariam reorganização societária.

Pois bem, entendo que a decisão da primeira instância foi cirúrgica e adoto como minhas razões de decidir, transcrevendo abaixo os pontos relacionados ao “**ágio interno**”

(IR PARA PAG.43)

2.2 DA ALEGAÇÃO DE INEXISTÊNCIA DE “ÁGIO INTERNO”, DE SIMULAÇÃO, FRAUDE OU DOLO.

Alega o impugnante que o próprio histórico descrito pela autoridade fiscal no TVF comprova que a operação foi realizada entre PARTES INDEPENDENTES, bem como houve efetivo pagamento (em dinheiro) do ágio e, ainda, a expectativa de rentabilidade futura foi devidamente comprovada mediante demonstração hábil e idônea.

Acrescenta que a fiscalização não carregou aos autos sequer um elemento de prova concreta que permitisse concluir que houve, como dito, um ato simulado e fraudulento por parte da impugnante.

Cita o artigo 167 do Código Civil, afirmando que em regra haverá simulação sempre que um ato apresenta vontade diferente da aparentemente manifestada, o que não se verifica no presente caso. Defende que a simulação não se presume e não se prova por meio de indícios, devendo ser efetivamente comprovada com base em elementos válidos e indiscutíveis, onde do contrário ofenderia princípios da segurança jurídica, legalidade e tipicidade.

Ao final, o contribuinte pugna pelo cancelamento dos Autos de Infração, porquanto não comprovada a existência de simulação ou fraude, mas apenas a existência de acusação fiscal pautada em premissas notadamente inadequadas.

Análise

A defesa busca desqualificar o ágio interno somente pela alegação de que se tratou de operação havida entre partes independentes, sem juntar qualquer outro novo elemento a desconfigurar a acusação fiscal neste ponto.

Nos autos do processo e nas análises do item precedente restou cristalino que ao tempo da compra das quotas da ECOLAB QUIMICA de ECOLAB INC por NALCO BRASIL, esta já estava vinculada e sob controle de ECOLAB INC. Além, o controle da NALCO BRASIL pela própria ECOLAB INC por meio de NALCO HOLDING COMPANY era condição para que se efetivasse o contrato de compra.

Pois bem, tratando-se de operação coordenada pelo mesmo grupo econômico, centrada no comando e controle de ECOLAB INC, a apuração do ágio na aquisição de ECOLAB QUIMICA pela empresa do mesmo grupo e sob o mesmo controle não guarda a necessária independência e lisura daquelas realizadas por partes completamente independentes, caracterizando-se como “**ágio interno**”.

Por não carrear a indispensável independência entre as partes da negociação, o reconhecimento de um ágio gerado dentro de um mesmo grupo econômico não encontra respaldo na Contabilidade, ou seja, não é possível reconhecer, contabilmente, uma mais-valia de um investimento quando originado de uma transação entre partes relacionadas, como no presente caso.

Tal vedação decorre da própria ciência contábil, tendo inclusive o Conselho Federal de Contabilidade editado a **Resolução CFC nº 1.110/2007** que, em seu item 120, assim determina:

“O reconhecimento de ágio decorrente de rentabilidade futura gerado internamente (goodwill interno) é vedado pelas normas nacionais e internacionais. Assim, qualquer ágio dessa natureza anteriormente registrado precisa ser baixado.”(g.n.).

(...)

2.3 DA ALEGAÇÃO DE INEXISTÊNCIA DE NORMA LEGAL QUE VEDASSE O APROVEITAMENTO DO CHAMADO “ÁGIO INTERNO” NA ÉPOCA DOS FATOS.

O contribuinte alega neste ponto que os lançamentos tributários são decorrentes do evento societário (*incorporação*) ocorrido em 01/12/2011, sendo regidos pela legislação então vigente, a saber, artigo 20 do Decreto-Lei 1598/77 e art. 7 da Lei 9.532/97, não sendo *aplicável ao caso, portanto, o disposto no art. 22 da Lei nº 12.973/2014.*

Defende que se foi necessária a edição de uma lei específica para limitar o aproveitamento de ágio gerado entre partes vinculadas, é evidente que, até vigência de tal normal, não havia óbice à amortização fiscal de “ágio interno”.

Citando Acórdãos do CARF que entenderam pela dedutibilidade do ágio interno, conclui que a acusação fiscal *é fundada em premissa absolutamente equivocada*, porquanto a seu ver não havia norma vigente à época dos fatos que vedasse o aproveitamento do chamado ágio interno.

Análise

Não assiste razão ao contribuinte, porquanto a vedação de aproveitamento tributário de ágio interno já era vedada há longa data pela legislação societária e contábil, donde decorre o lucro líquido formador do lucro real, base tributável de apuração do IRPJ e CSLL.

A edição da Medida Provisória nº 627, de 11/11/2013, convertida na Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, somente veio esclarecer que a dedutibilidade da “mais valia” somente era admitida nos casos em que a aquisição ocorresse entre **empresas independentes**. Conforme legislação societária **já anteriormente em vigor**, a validade do registro contábil do ágio somente podia ser reconhecida em face de uma operação de **“aquisição de controle”**, o que pressupunha que a operação se desse entre partes não relacionadas.

Nesse diapasão, a Lei nº 12.973, de 2014, não instituiu um novo regime para amortização fiscal do ágio, na medida em que apenas repercutiu as normas societárias/contábeis já em vigor, que, há longa data, já dispunham que o lucro real é o **lucro líquido apurado com observância da legislação societária e contábil**, devidamente ajustado pelas adições, exclusões ou compensações previstas na legislação fiscal.

Pois vejamos:

A lei tributária determina que a base imponible do IRPJ tem como ponto de partida o lucro líquido que, por sua vez, deve ser apurado com observância das leis comerciais e, em especial, da Lei nº 6.404/1976 (Lei das Sociedades por Ações – LSA), consoante dispõem os artigos 248 e 249 do RIR/1999:

“Art. 248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional (Capítulo V), dos resultados não operacionais (Capítulo VII), e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 1º, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º). (...)

Art. 274. Ao fim de cada período de incidência do imposto, o contribuinte deverá apurar o lucro líquido mediante a elaboração, com observância das disposições da lei comercial, do balanço patrimonial, da demonstração do resultado do período de apuração e da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º, § 4º, e Lei nº 7.450, de 1985, art. 18).

§ 1º. O lucro líquido do período deverá ser apurado com observância das disposições da Lei nº 6.404, de 1976 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 67, inciso XI, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 5º).

*§ 2º. O balanço ou balancete deverá ser transcrito no Diário ou no LALUR (Lei nº 8.383, de 1991, art. 51, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 2º, § 3º).”
(Grifos da Relatora)*

O lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões e compensações autorizadas pela legislação tributária, conforme consignado no artigo 247 do RIR de 1999:

“Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).

§ 1º. A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º).

§ 2º. Os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro

real do período de apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente, observado o disposto no parágrafo seguinte (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 4º).

§ 3º. Os valores controlados na parte “B” do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, existentes em 31 de dezembro de 1995, somente serão atualizados monetariamente até essa data, observada a legislação então vigente, ainda que venham a ser adicionados, excluídos ou compensados em períodos de apuração posteriores (Lei nº 9.249, de 1995, art. 6º). (Grifou-se)

A intersecção entre a lei tributária, a lei societária e a contabilidade fica clara na própria Lei das Sociedades por Ações, na medida que traz dispositivos cuja interpretação exige o auxílio da Ciência Contábil. Assim, por exemplo, a Lei nº 6.404, de 1976, ao determinar de que maneira a companhia manterá sua escrituração, emprega expressões como “princípios de contabilidade geralmente aceitos”, “critérios contábeis”, “mutações patrimoniais”, “regime de competência”, cuja compreensão é extraída da Ciência Contábil, consoante se depreende da leitura de seu artigo 177, cuja redação à época da formação do ágio era a seguinte:

“Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

§ 1º. As demonstrações financeiras do exercício em que houver modificação de métodos ou critérios contábeis, de efeitos relevantes, deverão indicá-la em nota e ressaltar esses efeitos.

§ 2º. A companhia observará em registros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem a elaboração de outras demonstrações financeiras.

§ 3º. As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, e serão obrigatoriamente auditadas por auditores independentes registrados na mesma comissão.

§ 4º. As demonstrações financeiras serão assinadas pelos administradores e por contabilistas legalmente habilitados. (Grifou-se)

Por sua vez, o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, dispôs em seu artigo 7º que o lucro real será determinado com base na escrituração, com observância das leis comerciais e fiscais:

“Art. 7º. O lucro real será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância das leis comerciais e fiscais. (Grifou-se)

Portanto, a interessada é obrigada, sim, pela lei tributária, a apurar o lucro líquido de acordo com a lei societária que, por seu turno, determina que este lucro é obtido através da observância da escrituração e dos preceitos da Ciência Contábil. Logo, se a contabilidade não aceita um determinado registro contábil, no caso, o ágio na aquisição de participações societárias, esse registro, em princípio, também será rejeitado pela lei comercial e pela lei tributária, na medida que ele trará reflexos na apuração do lucro líquido da pessoa jurídica.

O Direito não se vale da Ciência Contábil apenas para dela emprestar conceitos que serão transformados em normas jurídicas, pois o Direito Positivo determina, também, que a Ciência Contábil seja elemento a ser considerado na interpretação de normas comerciais e tributárias. Daí porque o reconhecimento do ágio para fins tributários e societários passa, obrigatoriamente, pela investigação e aplicação dos conceitos e princípios da Ciência Contábil.

Quando a autoridade fiscal desconsidera a amortização pela interessada do ágio constituído sobre o seu próprio patrimônio líquido, em transações dos sócios com os próprios sócios, não está incorrendo em confusão entre conceitos da Ciência Contábil e do Direito Tributário. Na realidade está corretamente aplicando o Direito Positivo ao verificar, inicialmente, se a apuração do lucro líquido foi efetuada de acordo com as regras do direito que determinam a aplicação dos instrumentos e princípios da Ciência Contábil e, depois, se o procedimento extracontábil de apuração do lucro real foi efetuado de acordo com os preceitos da legislação tributária.

Cumprе salientar que a CVM, por intermédio do Ofício Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007 (item 20.1.7), posicionou-se contrariamente ao registro do ágio gerado artificialmente como ativo, decorrente das operações de reestruturação societária de grupos econômicos, conforme observado na transcrição a seguir:

Uma das formas que essas operações vêm sendo realizadas, inicia-se com a avaliação econômica dos investimentos em controladas ou coligadas e, ato contínuo, utilizar-se do resultado constante do laudo oriundo desse processo como referência para subscrever o capital numa nova empresa. Essas operações podem, ainda, serem seguidas de uma incorporação.

Outra forma observada de realizar tal operação é a incorporação de ações a valor de mercado de empresa pertencente ao mesmo grupo econômico.

Em nosso entendimento, ainda que essas operações atendam integralmente os requisitos societários, do ponto de vista econômico-contábil é preciso esclarecer que o ágio surge, única e exclusivamente quando o preço (custo) pago pela aquisição ou subscrição de um investimento a ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial, supera o valor patrimonial desse

investimento. E mais, preço ou custo de aquisição somente surge quando há o dispêndio para se obter algo de terceiros. Assim, não há, do ponto de vista econômico, geração de riqueza decorrente de transação consigo mesmo. Qualquer argumento que não se fundamente nessas assertivas econômicas configura sofisma formal e, portanto, inadmissível.

Não é concebível, econômica e contabilmente, o reconhecimento de acréscimo de riqueza em decorrência de uma transação dos acionistas com eles próprios.

Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável (não se questiona aqui esse aspecto), do ponto de vista econômico, o registro do ágio, em transações como essas, somente seria concebível se realizada entre partes independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões ou outros interesses que não a essência da transação, condições essas denominadas na literatura internacional como “arm’s length”.

Portanto, é nosso entendimento que essas transações não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes, para que seja passível de registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade. (grifos da Relatora)

O reconhecimento como ativo do ágio gerado internamente, fundamentado na expectativa de rentabilidade futura, **também foi proibido na adoção das práticas internacionais de contabilidade**, conforme se observa da leitura do Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos (item 120) – emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, aprovado pela CVM pela Deliberação nº 527/2007, que assim dispõe:

O reconhecimento de ágio decorrente de rentabilidade futura gerado internamente (‘goodwil’ interno) é vedado pelas normas nacionais e internacionais. Assim, qualquer ágio dessa natureza anteriormente registrado precisa ser baixado.

Tal proibição foi referendada nos mesmos termos pelo Conselho Federal de Contabilidade ao aprovar a Norma Brasileira de Contabilidade – NBC T 19.10 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos (item 120), por intermédio da Resolução CFC nº 1.110/2007.

Nesse mesmo sentido, registra-se o item 50 da Orientação Técnica OCPC 02/2008 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis:

É importante lembrar que só pode ser reconhecido o ativo intangível ágio por expectativa de rentabilidade futura se adquirido de terceiros, nunca o gerado pela própria entidade (ou mesmo conjunto de empresas sob controle comum). E o adquirido de terceiros só pode ser reconhecido, no Brasil, pelo custo, vedada completamente sua reavaliação. (grifo nosso)

Destarte, impõe-se resolver o seguinte questionamento: se a legislação societária/contábil, para os seus fins precípuos – **focados no interesse dos investidores e dos credores**, somente admite a contabilização de ágio que represente uma verdadeira operação de aquisição de negócio / investimento entre partes não relacionadas, porque a legislação fiscal – por sua vez, **focada no interesse público**, deveria permitir a amortização fiscal de um ágio contabilizado sem os requisitos exigidos pelos interesses privados?

Portanto, ao contrário do que defende o contribuinte, já havia na legislação vigente vedações expressas a formação e aproveitamento fiscal do “ágio interno”, não sendo pertinente o entendimento de que referidas vedações somente vigoraram a partir da publicação da Lei 12.973 de 2014, sequer citadas pela autoridade fiscal em sua fundamentação.

Quanto às decisões do CARF trazidas à colação, saliente-se que tem força apenas argumentativa. Para que tenham força vinculante em relação aos órgãos da administração tributária federal, a matéria deve ser objeto de Súmula, e o Ministro de Estado da Fazenda deve lhe atribuir efeito vinculante. É o que se encontra previsto nos arts. 72 e 75 da Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), verbis:

Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF. (...)

Art. 75. Por proposta do Presidente do CARF, do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, do Secretário da Receita Federal do Brasil ou de Presidente de Confederação representativa de categoria econômica ou profissional habilitada à indicação de conselheiros, o Ministro de Estado da Fazenda poderá atribuir à súmula do CARF efeito vinculante em relação à administração tributária federal.

De qualquer forma, para contraditar a defesa, traz-se à colação **recentes** decisões do CARF, inclusive da **Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF**, em que **não** admitida a amortização **fiscal** de ágio, quando descaracterizada uma efetiva aquisição de participação societária e, conseqüentemente, o preço da operação, haja vista terem as operações sido realizadas entre **partes relacionadas**:

Nº Acórdão 1201-002.672 Data da Sessão 22/11/2018

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A dedução das despesas de ágio (artigo 386 do RIR/99) exige a participação de uma pessoa jurídica investidora originária, que efetivamente tenha acreditado na mais valia do investimento e feito sacrifícios patrimoniais para a sua aquisição, não se vislumbrando essa condição em razão de alienantes e adquirentes integrarem o mesmo grupo econômico e estarem submetidos a controle comum.

Nº Acórdão 1302-003.160 Data da Sessão 17/10/2018

REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. CISÃO PARCIAL. TRANSFERÊNCIAS DE ATIVOS MOBILIÁRIOS. PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQÜÊNCIA E SEM PROPÓSITO NEGOCIAL. EMPRESA VEÍCULO. ÁGIO DE SI MESMO GERADO INTRAGRUPPO.

*A outorga da dedutibilidade da amortização do ágio de cisão parcial inserida em um contexto de operações estruturadas e coordenadas em sequência no âmbito de reestruturação societária demanda que as transações estejam regularmente amparadas em atos empresariais não atingidos por manobras artificiais ou vícios sociais albergados por práticas abusivas entre **companhias participantes do mesmo grupo societário**. Demonstrada a irregularidade do arranjo societário ante a ausência de propósito negocial e da artificialidade de transações engendradas **intragruppo**, torna imperativo a manutenção dos efeitos da glosa promovida em decorrência da configuração de **ágio de si mesmo** gerado derivado de operações de cisão parcial **entre partes relacionadas**.*

DA AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO PROVENIENTE DE CISÃO PARCIAL. LAUDO DE AVALIAÇÃO. DEMONSTRAÇÃO INEFICAZ DA ORIGEM E FUNDAMENTO ECONÔMICO DO ÁGIO. FLUXO FINANCEIRO INEXISTENTE. INTERMEDIACÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO ENTRE PARTES RELACIONADAS. ÁGIO ARTIFICIAL. MOTIVAÇÃO IMPRÓPRIA PARA A GERAÇÃO DO SOBREPREÇO. INDEDUTIBILIDADE.

*De acordo com os termos da legislação de regência, a dedutibilidade da amortização de ágio proveniente de aquisição de negócio empresarial mediante cisão parcial de pessoa jurídica demanda a plena observância dos seguintes requisitos essenciais: **(i) a realização da transação societária entre partes não relacionadas e independentes**; **(ii) a efetiva demonstração do fluxo financeiro que evidencie o pagamento do custo aquisição celebrado entre as partes, incluindo-se o montante do ágio**; **(iii) demonstração do respectivo fundamento econômico do ágio gerado na operação societária que norteou a deliberação em assembleia do corpo diretivo do conglomerado, respeitada as hipóteses prescritas na legislação de regência**. Outrossim, a interpretação sistemática das normas aplicáveis mostra ser compulsório que a prova de demonstração do fundamento do ágio designe a representação fidedigna da negociação empresarial e seja contemporânea às efetivas razões da tomada de decisão pelo adquirente para celebração da relação contratual pelo preço estabelecido. **Evidenciado que o bojo das transações das companhias advém de centralização decisória da cúpula diretiva do conglomerado, não viabiliza reconhecer a pertinência da mais valia aferida no investimento societário, porquanto resultante de processo imparcial de precificação, pois desprovido negociação em ambiente de livre mercado e independência entre as***

partes contratantes. *As operações de arranjo societário entre **companhias integrantes do mesmo grupo econômico** cuja indução das transações revela-se tendente à criação de um **ágio artificial** destinado à redução imprópria da base imponible do imposto de renda, bem assim a obtenção vantagem tributária indevida desamparada de propósito negocial, são circunstâncias bastantes para determinar a perda da eficácia do sobrepreço avaliado e ratificar a negativa de dedutibilidade das parcelas de amortização de ágio computadas no resultado fiscal do impugnante.*

Nº Acórdão 9101-003.885 Data da Sessão 07/11/2018

ÁGIO. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. INEFICÁCIA.

A reorganização societária na qual inexistir motivação outra que não a criação artificial de condições para obtenção de vantagens tributárias é inoponível à Fazenda Pública. Negada eficácia fiscal ao arranjo societário sem propósito negocial, restam não atendidos os requisitos para a amortização do ágio como despesa dedutível, impondo-se a glosa da despesa e a recomposição da apuração dos tributos devidos.

ÁGIO DE SI MESMO. INCONSISTÊNCIA

Carece de consistência econômica ou contábil o ágio surgido no bojo de entidades sob o mesmo controle, o que obsta que se admitam suas consequências tributárias.

Nº Acórdão 1301-003.351 Data da Sessão 18/09/2018

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EMPRESAS DE MESMO GRUPO ECONÔMICO. INDEDUTIBILIDADE.

A dedutibilidade da amortização do ágio somente é admitida quando este surge em negócios entre partes independentes, condição necessária à formação de um preço justo para os ativos envolvidos.

Nº Acórdão 1201-002.479 Data da Sessão 19/09/2018

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. GLOSA.

Se os atos de reorganização societária registrados pela recorrente, ainda que formalmente regulares, não configuram uma efetiva aquisição de participação societária mas mera permuta de ativos dentro do grupo de empresas sob controle comum, correta a glosa dos valores amortizados como ágio.

Nº Acórdão 1201-002.357 Data da Sessão 15/08/2018

ÁGIO INTERNO. APROVEITAMENTO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR, de 1999, requer a participação de uma pessoa jurídica investidora originária, que

efetivamente tenha acreditado na “mais valia” do investimento e feito sacrifícios patrimoniais para sua aquisição; se inexistentes tais sacrifícios, notadamente em razão do fato de alienante e adquirente integrarem o mesmo grupo econômico e estarem submetidos a controle comum, evidencia-se a artificialidade da reorganização societária que, carecendo de propósito negocial e substrato econômico, não tem o condão de autorizar o aproveitamento tributário do ágio que pretendeu criar.

Nº Acórdão 9101-003.611 Data da Sessão 05/06/2018

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer a participação de uma pessoa jurídica investidora originária, que efetivamente tenha acreditado na “mais valia” do investimento e feito sacrifícios patrimoniais para sua aquisição.

Inexistentes tais sacrifícios, notadamente em razão do fato de alienantes e adquirentes integrarem o mesmo grupo econômico e estarem submetidos a controle comum, evidencia-se a artificialidade da reorganização societária que, carecendo de propósito negocial e substrato econômico, não tem o condão de autorizar o aproveitamento tributário do ágio que pretendeu criar.

Nº Acórdão 9101-003.446 Data da Sessão 06/03/2018

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer a participação de uma pessoa jurídica investidora originária, que efetivamente tenha acreditado na “mais valia” do investimento e feito sacrifícios patrimoniais para sua aquisição.

Inexistentes tais sacrifícios, notadamente em razão do fato de alienante e adquirente integrarem o mesmo grupo econômico e estarem submetidos a controle comum, evidencia-se a artificialidade da reorganização societária que, carecendo de propósito negocial e substrato econômico, não tem o condão de autorizar o aproveitamento tributário do ágio que pretendeu criar.

ÁGIO INTERNO. APROVEITAMENTO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.

O ágio criado artificialmente a partir de operações celebradas exclusivamente entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico e submetidas a controle comum e sem a efetiva circulação de riquezas que justifique a contabilização de sobrepreço não se presta a produzir efeitos tributários. Assim, não se presta o “ágio interno” a aumentar o valor

patrimonial de um bem ou a reduzir/eliminar o ganho de capital auferido com a sua alienação.

Portanto, integralmente corretos os lançamentos sob esta ótica.

2.4 DAS RAZÕES COMERCIAIS QUE JUSTIFICARAM A OPERAÇÃO. DO CONTEXTO HISTÓRICO E EXEMPLOS PRÁTICOS DA SINERGIA DECORRENTE DA UNIÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS. DA ALEGAÇÃO DE NECESSÁRIA APLICAÇÃO DO ARTIGO 24 DA LINDB.

Às folhas 1050 a 1054, o contribuinte discorre, em linhas gerais, sobre as razões comerciais – *contexto histórico, unificação das bases de clientes e produtos, viabilização da redução do custo da mão de obra, viabilização da redução dos custos de aquisição e matéria prima, otimização dos centros de distribuição e existência de saldo acumulado de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL* - que justificaram a operação societária, *ainda que se considere que a operação foi realizada entre partes relacionadas*, havendo justificativa legítima para o pagamento do ágio interno em análise.

(...)

Análise

Diga-se preliminarmente, que a despeito da forte suspeição quanto as motivações econômicas da sua reorganização societária, tendo em conta a simulação identificada, aquelas não foram atacadas pelo procedimento fiscal, mas apenas seus efeitos tributários a partir do momento em que o ágio intragrupo, inexistente segundo as regras comerciais, contábeis e fiscais, foi utilizado na redução dos tributos devidos.

Destarte, quanto às razões elencadas de ordem comercial que justificariam as operações, estas são de prescindível análise, porquanto não motivaram, agravaram ou atenuaram as infrações tributárias apuradas, uma vez que não se relacionam com a formação do ágio interno artificial, indevidamente deduzido na apuração do Lucro Real.

Contudo, apenas para argumentar, não passa despercebido que as alegações expostas referem-se à incorporação da NALCO BRASIL pela ECOLAB QUIMICA ocorrida em Julho de 2012, ou seja, após a formação artificial do ágio em Dezembro de 2011.

A ECOLAB QUIMICA simplesmente descreve as razões comerciais já presentes por ocasião da reestruturação global em Dezembro de 2011, como se tal incorporação somente naquele momento futuro se fizesse necessária. Como se viu, o grupo ECOLAB já havia incorporado naquele mês de Dezembro o grupo NALCO, não restando razoável ou apontar razões de ordem comercial ou societária em Julho, porquanto esta somente foi apta a ratificar situação previamente ocorrida entre

os grupos econômicos, porquanto não configuravam fatos novos a justificar a operação.

Cite-se, ainda, que até mesmo o alegado não aproveitamento do prejuízo fiscal da NALCO BRASIL, em função do artigo 514 do RIR/99, no montante de aproximados R\$ 1,8 milhão é falaciosa: as operações realizadas em seqüência já haviam propiciado a dedução do “ágio interno” na ordem de R\$ 80 milhões, montante “razoavelmente” superior ao prejuízo fiscal de que se “abriu mão”.

Pois bem,

O ágio surge na aquisição de participação societária que deve ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial e corresponde à diferença a maior entre o preço de aquisição e o valor de patrimônio líquido contábil da participação societária adquirida em sociedade coligada ou controlada.

A legislação tributária expressa nos art. 391 e 426 do RIR/99 o tratamento tributário do ágio:

Art. 391 - As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o art. 385 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no art. 426 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 25, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso III).

Parágrafo único. Concomitantemente com a amortização, na escrituração comercial, do ágio ou deságio a que se refere este artigo, será mantido controle, no LALUR, para efeito de determinação do ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento (art. 426).

(...)

Art. 426 – O valor contábil para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 384), será a soma algébrica dos seguintes valores (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 33, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso V):

I - valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;

II - ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real;

III - provisão para perdas que tiver sido computada, como dedução, na determinação do lucro real, observado o disposto no parágrafo único do artigo anterior.

O tratamento tributário ao ágio pago na aquisição de participação societária, tendo com fundamento a rentabilidade futura da investida, pode ser resumido nos seguintes termos:

- a) Em regra, o ágio não é dedutível na determinação do IRPJ e CSLL, já que não pode ter efeito fiscal, mas, como é um custo, será considerado **quando da alienação** do investimento, reduzindo por consequência o ganho de capital.
- b) Nos casos de **incorporação, fusão ou cisão**, entre a investidora e a investida, o ágio será amortizado na determinação do IRPJ e CSLL, sendo essa determinação uma consequência da união dos patrimônios líquidos, ou seja, como a investidora teve a despesa com ágio decorrente de rentabilidade futura, deve compensar com os lucros auferidos no decorrer dos exercícios.

Ou seja, a **alínea (a)** acima está prevista no art. 391, há vedação que a despesa do ágio seja deduzida a apuração do lucro real, mas o art. 426 do permite que o ágio seja deduzido do ganho de capital no momento da alienação ou liquidação do investimento.

Já **alínea (b)** está disposta nos art. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, que deu tratamento tributário ao ágio nos casos em que uma pessoa jurídica absorve o patrimônio de outra, seja por incorporação, fusão ou cisão.

De se observar que essa alteração legislativa ocorreu no momento em que no país acontecia um programa desestatização de empresas públicas, sendo necessário para dar maior segurança jurídica aos novos investidores e a possibilidade de amortizar o ágio surgido por expectativa de rentabilidade futura.

Os art. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 (já com as alterações do art. 10 e 11 da Lei nº 9.718/97) baseou a redação do art. 386 do RIR/99:

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

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso I do §2º do artigo anterior, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso III do §2º do artigo anterior, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

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

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do §2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados durante os cinco anos-calendário

subseqüentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no mínimo, para cada mês do período de apuração.

§1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §1º).

§2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §2º):

I - o ágio em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;

II - o deságio em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.

§3º O valor registrado na forma do inciso II (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §3º):

I - será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;

II - poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.

§4º Na hipótese do inciso II do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos ou contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §4º).

§5º O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §5º).

§6º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, quando (Lei nº 9.532, de 1997, art. 8º):

I - o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor do patrimônio líquido;

II - a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

§7º Sem prejuízo do disposto nos incisos III e IV, a pessoa jurídica sucessora poderá classificar, no patrimônio líquido, alternativamente ao disposto no §2º deste artigo, a conta que registrar o ágio ou deságio nele mencionado (Lei nº 9.718, de 1998, art. 11).

Os dispositivos legais acima estabeleceram um benefício que deve seguir os conceitos, notadamente o da incorporação, previsto no art. 227 da Lei nº 6.404/76:

Incorporação

Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.

§ 1º A assembleia-geral da companhia incorporadora, se aprovar o protocolo da operação, deverá autorizar o aumento de capital a ser subscrito e realizado pela incorporada mediante versão do seu patrimônio líquido, e nomear os peritos que o avaliarão.

§ 2º A sociedade que houver de ser incorporada, se aprovar o protocolo da operação, autorizará seus administradores a praticarem os atos necessários à incorporação, inclusive a subscrição do aumento de capital da incorporadora.

§ 3º Aprovados pela assembleia-geral da incorporadora o laudo de avaliação e a incorporação, extingue-se a incorporada, competindo à primeira promover o arquivamento e a publicação dos atos da incorporação.

Segundo a lei, a incorporação é uma forma de agregação de empresas, através da transferência do patrimônio da incorporada para incorporadora. A incorporação às avessas, apesar de pouco comum, está prevista no §6º, II do artigo 386, acima apresentado.

De se ressaltar que a permissão para amortização do ágio em casos de incorporação é uma exceção à regra, pois como visto anteriormente, o art. 391 veda a dedução da amortização do ágio decorrente da aquisição de investimentos avaliados pelo patrimônio líquido, mas o art. 426 permite que seja adicionado o valor do ágio ao valor contábil do investimento para efeito de determinar o ganho ou a perda de capital na alienação ou liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliada pelo patrimônio líquido.

Como se sabe, a regra de apuração de resultado pela equivalência patrimonial referente a participação societária com ágio ou deságio não envolve as atividades normais de uma empresa, logo não devem influenciar o resultado, sendo excluído da apuração do lucro real.

Na incorporação, a separação entre as empresas desaparece, sendo os resultados das atividades da controladora e da controlada apuradas em uma única empresa, não havendo mais a transmissão de resultados de uma empresa para outra pelo mecanismo da equivalência patrimonial.

Não há dúvidas para esse julgador que no momento da aquisição da ECOLAB QUIMICA pela NALCO BRASIL ambas já estavam sob controle da ECOLAB INC, tendo em vista uma grande **“Reestruturação Global”** entre o **“GRUPO ECOLAB”** e o **“GRUPO NALCO”**.

Os documentos juntados ao processo relativos aos sites estrangeiros não abrem margem para dúvidas sobre a vinculação entre as partes, bem como não houve, por parte da Recorrente nenhum argumento para descaracterizar essa situação.

Diante de todo exposto, entendo que a defesa foi ineficaz em descaracterizar o “ágio interno”, até porque, centrou esforços em descaracterizar a vinculação entre as partes.

Da acusação de simulação

Nesse ponto do voto, já restou caracterizada a vinculação entre as partes envolvidas na operação e por consequência, o ágio gerado ficou caracterizado como “**ágio interno**”, que é aquele gerado artificialmente entre empresa de um mesmo grupo econômico.

A autoridade fiscal ressalta no TVF que é recorrente nesse tipo de operação societária entre partes relacionadas a ausência de substância econômica ou abuso de direito, contudo no presente caso, foi identificado **vício de vontade** caracterizando a operação como um **negócio jurídico simulado**, acarretando a qualificação da multa no patamar de 150%, bem como a inclusão do administrador no polo passivo como responsável por sujeição passiva solidária nos termos do art. 135, III do CTN.

O principal argumento está no TVF nos seguintes trechos:

43. Nesta data, ainda supostamente na condição de independentes, mas curiosamente já conhecida a data da efetivação do acordo global, pretendem as partes simular uma venda, em total contradição aos fatos e circunstâncias que acompanham o ato. Declara a NALCO BRASIL LTDA pretender adquirir as quotas de ECOLAB QUIMÍCA LTDA pertencentes a ECOLAB INC, enquanto que sabidamente esta mesma ECOLAB INC negocia a aquisição da controladora e, por conseguinte, a própria NALCO BRASIL, dali 3 dias. **Situações totalmente incongruentes, eivadas de mentira e má-fé.**

(...)

45. **A transação não fazia sentido entre as partes independentes, nos termos pactuados, e não fazia sentido considerando as operações globais que estavam para acontecer, sendo com estas manifestamente contrárias. Se os acionistas de NALCO BRASIL LTDA desejavam através desta adquirir ECOLAB QUÍMICA, como poderiam condicionar a aquisição de ECOLAB QUÍMICA por NALCO BRASIL à venda da própria NALCO HOLDING COMPANY, a quem, inclusive, está direcionado o laudo, à ECOLAB INC?** Trata-se de simulação, não correspondendo o que as partes pactuam à verdade.

(...)

47. Qual seja, agora quando questionado, o sujeito passivo, quer seja NALCO BRASIL (incorporada), quer seja ECOLAB QUÍMICA, afirma inclusive, desconhecer detalhes sobre as operações às quais a aquisição estaria, inclusive, condicionada. Tentada dar aparência de licitude, mediante afirmações que não correspondem a vontade das partes, **trata-se de simulação por vício de vontade**, de negócio jurídico simulado, nulo de pleno direito, nos exatos termos do código civil. E cometido o ilícito na tentativa de criar um ágio, a ser futuramente aproveitado,

como de fato o foi, ilicitamente, **resta caracterizada a conduta de fraude, nos termos do art. 72 da lei 4.502**. O dolo pode ser comprovado a partir da voluntariedade, complexidade e vultoso resultado que se esperava dos respectivos atos, aos quais se sucederam a incorporação e mais atos societários, que tentaram dar aparência de licitude à operação.

(Griffou-se)

Sobre a acusação de simulação, a Recorrente na impugnação cita o art. 167 do código civil, ressalta que simulação não se presume e não se acusa apenas com indícios, conforme trecho abaixo:

Ademais, ressalte-se, a SIMULAÇÃO NÃO SE PRESUME E NÃO SE PROVA POR MEIO DE INDÍCIOS. Ela deve ser efetivamente comprovada com base em elementos válidos e indiscutíveis, sob pena de, com isso, infringir-se todo o fim pretendido pelo legislador ao dispor sobre a interpretação e a integração da legislação tributária, constante nos artigos 107 a 112 do CTN

Em sede recursal repisa **ipsis litteris** os mesmos argumentos da impugnação (*o trecho acima é repetido no Recurso Voluntário*), não apresentando nenhuma nova prova em contraponto a decisão da DRJ.

Mais uma vez a decisão de primeira instância foi precisa e adoto como minhas razões de decidir, transcrevendo abaixo a parte de interesse relacionada ao julgamento da simulação (fls. 2.932/2935)

Ratificado que a operação ocorreu entre partes dependentes entre si, sob o mesmo controle societário, gerando um indevido ágio interno, passa-se à análise das argumentações do contribuinte quanto a inexistência de simulação arguida pela fiscalização.

Os argumentos do contribuinte pautam-se, basicamente, na inexistência de prova do evento simulado, que não poderia ser presumido pela autoridade fiscal em respeito a princípios de direito.

Parte-se inicialmente da mesma conceituação citada de De Plácido e Silva, segundo o qual “simulação é o artifício ou fingimento na prática ou na execução de um ato, ou contrato, com a intenção de enganar ou de mostrar o irreal como verdadeiro, ou lhe dando aparência que não possui”.

Pois bem: o exame dos dados e fatos trazidos no TVF permitem inferir que não havia a intenção de NALCO BRASIL de efetivamente comprar as quotas de ECOLAB QUÍMICA de sua controladora ECOLAB INC numa suposta operação comercial entre partes independentes. Indo de encontro às palavras de De Plácido, a operação tenta mostrar o irreal como verdadeiro, caracterizando a simulação.

Em verdade a reorganização mundial dos grupos ECOLAB e NALCO já estava definida e arquitetada desde Julho de 2011, e concluída em Dezembro de 2011. O Relatório de avaliação econômica financeira da ECOLAB QUÍMICA, elaborado pela

empresa contratada KPMG, foi contratado pela então controladora de NALCO BRASIL – NALCO HOLDING COMPANY em 16 de novembro de 2011, e apresentado pela KPMG em 30 de novembro de 2011, onde assim contextualiza:

Contexto

- A Ecolab Inc. e a Nalco Company ("Cliente"), são empresas sediadas nos Estados Unidos e ambas possuem filiais no Brasil, Ecolab Química Ltda. ("Ecolab"ou "Empresa") e Nalco Brasil Ltda. ("Nalco"), respectivamente.
- Recentemente o Cliente vem analisando a aquisição de 100% das quotas de Ecolab ("Transação"). Essa Transação, em princípio, seria realizada por valor superior ao Patrimônio Líquido da Empresa, o que geraria algum ágio.
- Dentro desse contexto, a Administração da Nalco Company contratou a KPMG Corporate Finance Ltda. ("KPMG") para efetuar a presente avaliação econômico-financeira da Empresa.

Nota-se que a geração do "ágio" já estaria pré-acordada entre as partes, restando apenas a quantificação destes pela avaliação. Não passa despercebido também que em apenas 15 dias o laudo é elaborado e entregue a NALCO COMPANY em data posterior (30/11) a formalização do próprio Contrato de compra e venda com o valor já estipulado de R\$ 123 milhões pela operação.

Outro apontamento que se faz necessário neste contexto é o de que o trabalho da KPMG, de espantosa celeridade, foi baseado substancialmente em informações contábeis e gerenciais históricas da Empresa e, adicionalmente, foi baseado nos planos de negócios disponíveis na data-base e em informações projetivas da Empresa providas por sua Administração. Atente-se ao fato de que a KPMG assume no relatório que parte do pressuposto que as informações que lhe foram passadas estariam corretas e que nenhuma informação essencial foi retida. Vai além, afirma a própria KPMG que "as informações não foram verificadas em razão do escopo deste trabalho, portanto, a KPMG não assume nenhuma responsabilidade por sua precisão."

Não se questionou a legitimidade do Laudo de avaliação no TVF, tampouco se questiona neste ato, a despeito da suspeição dos fatos. Contudo, os apontamentos acima são indiciários de que, de fato, não havia intenção genuína de se gerar uma avaliação fidedigna própria das transações entre partes independentes. A existência do ágio já estava acertada, o montante da transação já havia sido definido antes mesmo do Laudo, não se buscava precisão, cumpriam-se apenas protocolos para formalizar uma transferência de quotas entre partes relacionadas com o fito de gerar uma substancial economia tributária no momento oportuno da incorporação reversa.

Segundo TVF, sequer o direito de uso da marca ECOLAB foi transferido da ECOLAB INC USA para a NALCO BRASIL, corroborando o fato de que a referida compra foi apenas simulada, apenas para gerar o referido ágio a reduzir os encargos tributários do grupo após incorporação futura. Pois vejamos como esclarece a fiscalização:

44. Tentou-se simular um aparente negócio entre partes independentes, e certo é que não estavam. E fez-se isso estabelecendo manifestações de vontade que não representava a vontade de partes independentes naquela data. Em momento algum houve a intenção de venda por parte de ECOLAB Inc e ECOLAB USA, das quotas sociais que detinham em ECOLAB QUIMICA. Intimada a informar a forma de remuneração e respectivos contratos, se existentes, para utilização a partir de 01/12/2011 da marca ECOLAB no país, formalmente ainda de propriedade de ECOLAB USA Inc, constata-se que sequer houve a transferência dos direitos de uso da marca, ou ainda contrato a este respeito. Se efetivada a transmissão, sequer NALCO BRASIL LTDA poderia explorar as atividades de ECOLAB QUIMICAS LTDA, sem o consentimento desta. E certo que em nenhum momento houve a intenção de NALCO BRASIL adquirir ECOLAB QUIMICA.

45. A transação não fazia sentido entre as partes independentes, nos termos pactuados, e não fazia sentido considerando as operações globais que estavam para acontecer, sendo com estas manifestamente contrárias. Se os acionistas de NALCO BRASIL LTDA desejavam através desta adquirir ECOLAB QUIMICA, como poderiam condicionar a aquisição de ECOLAB QUIMICA por NALCO BRASIL à venda da própria NALCO HOLDING COMPANY, a quem, inclusive, está direcionado o laudo, à ECOLAB INC? Trata-se de simulação, não correspondendo o que as partes pactuam à verdade.

Quando questionada quanto às operações da reorganização dos grupos que são citadas inclusive dos contratos de compra e venda da ECOLAB QUIMICA, esta se absteve de esclarecê-los, alegando que “as informações apresentadas à SEC.gov, como por exemplo, operações societárias ocorridas em território americano, sociedades constituídas no Brasil, e outras questões empresariais, são de inteira responsabilidade das companhias domiciliadas naquele país e portanto, a requerente não detém qualquer ingerência e tampouco detalhes sobre elas”.

Diante da negativa da impugnante em prestar os esclarecimentos, buscando ocultar a verdadeira operação coordenada, conclui assim a fiscalização:

47. Qual seja, agora quando questionado, o sujeito passivo, quer seja NALCO BRASIL (incorporada), quer seja ECOLAB QUIMICA, afirma inclusive, desconhecer detalhes sobre as operações às quais a aquisição estaria, inclusive, condicionada. Tentada dar aparência de licitude, mediante afirmações que não correspondem a vontade das partes, trata-se de simulação por vício de vontade, de negócio jurídico simulado, nulo de pleno direito, nos exatos termos do código civil. E cometido o ilícito na tentativa de criar um ágio, a ser futuramente aproveitado, como de fato o foi, ilicitamente, resta caracterizada a conduta de fraude, nos termos do art. 72 da lei 4.502. O dolo pode ser comprovado a partir da voluntariedade, complexidade e vultoso resultado que se esperava dos respectivos atos, aos quais se sucederam a incorporação e mais atos societários, que tentaram dar aparência de licitude à operação.

Questiona-se ainda a razão por que a referida “compra e venda” estaria condicionada à reestruturação global onde a ECOLAB INC passaria a condição de controladora da NALCO HOLDING COMPANY. Ora, tratando-se de uma operação simulada, sabidamente entre partes ligadas, os ativos financeiros apenas mudariam de um componente a outro do mesmo grupo, sem transitar por agentes externos, e ainda gerando um ágio “de si mesmo” no importe de R\$ 88 milhões. Caso não concretizada a transação global, o grupo NALCO teria, de fato, que arcar com o custo financeiro (e o próprio investimento simulado) na aquisição das quotas da ECOLAB QUIMICA, o que a verdade dos fatos revela não ter sido sua intenção econômica. Nota-se, portanto, que a própria condicionante do Contrato de compra e venda à reestruturação global é mais um fato indiciário da natureza simulada da operação.

Por derradeiro, grosso modo cumpre observar a organização societária antes e depois das operações estruturadas em sequência:



Obs1: Em Novembro 2011 ECOLAB QUIMICA era subsidiária de ECOLAB INC
 Obs2: Com as operações de Dezembro ECOLAB INC passou a controladora de NALCO BRASIL que controlava ECOLAB QUIM
 Obs3: após incorporação reversa de NALCO BRASIL por ECOLAB QUIM repete-se organização de Novembro 2011 porém com ágio interno fabricado de R\$ 88 milhões a ser amortizado

Diante do organograma, notória a percepção de que a pretensão do grupo econômico, às vésperas da reestruturação global e a ela condicionado, por meio da ECOLAB QUÍMICA, fiscalizada, era gerar o ágio interno de R\$ 88 milhões, intragrupo, para que em 8 meses depois pudesse gerar as condições estruturais para passar a reduzir a sua carga tributária com o ágio gerado em abstrato.

Em conclusão diametralmente oposta à reclamante, entendo que há no processo diversas, e suficientes, provas indiciárias convergentes da simulação das operações que geraram o ágio interno, que o contribuinte buscou indicar como gerado entre partes independentes, o que foi afastado.

Faz-se uso, na oportunidade, do conceito de simulação trazido pelo próprio impugnante ao litígio, retirado do novo Código Civil brasileiro:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

(...)

De fato houve uma simulação de transmissão de direito de propriedade sobre quotas entre partes “falsamente” independentes, quando em verdade tratava-se de transferência de ativos financeiros dentro do mesmo grupo econômico com o fim de geração de “ágio de si mesmo” para obter benefícios tributários indevidos com sua amortização futura, mantendo-se a mesma estrutura societária anterior às operações estruturadas com o fim simulado.

O ponto principal a ser observado no presente caso é a total falta de propósito da venda da **ECOLAB QUÍMICA LTDA**, subsidiária da ECOLAB INC, para a **NALCO DO BRASIL LTDA** que era uma subsidiária da NALCO HOLDING COMPANY, sendo que já estava em andamento ações para implementação de uma “**Reestruturação Global**” que culminaria na incorporação da NALCO HOLDING COMPANY, controladora da **NALCO DO BRASIL** pela ECOLAB INC., controladora da **ECOLAB QUÍMICA**.

Diante dos fatos surge a pergunta:

Por que vender uma empresa de sua propriedade

(ECOLAB QUIMICA), sabendo que a compradora (NALCO BRASIL) seria sua em um futuro certo?

Não resta dúvida que dentro da **“Reestruturação Global”** gestada entre os grupos ECOLAB e NALCO, apareceu a oportunidade dentro da legislação brasileira de aproveitamento de dedução de ágio via reorganização societária com aquisição em valores subsidiados em rentabilidade futura.

Importante ressaltar que não se questiona a validade do laudo elaborado por uma grande empresa do mercado, mas os fatos indicam que **a ocorrência de algum ágio** já estava acertada conforme trecho do relatório de avaliação econômica-financeira, diga-se, encomendado pela controladora da compradora, antes de acesso aos dados pela empresa contratada:

Contexto

- A Ecolab Inc. e a Nalco Company (“Cliente”), são empresas sediadas nos Estados Unidos e ambas possuem filiais no Brasil, Ecolab Química Ltda. (“Ecolab” ou “Empresa”) e Nalco Brasil Ltda. (“Nalco”), respectivamente.
- Recentemente o Cliente vem analisando a aquisição de 100% das quotas de Ecolab (“Transação”). Essa Transação, em princípio, seria realizada por valor superior ao Patrimônio Líquido da Empresa, **o que geraria algum ágio**.
- Dentro desse contexto, a Administração da Nalco Company contratou a KPMG Corporate Finance Ltda. (“KPMG”) para efetuar a presente avaliação econômico-financeira da Empresa.

Sobre a qualificação da multa de ofício nos casos de ágio gerado artificialmente entre empresa de um mesmo grupo, segue abaixo trecho do voto do ilustre Conselheiro Rafael Vidal de Araújo no acórdão CARF nº 9101-004.098:

Penso que em situações como essa a qualificação é ínsita à própria infração imputada. Não há como admitir a ocorrência da infração sem exasperar a penalidade, porque a irregularidade fiscal está totalmente vinculada ao artificialismo da reorganização societária empreendida.

A multa qualificada não foi aplicada por ter a contribuinte optado por alternativa com menor carga tributária, por ter simplesmente contornado a norma de incidência, mediante prática de negócio indireto, ou algo semelhante. Não se trata aqui de punir a simples economia de imposto, o mero planejamento tributário.

Trata-se aqui daqueles casos de ágio interno totalmente artificial, apenas escritural, sem partes independentes desde a sua origem, e sem qualquer desembolso.

Está muito claro que a seqüência dos atos societários praticados pela contribuinte visou tão somente a criação artificial de despesas.

E a criação artificial de uma despesa configura conduta que visa excluir/ modificar as características essenciais do fato gerador (no caso, o lucro da empresa), ao

mesmo tempo que visa impedir que a autoridade fazendária tome conhecimento do seu real montante.

Aliás, a criação artificial de despesa prejudica a alegação da contribuinte no sentido de que a reestruturação societária é uma forma de planejamento tributário lícito.

O que a contribuinte fez foi criar artificialmente toda uma situação para que pudesse deduzir despesas que não tinham correspondência com verdadeiros dispêndios.

A alegação de que a contribuinte agiu de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária, não justifica o afastamento da multa qualificada. Pelo contrário, eis que a formalização desses atos simulados visou justamente a criação de falsas despesas, que não tinham correspondência com verdadeiros dispêndios.

Com todo o artifício societário, a contribuinte, a um só tempo, procurou impedir que a autoridade fazendária tomasse conhecimento do fato gerador, e também procurou excluir/modificar as características essenciais do fato gerador, restando plenamente caracterizadas as hipóteses que justificam a majoração da multa.

Em nenhum momento do recurso voluntário, a Recorrente dialoga com a decisão de primeira instância, mantendo a linha argumentativa de falta de provas para caracterização da simulação.

Entendo que os documentos e esclarecimentos acostados aos autos são claros em indicar que a **ECOLAB QUIMÍCA LTDA** já era subsidiária da ECOLAB INC quando foi comprada por outra empresa **NALCO DO BRASIL**, sendo prova irrefutável que a Recorrente ao promover a reorganização societária praticou, de forma inequívoca, uma ação dolosa, ou seja intencional e consciente a qual retardou o conhecimento das reais circunstâncias materiais do fato gerador.

Assim sendo, voto por manter a penalidade aplicada com a qualificação devida da multa de ofício, reduzindo apenas para o patamar de 100%, com suporte no artigo 106, II, “c”, do CTN, tendo em vista a nova redação dada, pelo artigo 8º da Lei nº 14.689, de 2023, ao artigo 44, § 1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/1996.

Dos juros sobre empréstimos

A operação financeira que deu sustentação para aquisição da ECOLAB QUIMICA pela NALCO BRASIL teve origem em um empréstimo obtido pela compradora junto a uma controladora NALCO OVERSEA HOLDING BV, com sede na Holanda, conforme descrição no TVF (fl.940/941):

10. Através do TERMO DE INTIMAÇÃO 08, de 13/09/2018, cuja ciência deu-se em 18/09/2018, o sujeito passivo foi intimado a:

1. Informar a origem dos recursos utilizados pela empresa NALCO BRASIL LTDA (CNPJ 62.800.446/0001-58) para aquisição das quotas sociais da empresa ECOLAB QUÍMICA LTDA, em 01/12/2011;

(...)

11. Em resposta à intimação fiscal, o sujeito passivo apresentou resposta em 05/10/2018, na qual afirma que:

“1. Em resposta à solicitação fiscal, a Requerente informa que a origem dos recursos utilizados pela NALCO BRASIL LTDA., para aquisição das quotas da ECOLAB QUÍMICA LTDA., decorre do empréstimo no montante de R\$123.000.000,00, à época recebido da NALCO OVERSEAS HOLDING BV, sua controladora sediada na HOLANDA.

2. Para suportar o valor de R\$123.000.000,00, escriturado em 29/11/2011 na conta contábil nº243000, a Requerente apresenta cópia do contrato de empréstimo pactuado entre NALCO BRASIL LTDA. e NALCO OVERSEAS HOLDING BV, do contrato de câmbio bem como do extrato do Banco Itaú, conta Corrente nº450 36-9, comprando o efetivo recebimento do recurso financeiro (doc. 01).

3. No quadro abaixo, a Requerente relaciona as informações relativas às empresas envolvidas e os saldos contábeis dos empréstimos pactuados com suas coligadas, registrados na Conta Contábil nº243000. Confira-se:

<i>Credores (Contratos Anexos)</i>	<i>Períodos dos Empréstimo</i>	<i>Saldo Contábil em 31/12/2014 (Conta Contábil)</i>
Adecom Química Ltda.	2006 a 2009	22.497.450,18
Nalco Overseas Holding B.V.	2011	123.000.000,00
Champion Technologies do Brasil	2014	7.141.219,84

4. Com o objetivo de atender à solicitação da fiscalização, foi elaborado, ainda, um mapa com a conciliação dos saldos contábeis dos empréstimos, movimentações ocorridas e ainda, dos juros contabilizados no ano-calendário de 2014, que são controlados na Conta Contábil nº710300 (doc. 02).

5. Ademais, para complementar as informações ora prestadas, a Requerente apresenta cópia dos contratos de empréstimos vinculados as operações em questão, além de extratos bancários que demonstram os recebimentos dos montantes envolvidos nas transações (doc.02).

A fiscalização considerou que a operação financeira entre partes relacionadas não enseja qualquer pré-julgamento, sendo necessária apenas cautela na análise dos efeitos tributários relativos à dedutibilidade, com enfoque na destinação dos recursos.

Contudo não se furtou de indicar que não foram contabilizados o pagamento do empréstimo, sendo apenas registrado a quitação dos juros. (fl. 952):

62. Conforme se constatou, os lançamentos na conta contábil nº710300 efetuados no período de 2013 a 2015, no valor total de R\$39.104.638,36 abaixo discriminados, referiram-se a despesas com juros, conforme a seguir

discriminados. Não existiu qualquer redução (amortização) do valor do principal referente ao referido empréstimo.

Não houve por parte da fiscalização questionamento na relação entre a NALCO BRASIL e NALCO OVERSEAS HOLDING B.V, pois sendo a primeira uma holding, a obtenção de empréstimos para subsidiar aquisições faz parte de sua atuação empresarial, abarcando os requisitos do art. 299 e 374 do RIR/99, contudo após a incorporação reversa, na qual a ECOLAB QUIMICA passa a controlar a NALCO BRASIL, os passivos advindos de obrigações assumidas devem ser analisadas novamente sob o enfoque tributário dos supracitados artigos.

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

(...)

Art. 374. Os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 17, parágrafo único):

I - os juros pagos antecipadamente, os descontos de títulos de crédito, e o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de crédito deverão ser apropriados, pro rata temporis, nos períodos de apuração a que competirem;

II - os juros de empréstimos contraídos para financiar a aquisição ou construção de bens do ativo permanente, incorridos durante as fases de construção e pré-operacional, podem ser registrados no ativo diferido, para serem amortizados.

Parágrafo único. Não serão dedutíveis na determinação do lucro real, os juros, pagos ou creditados a empresas controladas ou coligadas, domiciliadas no exterior, relativos a empréstimos contraídos, quando, no balanço da coligada ou controlada, constar a existência de lucros não disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil (Lei nº 9.532, de 1997, art. 1º, § 3º).

Dessa forma a fiscalização conclui que as deduções de despesas de juros deveriam ser indedutíveis pois não foram aplicados na fonte produtiva, caracterizando a desnecessidade da despesa:

66. Mediante o exposto, constata-se que **são indevidas as deduções tributárias de despesas com juros passivos** incidentes sobre as obrigações originadas com base nesses recursos, posto que não foram efetivamente aplicados na fonte produtiva. A aplicação do recurso originário do mútuo para "aquisição de si

mesmo", **caracteriza a desnecessidade da despesa** com juros para fins tributários na apuração do lucro real. Com efeito, constata-se no caso concreto a identificação de planejamento tributário mediante alterações societárias que possibilitaram o trânsito indevido de um encargo financeiro da NALCO BRASIL LTDA, nesta ainda em tese dedutível, para a fiscalizada.

(Griffou-se)

A recorrente resume sua defesa em relação a glosa de despesa de juros no seguinte trecho da peça recursal:

Isso posto, considerando que (i) a operação, como visto, não foi, de forma alguma, simulada ou fraudulenta; e (ii) as despesas financeiras decorrentes de empréstimos são, sim, dedutíveis e devidamente suportadas pelos respectivos contratos, por sua própria natureza – em especial, quando observadas, também, as regras de preços de transferência e subcapitalização; e (iii) a Recorrente, enquanto sucessora da devedora original, não participou diretamente da pactuação do empréstimo que embasou as despesas financeiras glosadas, resta demonstrada, nesse particular, a improcedência do lançamento formalizado por meio dos Autos de Infração de IRPJ e CSLL ora combatidos.

Na decisão de primeira instância a DRJ ressalta que a afirmação de que o empréstimo foi efetuado entre partes independentes foi descartado, de modo que não cabe a alegação de que a Recorrente não participara da operação.

Para a DRJ o destino dos valores recebidos por empréstimos tinha destino certo, o próprio Grupo ECOLAB, tendo em vista que já havia um acordo para controle do Grupo NALCO em poucos dias após a efetivação do negócio.

Um fato incontroverso é que as despesas financeiras glosadas são recursos obtidos para a compra de suas próprias ações, consideradas indedutíveis pela autoridade fiscal, por não atenderem aos requisitos legais.

Em relação a simulação e fraude, esse ponto já foi abordado no tópico anterior do presente voto.

Sobre o cumprimento de requisitos formais como a apresentação do contrato e seu aditivo, não altera a análise dos efeitos tributários sobre a operação financeira, visto que a ausência desses aspectos fulminaria de pronto a pretensão da Recorrente.

Não houve a alegada inovação do lançamento ao desconsiderar o aditivo do contrato de mútuo apresentado pela Recorrente, bem como em relação a legislação sobre preços de transferências e subcapitalização (*thin capitalization*), alegada pela Recorrente, entendo que apenas estabelecem limites para dedutibilidade, sem contudo, em nenhum momento, determinar sua dedutibilidade automática.

Em relação a alegação de que houve a sucessão de obrigações de uma devedora original não se sustenta em face do permissivo legal para a dedução de quaisquer despesas: sua

necessidade, usualidade e normalidade, dentro do ramo de atividades do contribuinte, a teor do artigo 299 do RIR/1999 (art. 47 da Lei nº 4.506/64).

A dívida contraída pela NALCO BRASIL para comprar as ações da ECOLAB QUIMICA são efetivamente necessárias para a NALCO, contudo não há como considerar verdadeiro que a transmissão da dívida para a própria ECOLAB QUIMICA continuaria sendo necessária, visto que não há justificativa plausível para contrair uma dívida para adquirir a si mesmo!!!

A regra do IRPJ é de que toda despesa é dedutível, sendo a indedutibilidade a exceção.

Partindo dessa premissa, verifica-se que o legislador estabeleceu no art. 47 da Lei nº 4.506/64 as regras de dedutibilidade para uma despesa, sendo a dedutibilidade analisada por Ricardo Mariz de Oliveira através de critérios de classificatórios: (i) não serem custos; (ii) serem despesas necessárias; (iii) serem comprovadas e escrituradas; (iv) serem deduzidas no período-base compete.¹

Dentro da classificação acima descrita, observa-se que o ponto de discordância entre a administração tributária e a Recorrente está no item (ii), que trata da necessidade da despesa, pois os demais critérios foram cumpridos pela Recorrente.

Para a fiscalização, a operação de empréstimo dentro de um grupo para promover a aquisição de quotas de uma empresa não é ilegal e se encontra dentro do escopo da liberalidade de decisões, contudo, afirma que essa liberdade encontra limites da legislação tributária em relação a necessidade da despesa para fins de dedutibilidade, nos termos da legislação acima descrita.

No acórdão 9101-006.363 na sessão de 08 de novembro de 2022, constam trechos relevantes sobre a “*transferência de dívida*”, em situação semelhante a atual, quando a operação de sucessão em etapa seguinte já era de conhecimento das partes:

Por certo a sucessora teria o direito de deduzir os encargos da obrigação que passa a seu patrimônio por sucessão. Contudo, tal não ocorreu. A obrigação passou ao seu patrimônio em razão da decisão de B5 de aportar este empréstimo no patrimônio de CESE, **já se sabendo que CESE seria incorporada na etapa seguinte** pela Vale do Rosário, anulando a sucessão arguída. (...)

(...) releva notar que a **transferência da dívida** se fez, apenas, **por acréscimo ao passivo**, vez que os ingressos correspondentes se destinaram ao pagamento dos alienantes do investimento, e a contrapartida deste pagamento, que foi a aquisição da participação societária, apenas transitou temporariamente por CESE, para ser restabelecida no patrimônio de B5. Logo, não houve qualquer aporte patrimonial em VALE DO ROSÁRIO, **sendo impróprio cogitar de dedutibilidade de juros**

¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. Vol. 1. São Paulo: IBDT, 2020.

(...) **transferência de um empréstimo não representar aumento de investimento**, mas sim redução de capital, para além do fato de que as despesas financeiras vinculadas ao passivo recebido na incorporação em nada contribuem para aumentar as receitas da Vale do Rosário, mas sim descapitalizam a empresa e inibem ou dificultam novos investimentos capazes de produzir maiores receitas:

(...)

136. Despesas operacionais dedutíveis na apuração do lucro real são aquelas que, pela previsão legal, enquadram-se na observância de que os gastos efetuados sejam estritamente necessários à atividade da pessoa jurídica, sendo, portanto, usuais, normais e compatíveis com o tipo de transação, operação, ou atividade produtora e geradora de receita. Para as despesas financeiras serem consideradas dedutíveis, devem ser necessárias para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

(...)

148. Por outro lado, a dedutibilidade de uma despesa não é atributo intrínseco a ela. Pelo contrário, a dedutibilidade de uma despesa somente é aferível em confronto com o objeto social e as atividades produtivas desenvolvidas pelo contribuinte em cada período de apuração. Se num determinado período um bem não for empregado nas atividades produtivas da empresa, mas em outro período sim, as despesas com sua manutenção não são dedutíveis num momento, podendo sê-lo em outro. Da mesma forma, por exemplo, se a empresa aliena um bem que lhe era inútil, que não era utilizado nas suas atividades, e cujas despesas de manutenção, portanto, não podia deduzir, para o adquirente as despesas com a manutenção desse mesmo bem poderão ser dedutíveis.

(...)

152. A lógica da dedutibilidade das despesas está em que a busca por receitas e lucros requer esforços que se traduzem em dispêndios. Dado que o IRPJ e a CSLL incidem basicamente sobre a diferença entre receitas e despesas, só faz sentido admitir como parcelas dessa diferença, as despesas que contribuem para o aumento das receitas.

Sobre a aplicação do art. 374 do RIR/99 em relação a dedutibilidade dos juros pagos ou incorridos, tenho meu entendimento de que a análise deve ser feita juntamente com o disposto no art. 299 do mesmo diploma legal.

Para que juros pagos e incorridos serem dedutíveis é necessário, conforme *caput* do art. 374, há necessidade de qualificá-los na espécie de custo ou despesa operacional. Dessa forma, observar as regras do art. 299 é fundamental, visto que é nesse artigo que se preceitua os requisitos para que uma despesa seja considerada operacional. Mesmo que no art. 374 do RIR/99 não conste expressamente qualquer remissão ao art. 299 do RIR/99, não quer dizer que se possa pressupor a inaplicabilidade das suas exigências para caracterização de uma despesas como operacional.

Importante reafirmar que situação fática do presente processo, a incorporação reversa da ECOLAB QUIMICA sobre a NALCO BRASIL não decorreu de uma decisão independente, levando em conta os interesses individuais da empresa.

Tendo em vista a grande reestruturação societária global entre os grupos NALCO e ECOLAB, a incorporação já estava decidida como parte de um grande planejamento tributário forjado apenas para atender os interesses dos próprios sócios, e mais ainda, com vista exclusiva a reduzir indevidamente sua carga tributária

Dessa forma, a obrigatoriedade jurídico-contábil da contabilização de despesas de juros referente a empréstimos não é consequência derivada de uma genuína atuação empresarial, mas simplesmente um efeito provocado artificialmente por seus controladores.

Por essas razões, mantem-se a glosa sobre as despesas relativas a juros e encargos decorrentes do empréstimo.

Da inexistência de base legal para lançamento de CSLL

Sobre a CSLL, alega a Recorrente em sua peça recursal:

E isso porque, data maxima venia, **não existe qualquer dispositivo legal** que estabeleça expressamente a indedutibilidade de despesas de amortização do ágio de investimento para fins de determinação da base de cálculo da CSLL.

(...).

De fato, **a base de cálculo da CSLL, além de ser diversa da base de cálculo do IRPJ**, é regulada por normas distintas daquelas que estabelecem a base de cálculo do IRPJ. (...)

(...)

Ademais, **não cabe também buscar estender à CSLL as regras do IRPJ** quanto à amortização de ágio, com pretensão suporte no artigo 57, da Lei nº 8.981/1991 (...)

O TVF consignou que o lançamento de CSLL ocorreu por tributação reflexa, no seguintes termos:

4.1 DA TRIBUTAÇÃO REFLEXA

70. Nos termos do art. 28 da Lei 9.430/1996, aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24 -B, 26, 55 e 71. Procedido ao arbitramento de ofício do lucro, o valor correspondente à CSLL será lançado de ofício

Sem razão a Recorrente quando afirma que não cabe estender as regras do art. 57 da Lei nº 8.981/95 à CSLL. O fato é que o art. 57 efetivamente estende à CSLL as regras referentes à apuração e ao pagamento estabelecidas para o IRPJ, refletindo uma intenção do legislador de

evitar a repetição desnecessária de comandos legais para disciplinar a metodologia de determinação das bases imponíveis aos dois tributos.

Quanto ao uso de uma norma específica para CSLL nos casos de glosa de amortização de ágio, as regras para o IRPJ são as mesmas que fundamentam a glosa para a CSLL

O Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, vigente à época dos fatos, já vedava o aproveitamento da amortização do ágio na apuração do lucro real (art. 25), e apenas autorizava a utilização integral do ágio no momento da alienação ou liquidação do investimento (art. 33).

A Lei nº 9.532/97 modificou a legislação, estabelecendo limites para a amortização do ágio nas situações de fusão, cisão e incorporação, que é caso do presente processo, como pode ser observado no art. 7º:

"Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977)

I - Deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "a" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida a conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II- Deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "c" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - Poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, a razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração;

IV - Deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos-calendário subsequentes a incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

Sobre a formulação gramatical do art. 7º acima, o ilustre Conselheiro Murilo Lo Visco abordou esse aspecto na redação do voto vencedor do acórdão 1402-004-310, proferido na sessão de 10 de dezembro de 2019, a qual reproduzo o trecho abaixo:

E quanto ao regramento contido na Lei nº 9.532, de 1997, embora possa realmente dar a entender que alcançaria apenas o IRPJ, cumpre esclarecer que a norma ali prevista foi construída para disciplinar a contabilização do ágio, de suas amortizações e, por consequência, a própria apuração do lucro contábil e não apenas a base tributável. Nesse sentido, confira-se a redação de seu art. 7º:

Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977)

(...)

III - Poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à **apuração de lucro real**, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, a razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; **(Griffou-se)**

(...)

Como se nota, o art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, **disciplinou a contabilização** do ágio (e sua amortização) nos casos de fusão, cisão ou incorporação envolvendo investidor e investimento adquirido com ágio, observando-se seus diferentes fundamentos.

Especificamente no inciso III do caput, também merece destaque o fato de ter sido utilizada a construção *“nos balanços correspondentes à apuração de lucro real”* em vez de *“nos balanços correspondentes à apuração do lucro real”*. Ao adotar essa formulação, considerando todo o contexto do dispositivo em questão (que inclusive determina registros em contas de ativo e de passivo, e especifica lançamentos de partida dobrada), tudo indica que o legislador não pretendeu dispor apenas sobre a apuração do lucro real, mas pretendeu, sim, disciplinar o passo que antecede a apuração do lucro real, justamente a elaboração do balanço contábil que serve como ponto de partida para a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro, aí incluída a CSLL.

Dessa forma, parece-me evidente que o art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, disciplinou a apuração do lucro contábil para os efeitos fiscais e, por consequência, alcançou também a CSLL, e não apenas o IRPJ. E como fez referência ao ágio conforme determinado pelo art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, pode-se perfeitamente entender que toda a disciplina referente à amortização do ágio também se aplica à CSLL, especialmente no que tange à vedação contida no art. 25 do mesmo Decreto-Lei, abaixo reproduzido com a redação vigente à época dos fatos:

Art. 25 As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o artigo 20 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no artigo 33

Observa-se que a identificação da diferenciação entre o **“de lucro real”** para o **“do lucro real”** faz a diferença para alcançar a CSLL.

Não foi sem propósito para o legislador a inclusão da preposição ***“de”***, pois em uma análise de todo regramento imposto pelo art. 7º, no qual consta de forma específica como deve

ser o registro de ágio em contas de ativo e passivo, não seria diferente em relação à apuração do lucro real, na qual o legislador pretendeu alcançar todo o processo, incluindo a elaboração do balanço contábil e dessa forma alcançando a CSLL.

Diante do entendimento fixado pela ilegitimidade da amortização do ágio entendo que deve ser mantido o lançamento reflexo na medida em que os fundamentos que lhe sustentam são os mesmos do principal, razão pelo qual voto pela manutenção da autuação em relação à CSLL.

Neste ponto, voto pelo **não acolhimento** dos argumentos da Recorrente.

Da inaplicabilidade de juros sobre multa

A Recorrente pugna pela inaplicabilidade dos juros de mora incidentes sobre a multa de ofício, aduzindo pela ausência de previsão legal expressa que autorize tal exigência, notadamente o artigo 61 da Lei nº 9.430/96, para qual não cabe exigir juros sobre a multa, pois no entendimento da Recorrente, não há autorização expressa para cobrança de juros sobre o valor da multa, mas, apenas, de tributos e contribuições.

A controvérsia gira em torno do sentido, conteúdo e alcance de determinados vocábulos e locuções do texto legal do art. 61, *in verbis*:

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

Para a Recorrente a expressão: “*débitos decorrentes de tributos e contribuições*”, restringe apenas as vocábulos indicados no texto: tributos e contribuições, excluindo por consequência a multa de ofício, pois esta não decorreria dos tributos e contribuições, mas do descumprimento da obrigação de pagá-los.

Não entendo dessa forma, não há lógica em dissociar a multa de ofício e o principal após o lançamento efetuado, de modo que apenas o tributo sofreria incidência de juros e a multa de ofício permaneceria sem reajuste, sendo que ambas fazem parte do mesmo ato administrativo de lançamento.

O art. 950 do RIR/99, vigente à época dos fatos, que tem como matriz legal justamente no art. 61 da Lei nº 9.430/96, deixa claro na exceção estabelecida no § 3º que englobam a multa de ofício:

Art. 950. Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso (Lei d. 9.430, de 1996, art. 61).

(...)

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

Por esta razão, afasto a alegação do contribuinte de que não haveria incidência de juros sobre a multa de ofício, ressaltando que tal fato não decorre da autuação, mas sim do vencimento da multa, por ocasião do não pagamento voluntário do valor resultante do auto de infração, no seu respectivo vencimento, momento em que se iniciará o computo de juros sobre a multa.

Falta de motivação e fundamentação

De forma incidental, a Recorrente apresenta uma arguição de ofensa ao princípio da “*imutabilidade do lançamento*”, tendo em vista que ao discorrer sobre a incidência de juros sobre a multa de ofício, o julgador de primeira instância utilizou o art. 161 do CTN, sendo que esse não constava da acusação fiscal. (fl. 3.083)

Por oportuno, a Recorrente sublinha, com veemência, que jamais constou da acusação fiscal o artigo 161 do CTN, de modo que, tendo em conta o PRINCÍPIO DA IMUTABILIDADE DO LANÇAMENTO, consagrado nos artigos 146 e 149 do CTN, não se pode conceber que a instância de julgamento altere a MOTIVAÇÃO e a FUNDAMENTAÇÃO legal dos Autos de Infração, para fazer neles constar um dispositivo legal capaz de legitimar a cobrança de juros de mora à razão de 1% ao mês

O argumento é frágil, tendo em vista que a infração está fundamentada adequadamente do ponto de vista legal e suficientemente explicada do ponto de vista fático.

Não há dúvidas que a Recorrente compreendeu todas a infração que lhe foi imputada, não tendo havido qualquer prejuízo para sua defesa, notadamente pela qualidade da defesa apresentada, sem nenhuma chance para qualquer tipo de cerceamento do direito de defesa.

Desta forma, considero afastada e alegação de afronta ao princípio da imutabilidade do lançamento.

Da sujeição passiva solidária

A autoridade fiscal atribuiu ao Sr. Sr. JAIME JOSE PEREZ DIAZ (CPF nº 148.902.718-13), na função de Diretor-Presidente da Recorrente responsabilização tributária solidária na qualidade de administrador nos termos do art. 135, III do CTN, tendo em vista a caracterização da conduta de fraude prevista no art. 72 da Lei nº 4.502/64.

Para a fiscalização o Sr. Jaime participou de todo o planejamento, estruturação e execução dos atos que culminaram com a redução da base de cálculo dos tributos e por consequência a lavratura do auto de infração.

O Recorrente novamente pugna pelo cabimento de uma defesa autônoma, sendo essa questão atendida pelo julgador de primeira instância e da mesma forma siga atendendo, pois se trata de matéria incontroversa, objeto da Sumula CARF nº 71:

Súmula CARF nº 71

Todos os arrolados como responsáveis tributários na autuação são parte legítima para impugnar e recorrer acerca da exigência do crédito tributário e do respectivo vínculo de responsabilidade. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Das Preliminares Nulidades

São apresentadas três preliminares de nulidade:

- a) Nulidade do lançamento de ofício: erro na identificação dos responsáveis tributários (violação ao artigo 142, do CTN)
- b) Ausência de participação do recorrente no procedimento de fiscalização que resultou na lavratura dos autos de infração
- c) Ilegitimidade passiva parcial: retirada do recorrente do cargo de administrador da autuada em 26/03/2015

a) Nulidade por erro na identificação dos responsáveis tributários

O recurso voluntário repisa os mesmos argumentos que foram apresentados na impugnação, com excertos e comentários sobre a decisão de primeira instância, de modo que transcrevo abaixo o voto e adoto como minhas razões de decidir.

1.3.2 Da arguição de nulidade do lançamento de ofício por erro na identificação dos responsáveis tributários com violação ao artigo 142 do CTN.

Defende o responsável tributário que foi responsabilizado pelo crédito tributário com base no artigo 135, III do CTN, por infração a lei (fraude, artigo 72 da Lei nº 4.502/64), cuja responsabilidade seria subsidiária, de forma absolutamente isolada, muito embora houvesse corresponsáveis igualmente passíveis de inclusão no pólo passivo, acrescentando que tal vício macula de nulidade o lançamento de ofício.

Acrescenta que a correta identificação do sujeito passivo da infração é exigência do artigo 142 do CTN e artigo 10 do Decreto 70.235/72; CARF já analisou questão semelhante e considerou que a não indicação de todos os responsáveis tributários

no auto de Infração viola o artigo 142 do CTN; como a DRF efetuou o lançamento de forma equivocada e não pode o órgão de julgamento alterar o critério jurídico do lançamento, é de se reconhecer a nulidade dos Autos de Infração.

Análise

O contribuinte se insurge contra a imputação de responsabilidade tributária ao Diretor Presidente da ECOLAB QUÍMICA no período fiscalizado alegando que outros potenciais responsáveis não teriam sido imputados, sem, contudo, apontar quais seriam estes outros “sujeitos passivos”, o que, a seu ver, implicaria a nulidade do lançamento efetuado.

Por óbvio, o que está em litígio é a responsabilidade imputada ao Sr. Jaime José Perez na condição de administrador da pessoa jurídica autuada, tendo em conta a infração à lei que enseja a responsabilidade imposta pelo artigo 135, inciso III do CTN. Não há que se procurar invalidar aquela imputação tendo em conta a não imputação de terceiros outros, sequer citados pelo impugnante, porquanto não há previsão legal de exclusão de responsabilidade na hipótese sugerida pelo reclamante.

Ademais, é cediço que no ordenamento jurídico tributário a responsabilidade tributária ocorre em regra, mas não necessariamente, por ocasião do lançamento efetuado por autoridade fiscal ou no redirecionamento da execução fiscal, que pode ser proferido tanto pela Procuradoria da Fazenda Nacional quanto pela autoridade judiciária.

Noutras palavras, identificada sujeição passiva tributária por responsabilidade em momento diverso do lançamento tributário, aquela pode ser devidamente imputada pela autoridade competente a seu tempo, respeitados, naturalmente, o contraditório e ampla defesa.

Destarte, descabida qualquer alegação no sentido de que a responsabilidade imputada a determinado sujeito passivo, não imputada a supostos outros responsáveis sequer identificados pela autoridade autuante, acarretaria a nulidade do lançamento em questão, porquanto efetuada nos exatos termos da lei complementar que a regula, a qual não prevê exclusão de responsabilidade de um sujeito passivo quando um suposto terceiro responsável, sequer imputado, não tiver sido responsabilizado contemporaneamente.

Por oportuno, registre-se, **apenas por argumentar**, que o citado Acórdão do CARF usado pelo contribuinte como precedente para sua defesa, de nº 2301-004.372, emitido em 08 de dezembro de 2015 pela 3ª Câmara, teve seu contexto e sentido sorrateiramente alterados pelo impugnante: a nulidade em voga decorreu de não ciência de responsável tributário IDENTIFICADO e assim declarado no Relatório fiscal e Auto de infração, o que difere flagrantemente do caso presente, onde não houve qualquer outro responsável que tenha sido identificado pela autoridade fiscal e não tenha sido cientificado do lançamento e do termo de solidariedade passiva.

Afastada, portanto, esta preliminar de nulidade arguida pelo responsável.

A Recorrente alega que a decisão da DRJ determinou que fossem indicados os outros administradores e que o redirecionamento no momento da execução fiscal supriria a nulidade e complementar afirmando que houve discricionariedade no momento do lançamento, ao apontar apenas um dos diretores e ignorando os demais.

Veja, para atribuição de responsabilidade nos termos do artigo 135 do CTN, há necessidade de cumprimento de alguns requisitos, sendo que apenas quando a autoridade fiscal identifica que a situação fática se enquadra nos citados requisitos é que se atribui a sujeição passiva solidária uma determinada pessoa.

Não tendo sido incluídos os demais Diretores no polo passivo da obrigação tributária, certo de que a fiscalização não identificou os requisitos para que se procedesse a inclusão dos demais diretores, sem que isso caracterize qualquer tipo de discricionariedade por parte da autoridade fiscal.

A decisão de piso foi cirúrgica ao afirmar: *“Não há que se procurar invalidar aquela imputação tendo em conta a não imputação de terceiros outros, (...)”, e “ (...) nos exatos termos da lei complementar que a regula, a qual não prevê exclusão de responsabilidade de um sujeito passivo quando um suposto terceiro responsável, sequer imputado, não tiver sido responsabilizado contemporaneamente”*

Dessa forma afasto a arguição de nulidade por erro na identificação dos responsáveis tributários.

b) Nulidade por ausência de participação do recorrente no procedimento fiscal

Mais uma vez o Recorrente repete *ipsis litteris* a impugnação questionando apenas um suposta contradição da decisão da DRJ:

Em que pese o fundamento esposado pelo aresto recorrido, **a motivação do acórdão é deveras contraditória**, na medida em que considera que é necessária a identificação da infração para que a responsabilidade seja imputada ao coobrigado. Com efeito, é cediço que, na ausência de dolo, não cabe a imputação de responsabilidade tributária aos administradores com fundamento no artigo 135, III, do CTN. Deste modo, data maxima venia, o Recorrente entende que não seria viável estabelecer e comprovar o dolo específico de um administrador sem que este tenha sido chamado ao processo, por ocasião da fiscalização, para prestar sequer uma linha de esclarecimento a respeito do que foi tido pela autoridade fiscal atuante como infração (**Griffou-se**)

O preenchimento dos requisitos para enquadramento como sujeito passivo solidário é uma construção realizada em etapas ao longo do processo de fiscalização que só se completa na lavratura do auto de infração, momento em que todos os fatos, documentos e esclarecimentos são avaliados, e em sendo identificada uma conduta com excesso de poderes ou

infração de lei por parte de um administrador ou diretor que teve consequência uma infração tributária, este deve ser incluído no polo passivo da obrigação tributária.

O Recorrente foi regularmente cientificado da sua situação perante a obrigação, com acesso a todos os documentos, provas, termos e do auto de infração, podendo apresentar sua defesa sem nenhuma mácula ao contraditório.

Desta forma não merece guarida esta arguição de nulidade

c) Nulidade por ilegitimidade passiva parcial

O auto de infração abrange o período de 2013 à 2015 e o Recorrente afirma que deixou de ser administrador em 26/03/2015 e dessa forma deveria ser excluído da condição de responsável tributário após essa data.

Esse ponto abrange o mérito e será abordado no momento certo do presente voto

Das Questões prejudiciais

O Recorrente apresenta duas questões prejudiciais:

- a) Julgamento do recurso voluntário apresentado pela autuada;**
- b) Necessária qualificação da multa de ofício para que subsista a responsabilidade prevista no artigo 135, III, do CTN**

Da mesma forma que nas questões sobre a nulidade, o Recorrente repete os argumentos com pequenos excertos sobre a decisão de piso ao tratar das questões prejudiciais.

Entendo que a decisão de primeiro piso não merece reparos e com a máxima vênia, transcrevo abaixo e adoto como minhas razões de decidir.

1.3.5 Da arguição de prejudicial de análise de sua impugnação enquanto não julgada a impugnação apresentada pela autuada.

Como questão prejudicial ao julgamento da impugnação do responsável, este aponta que *até que sejam julgadas as razões de defesa suscitadas pela contribuinte autuada o colegiado estará impedido de julgar a presente impugnação.*

Acrescenta que se houver o cancelamento do crédito tributário lançado de ofício como consequência do acolhimento da impugnação apresentada pela autuada não haverá que se falar em responsabilização do impugnante pelos débitos exigidos nos Autos de infração que serão extintos.

Análise

Inexiste previsão para que haja sobrestamento de julgamento de processo ou peça impugnatória no ordenamento preconizado pelo Decreto nº 70.235, de 1972, que disciplina o Processo Administrativo Fiscal.

O processo administrativo fiscal é regido por princípios, dentre os quais o princípio da oficialidade, que obriga a administração a impulsionar o processo até sua decisão final, não podendo a autoridade competente sobrestar o julgamento diante da inexistência de impeditivo legal.

Contudo, trata-se de Impugnação ao mesmo procedimento fiscal culminado com os Autos de Infração e Termo de solidariedade passiva, cuja legitimidade deste último é imbricada à manutenção dos créditos tributários lançados.

Portanto, como expressão de legalidade, razoabilidade e eficiência administrativas, o julgamento das duas peças impugnatórias é efetuado em conjunto e externado neste mesmo Acórdão, porém com prevalência da análise da legitimidade dos lançamentos tributários, porquanto a ratificação destes deve preceder a análise da responsabilidade tributária por corolário lógico, senão legal.

1.3.6 Da argüição de prejudicial de análise de sua impugnação enquanto não julgada a qualificação da multa de ofício para que subsista a responsabilidade prevista no artigo 135, inciso III do CTN.

Na mesma linha da prejudicial argüida no item anterior, o responsável tributário aduz questão prejudicial adicional relativamente ao seu enquadramento no pólo passivo do lançamento combatido: *a manutenção da multa qualificada como condição sine qua non para subsistência da responsabilidade imputada.*

Acrescenta que o pressuposto da legítima atribuição de responsabilidade tributária, com fundamento no art. 135, III, do CTN é a comprovada (e dolosa) infração de lei por diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado – elemento que justifica a aplicação, também, da multa qualificada.

Sublinha que se por ocasião do julgamento da defesa administrativa apresentada pela atuada houver a redução da multa para o percentual ordinário de 75% não haverá que se falar em manutenção da responsabilidade tributária, porquanto haverá, neste caso, o reconhecimento de que, diferente do que constou da acusação fiscal, não houve fraude.

E arremata o impugnante: é necessário que este colegiado analise primeiramente a defesa administrativa da atuada, e apenas se for o caso de negar provimento à defesa, inclusive mantendo a qualificação da multa, é que caberá a apreciação da presente defesa administrativa, cujo enfoque é a responsabilidade tributária do impugnante.

Análise

Da forma diversa ao item precedente, as matérias citadas pelo contribuinte – Multa qualificada e Responsabilidade tributária não advêm das mesmas hipóteses legais de incidência e não são interdependentes.

Não obstante haja similitude entre as duas matérias, de se ressaltar que o elemento doloso somente é expressamente previsto na configuração de sonegação ou fraude disposta nos artigos 71 e 72 da Lei 4.502/64, contudo não é exigência expressa da lei complementar para imputação de responsabilidade tributária ao sócio gerente que pratica o ato ilícito. Esta última exige tão somente que os **ilícitos praticados** pelos diretores ou gerentes **concorram**, de alguma forma, para o inadimplemento dos créditos tributários devidos pela sociedade para fazer incidir a responsabilidade tributária pessoal.

Desta forma, ainda que se discuta em momento posterior se ocorreu ou não o dolo no caso examinado para fins de qualificação da multa de ofício, a simples infração da lei já é elemento suficiente para se caracterizar a responsabilidade tributária a que se refere o art. 135 do CTN, conforme consta do Parecer PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009, condizente com a literalidade da lei complementar:

A respeito da necessidade de presença de ato doloso por parte do administrador ou da suficiência da presença de culpa, deve-se observar que, ao contrário do que defende parte da doutrina, a jurisprudência maciça do STJ exige tão-só a presença de "infração de lei" (=ato ilícito), a qual, pela Teoria Geral do Direito, pode ser tanto decorrente de ato culposo como de ato doloso (não obstante alguns poucos acórdãos referirem expressamente à necessidade de prova do dolo, em contraposição à imensa maioria que exige somente a culpa).

Destarte, não procede a alegação do contribuinte de que o julgamento da matéria “responsabilidade tributária” submeta-se à prévia avaliação da matéria “dolo na conduta fraudulenta”, porquanto as hipóteses legais de incidência não se comunicam.

Registre-se, contudo, que a despeito de não haver relação de causa e efeito entre as matérias em comento, o julgamento de ambas será feito de forma simultânea neste mesmo Acórdão, porquanto decorrentes dos mesmos conjuntos de fatos que ensejaram a infração tributária identificada.

Mérito da Sujeição Passiva Solidária

Alega o Recorrente como razão principal contrária à responsabilização que a solidariedade “*deve estar amparada em comprovação específica da conduta dolosa do administrador*”, sendo que, no entendimento do Recorrente a fiscalização “*não carrou aos presentes autos qualquer elemento de prova cabal que demonstrasse a conduta dolosa do*

Recorrente, no que diz respeito ao que as autoridades fiscais classificaram, inadvertidamente, como fraude e simulação”.

Não houve questionamento sobre a qualidade de administrador do Recorrente, restando claro que este exercia a administração das pessoas jurídicas envolvidas nos fatos que deram ensejo ao lançamento de ofício.

Nesse preâmbulo, valho-me de um trecho do voto do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, redator designado para o voto vencedor do Acórdão 1402-002.204, na sessão de 07 de junho de 2016:

O termo responsabilidade, em sentido amplo, possui estreita ligação com o direito civil, em especial com o direito das obrigações. Karl Larenz aduz que a possibilidade de o devedor responder, em regra, com seu patrimônio perante o credor surgiu de longa evolução do direito de obrigações e do direito de execução.

A obrigação, em sentido técnico, tem origem em uma relação jurídica entre duas ou mais partes, na qual o polo ativo (credor) passa a ter o direito de exigir do polo passivo (devedor) uma prestação, ou, de modo contrário, o devedor passa a ter obrigação de determinado comportamento ou conduta para com o credor.

No bojo dessa relação jurídica obrigacional, tem-se como elemento necessário o denominado vínculo. Este pode se originar de inúmeras fontes e obriga o devedor a cumprir determinada prestação para com o credor. Subdivide-se em débito (prestação a ser cumprida conforme pactuado) e responsabilidade (o direito de o credor exigir o cumprimento da obrigação quando não satisfeita a prestação, podendo esta exigência incidir, inclusive, sobre os bens do devedor).

Segundo Gonçalves

A responsabilidade é, assim, a consequência jurídica patrimonial do descumprimento da relação obrigacional. Pode-se, pois, afirmar que a relação obrigacional tem por fim precípua a prestação devida e, secundariamente, a sujeição do patrimônio do devedor que não a satisfaz.

No âmbito da responsabilidade civil e tributária, a sujeição tem como limite o patrimônio do responsável, ainda que não seja este, necessariamente, o infrator da norma de conduta desrespeitada.

Já o termo responsabilidade tributária, em sentido ainda amplo, é entendido como a sujeição do patrimônio de uma pessoa, física ou jurídica, ao cumprimento de obrigação tributária inadimplida por outrem. Assim, pode-se afirmar que “responsabilidade tributária” possui conceito próximo a “sujeição passiva tributária”, porém, ressalte-se que há diferenças entre estes conceitos: enquanto a sujeição tributária nasce a partir da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, a responsabilidade exsurge somente se a pretensão

tributária tornar-se exigível, ou nas palavras de Luciano Amaro, “a presença do responsável como devedor na obrigação tributária traduz uma modificação subjetiva no polo passivo da obrigação, na posição que, naturalmente, seria ocupada pela figura do contribuinte”.

É importante distinguir a responsabilidade tributária da responsabilidade civil. Esta advém da prática de ato ilícito lato sensu causador de dano a terceiro, sobrevivendo a obrigação de indenizar, enquanto aquela, em que pesem algumas hipóteses de surgimento a partir de atos ilícitos (artigos 134, 135 e 137 do CTN), possui também como propulsor atos lícitos.

Assim discorre Maria Rita Ferragut sobre a responsabilidade:

É a ocorrência de um fato qualquer, lícito ou ilícito (morte, fusão, excesso de poderes etc.), e não tipificado como fato jurídico tributário, que autoriza a constituição da relação jurídica entre o Estado-credor e o responsável, relação essa que deve pressupor a existência do fato jurídico tributário.

Ao ponderar sobre a matéria, Marcos Vinícius Neder anota que a responsabilidade tributária tem respaldo no CTN, o qual consagra normas gerais sobre sujeição passiva de tal forma a redirecionar a responsabilidade pela dívida tributária do contribuinte para um terceiro, facilitando e tornando mais efetivo o trabalho dos órgãos da administração tributária, e afirma que a “lei tributária autoriza ao Fisco incluir terceira pessoa, distinta da que pratica o fato jurídico tributário, no polo passivo da obrigação tributária como responsável pelo pagamento do crédito tributário”.

O CTN contempla em seus artigos 128 a 138 os casos de responsabilidade tributária, assim distribuídos:

Disposição geral (art. 128);

Responsabilidade dos sucessores (arts. 129 a 133);

Responsabilidade de terceiros (art. 134 e 135) e

Responsabilidade por infrações (arts. 136 a 138).

O que nos interessa, no momento, é a análise da responsabilidade dos representantes legais de empresas a que se refere o art. 135, III, do CTN, verbis:

Art. 135. 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:

[...]

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Doravante, de modo genérico, o tema será tratado como responsabilidade dos representantes legais de empresas.

Elementos da Responsabilidade Tributária do Representante Legal de Empresas

Para a caracterização da responsabilidade a que alude o art. 135, III, do CTN, faz-se necessário a presença dois elementos:

Elemento pessoal: diz respeito ao sujeito que deu azo à ocorrência da infração, ou seja, o executor, partícipe ou mandante da infração. Trata-se, na realidade, do administrador da sociedade, independentemente de ser ou não sócio. Assim sendo, não poderão ser incluídos como responsáveis quaisquer sujeitos que não possuam poder de decisão;

Elemento fático: necessidade de conduta que implique excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

Desse modo, “não basta ser sócio da empresa (pessoa jurídica), é indispensável que exerça função de administração no período contemporâneo aos fatos geradores”.

Conforme já salientado, o art. 135, III, do CTN possibilita responsabilizar os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado desde que sejam os responsáveis pela ocorrência do elemento fático que ensejou o nascimento da obrigação tributária.

O conceito de diretor é dado pelo art. 144 da Lei nº 6.404/76 – Lei das Sociedades Anônimas: o sócio ou administrador de uma organização é o que possui poderes para representá-la, inclusive em juízo, bem como para praticar todos os atos necessários ao seu regular funcionamento.

Já a definição de gerente é trazida pelo Código Civil (art. 1.172 e seguintes): considera-se gerente o preposto permanente no exercício da empresa, na sede desta, ou em sucursal, filial ou agência. Note-se que na hipótese de lei não determinar poderes especiais, considera-se o gerente autorizado a praticar todos os atos necessários ao exercício dos poderes que lhe foram outorgados.

Maria Rita Ferragut assim conceitua representante:

é a pessoa física ou jurídica que, em função de um contrato mercantil, obriga-se a obter pedidos de compra e venda de mercadorias fabricadas ou comercializadas pelo representado, não tendo poderes para concluir a negociação em nome do representado. Não possui vínculo empregatício, e sua subordinação tem caráter empresarial, cingindo-se à organização do exercício da atividade econômica.

Percebe-se que, para a caracterização da responsabilidade de que trata o dispositivo legal em questão, faz-se necessária a coexistência de dois elementos essenciais em relação a um fato: que seja praticado por um representante legal de empresa e que denote excesso de poder ou infração à lei ou atos constitutivos da pessoa jurídica.

(as notas de rodapé foram omitidas para simplificação)

Analisando o caso concreto, sendo caracterizada a infração legal com a aplicação da multa qualificada, resta suficiente para caracterizar a responsabilidade do administrador nos termos do art. 135 do CTN.

O relator ainda fez constar que o inverso não é necessariamente verdadeiro, ou seja, a partir da ausência de qualificação da multa a não incidência de responsabilização estaria comprovada, apresentando como exemplo o caso de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A do Código Penal):

Por fim, tal implicação **não possui correspondência biunívoca**, ou seja, não se pode fazer o raciocínio inverso a ponto de se concluir que, na ausência de tal penalidade qualificada, não incidiria a responsabilidade tributária de que trata o art. 135, III, do CTN.

Isso porque há hipóteses em que sequer é necessário o lançamento de ofício do crédito tributário para que o responsável legal da pessoa jurídica responda pelo crédito tributário, como, por exemplo, nos casos de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A do Código Penal) (...)

(Griffou-se)

Tanto a fiscalização como a autoridade julgadora de primeira instância entenderam que o conjunto fático da situação levou a qualificação da multa e por consequência a responsabilização do administrador.

Coaduno com esse entendimento.

Como já descrito nesse voto, para esse julgador não há dúvidas que no momento da aquisição da ECOLAB QUIMICA pela NALCO BRASIL ambas já estavam sob controle da ECOLAB INC, tendo em vista uma grande **“Reestruturação Global”** entre o “GRUPO ECOLAB” e o “GRUPO NALCO”.

Relembrado que a citada **“Reestruturação Global”** foi amplamente divulgada sendo que o Grupo Ecolab, através da ECOLAB INC anunciou em meados de JULHO/2011 a incorporação da NALCO HOLDING COMPANY do Grupo Nalco por aproximadamente U\$ 5.4 bilhões.

Com isso, todas as ações societárias com origem no Grupo Nalco já estavam sob coordenação do Grupo Ecolab, incluindo a aquisição da ECOLAB QUIMICA pela NALCO BRASIL, objeto do presente processo.

O TVF é claro nesse ponto e assiste efetiva razão:

43. Nesta data, ainda supostamente na condição de independentes, mas curiosamente já conhecida a data da efetivação do acordo global, pretendem as partes simular uma venda, em total contradição aos fatos e circunstâncias que acompanham o ato. Declara a NALCO BRASIL LTDA pretender adquirir as quotas de ECOLAB QUIMICA LTDA pertencentes a ECOLAB INC, enquanto que

sabidamente esta mesma ECOLAB INC negocia a aquisição da controladora e, por conseguinte, a própria NALCO BRASIL, dali 3 dias. **Situações totalmente incongruentes, eivadas de mentira e má-fé.**

(...)

45. **A transação não fazia sentido entre as partes independentes, nos termos pactuados, e não fazia sentido considerando as operações globais que estavam para acontecer, sendo com estas manifestamente contrárias. Se os acionistas de NALCO BRASIL LTDA desejavam através desta adquirir ECOLAB QUÍMICA, como poderiam condicionar a aquisição de ECOLAB QUÍMICA por NALCO BRASIL à venda da própria NALCO HOLDING COMPANY, a quem, inclusive, está direcionado o laudo, à ECOLAB INC?** Trata-se de simulação, não correspondendo o que as partes pactuam à verdade.

Mais uma vez cabe reproduzir aquela que pode ser considerada a pergunta principal e que deve nortear os integrantes desse colegiado:

Por que vender uma empresa de sua propriedade (ECOLAB QUÍMICA), sabendo que a compradora (NALCO BRASIL) seria sua em um futuro certo?

Não resta dúvida que a situação fática leva a correta qualificação da penalidade prevista no art. 44, inciso I, c/c § 1º, da Lei nº 9.430/96 e arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, de modo que no meu entender a atribuição de responsabilidade tributária dos administradores da pessoa jurídica que, à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores, deve ser automática.

Toda a ação do Diretor, no comando das ações da autuada foi no sentido de reduzir a carga tributária.

Um ponto que acende calorosas discussões no colegiado dizem respeito à apresentação de uma “*prova cabal*” para que a responsabilização seja atribuída ao Diretor. Nesse ponto me socorro do **Acórdão 1302-002.632**, com relatoria do Conselheiro Carlos Cesar Candal Moreira Filhos:

Por outro lado, não são poucas as vezes que, ante um ilícito, argumenta-se que **não foi apresentada prova cabal, direta, como se o responsável pelo delito precisasse assinar documentos e praticamente confessar** que ele é o responsável pelos fatos para poder ser responsabilizado. Neste viés, e no caso específico de planejamento tributário calcado em operações societárias sequenciais, cada fração do todo tem aparente legalidade, todavia o resultado de todas as operações é ilícito. É o que Marco Aurélio Greco observa quando afirma que não se deve olhar a fotografia, mas o filme.

(...)

Quanto ao 135, III do CTN, assim se apresenta *in verbis*:

Art. 135. 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:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado

Várias foram as teses apresentadas quanto ao artigo: umas dizendo que a personalidade afastava a responsabilidade da empresa; outras que seria responsabilidade subsidiária; e, por fim, a que defende que a aplicação é de solidariedade. Entendo que esta última já está consolidada tanto no Judiciário quanto nos julgados administrativos.

Neste ponto, **os Recorrentes pretendem que seja apontado qual o ato específico por eles praticados que pode ser enquadrado no artigo**. Defendem que todas as atividades foram lícitas.

Descordo enfaticamente. **O conjunto das ações, como foi tratado anteriormente, caracterizou uma fraude de grandes proporções**, resultando na redução irregular dos tributos devidos pela empresa. Estamos tratando de um ágio de 193 milhões e isso não é uma fraude pequena, e foi comandada, capitaneada pelos dois sócios.

No meu entendimento, **não é necessário, nesses casos, que se aponte um determinado ato, uma determinada ordem, uma determinada assinatura**. Isso é reduzir os fatos, que se desencadearam em alguns anos, a um momento específico em que houve um ilícito. O ilícito aqui é o conjunto, a obra, arquitetada e capitaneada, como dito, pelos dois administradores.

E não se trata de presunção. O fatos estão comprovados. A direção da Empresa não é discutida ou contraditada. Quem tomou as decisões foram os dois dirigentes. O que se quer então? Afirmar que os dois foram enganados e que as operações foram feitas à revelia, que não queriam engordar seus cofres pessoais em milhões e milhões de reais, mas foram surpreendidos ao verem suas contas correntes?

Ainda que fosse essa a alegação, devo destacar que na jurisprudência tem prevalecido o entendimento de que, na aplicação do artigo 135, III, a responsabilidade decorre de dolo ou culpa por parte dos dirigentes. Vejamos:

STJ - AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL AgRg no REsp 952762 SP 2007/0111235-5 (STJ)Data de publicação: 05/10/2007

Ementa: TRIBUTÁRIO – PROCESSUAL CIVIL – EXECUÇÃO FISCAL – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO-GERENTE AUSÊNCIA DE PROVA DE DOLO OU CULPA-REDIRECIONAMENTO – IMPOSSIBILIDADE. 1. O posicionamento pacífico desta Corte é no sentido de que o sócio somente deve responder pelos débitos fiscais do período em que exerceu a administração da sociedade se ficar provado que agiu com dolo ou fraude e

exista prova de que a sociedade, em razão de dificuldade econômica decorrente desse ato, não pôde cumprir o débito fiscal. 2. In casu, não restou caracterizada prova de que os sócios tenham agido com dolo ou culpa, ou ainda que tenha havido dissolução irregular da sociedade.

Agravo regimental improvido.

Houve ato ilícito sob a responsabilidade dos dois sócios administradores quando comandaram operação fraudulenta de criação de ágio no intuito de reduzir irregularmente o tributo devido, assim, ambos são solidariamente responsáveis pelo crédito tributário decorrente.

O caso, a meu ver, consubstancia, clara e inexoravelmente, abuso de direito, quando pretende-se afirmar que todas as ações isoladas foram lícitas. Nesse caso é evidente que o exercício desse suposto direito extrapolaria em muito os fins sociais e a boa fé, haja vista que a norma presente na Lei 9.532/97 (arts. 7º e 8º) jamais visaria acobertar a criação de falsos ágios, o que agride o seu fim social, além do que resta claro a presença de má fé ao se pretender usurpar o sentido da norma para obter benefícios financeiros diretos, como já ficou demonstrado em relação aos dois sócios administradores.

Finalmente, destaco que todos os atos societários foram assinados pelos administradores. Assim, considerando que o "filme", o conjunto de operações, constituiu um ilícito, por abuso de direito e todos os demais motivos apresentados neste voto, podemos considerar que esses atos suprem a suposta falta apontada pelos recorrentes.

Mantenho a sujeição passiva solidária dos dois sócios administradores.

(Griffou-se)

O voto do conselheiro é didático e coaduna com o meu entendimento, não há como exigir em situações complexas apenas uma assinatura em um documento como uma prova cabal.

Ademais, no caso concreto acima, não houve alegação de falta de indicação de dolo específico, como no presente caso, conforme trecho do recurso voluntário abaixo transcrito:

Com efeito, diferentemente do que foi na transcrição acima, a fiscalização sequer comprovou a existência da suposta infração, tampouco trouxe aos autos elementos mínimos para demonstrar o dolo específico do Recorrente no que diz respeito à acusação fiscal. Em verdade, à luz da construção argumentativa ao norte indicada, **está claro que é imprescindível a comprovação da conduta dolosa por parte do terceiro responsabilizado** no Auto de Infração. Por isso, data maxima venia, é francamente improcedente a decisão de piso, no que diz respeito à justificativa para a manutenção do Recorrente no polo passivo do lançamento de ofício em discussão nestes autos. **(Griffou-se)**

Contudo, o conselheiro mais uma vez foi cirúrgico em apontar que a jurisprudência é firme na aplicação do art. 135, III, nos casos de dolo e culpa, sendo esse o mesmo entendimento

da PGFN e da Receita Federal através do PARECER/PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009 utilizado no voto condutor de primeira instância.

Convés reproduzir novamente o trecho do voto do **Acórdão 1302-002.632** que trata do assunto dolo e culpa para fins de aplicação do art. 135, III:

Ainda que fosse essa a alegação, devo destacar que na jurisprudência tem prevalecido o entendimento de que, na aplicação do artigo 135, III, a responsabilidade decorre de dolo ou culpa por parte dos dirigentes. Vejamos:

STJ - AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL AgRg no REsp 952762 SP 2007/0111235-5 (STJ)Data de publicação: 05/10/2007

Ementa: TRIBUTÁRIO – PROCESSUAL CIVIL – EXECUÇÃO FISCAL – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO-GERENTE AUSÊNCIA DE PROVA DE DOLO OU CULPA-REDIRECIONAMENTO – IMPOSSIBILIDADE. 1. O posicionamento pacífico desta Corte é no sentido de que o sócio somente deve responder pelos débitos fiscais do período em que exerceu a administração da sociedade se ficar provado que agiu com dolo ou fraude e exista prova de que a sociedade, em razão de dificuldade econômica decorrente desse ato, não pôde cumprir o débito fiscal. 2. In casu, não restou caracterizada prova de que os sócios tenham agido com dolo ou culpa, ou ainda que tenha havido dissolução irregular da sociedade.

Agravo regimental improvido.

O caso do **Acórdão 1302-002.632** já foi avaliado pelo CSRF através do **Acórdão 9101-005.973**, sendo a responsabilização mantida pelo voto de qualidade, com designação da Conselheira Edeli Pereira Bessa como redatora do voto vencedor, no qual, apesar de ter sido afastada a qualificação da multa (*houve empate no julgamento desta matéria, com efeitos do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pela Lei nº 13.988/2020*), a responsabilização subsistiu para os sujeitos passivos também por voto de qualidade.

Dessa forma, entendo que o sr. Jaime, como Diretor Presidente da ECOLAB QUIMICA tinha total conhecimento da **“Reestruturação Global”**, empreendeu ações e supervisionou todas as etapas da reorganização societária efetivada pelo Grupo Ecolab e que culminaram na aquisição simulada da empresa pela NALCO BRASIL com a geração de um ágio decorrente da avaliação da rentabilidade futura, tendo participado ativamente nos respectivos atos societários e incorrido em infração à lei, por ser o responsável pelas decisões relatadas no TVF.

Entendo que o TVF descreve detalhadamente as condutas praticadas e os documentos acostados aos autos indicam que a **ECOLAB QUIMICA** era subsidiária da ECOLAB INC quando foi comprada pela **NALCO DO BRASIL**, ou seja, houve a compra de uma empresa que já era de propriedade da própria vendedora que promoveu uma reorganização societária simulada de modo a adequar a situação visando a criação de um ágio.

Notadamente os fatos são irrefutáveis e de forma inequívoca, a ação foi dolosa em retardar o conhecimento das reais circunstâncias materiais do fato gerador.

Desta forma, restou caracterizado, portanto, que a conduta do Recorrente se enquadra no disposto no art. 135, III, do CTN, devendo ser mantida sua responsabilidade tributária solidária, com a exclusão

Ilegitimidade passiva parcial

Tendo o auto de infração abrangido o período de 2013 à 2015 e como o Recorrente comprovou que deixou de ser administrador em 26/03/2015, argumenta que deveria ser excluído da condição de responsável tributário após essa data.

Entendo que assiste razão o Recorrente nesse ponto.

Não há dúvidas que todo o planejamento tributário considerado abusivo pela fiscalização ocorreu no final de 2011, contudo as infrações imputadas: amortização do ágio e a escrituração de despesas de juros ocorreram ao longo do período de 2013 e 2015.

Dessa forma entendo que tendo o Recorrente deixando a condição de administrador, não se cumpre um dos requisitos para enquadramento no art. 135, III, qual seja, exercer a função de diretor, gerente ou representante, bem como deixa de ter poder de decisão sobre a empresa e sua contabilidade.

Portanto, voto por **dar provimento parcial** ao recurso para excluir o Recorrente dos fatos geradores após 26/03/2015.

Conclusão

Ante o exposto, conduzo meu voto no sentido de conhecer parcialmente dos recursos voluntários para:

- I) REJEITAR todas as preliminares suscitadas;
- II) NEGAR provimento da autuada MANTENDO, integralmente os lançamentos presentes nos autos e os juros de mora pela taxa Selic;
- III) REDUZIR, ex officio, a qualificação da multa para 100%, com suporte no artigo 106, II, "c" do CTN, tendo em vista a nova redação dada pelo artigo 8º da Lei nº 14.689, de 2023, ao artigo 44, § 1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/1996;
- IV) DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário do Sr. Jaime José Perez Diaz (CPF 148.902.718-13), referente a Responsabilidade Tributária solidária, excluindo-o dos fatos geradores após a data de 26/03/2015.

É como voto

Assinado Digitalmente

Fernando Augusto Carvalho de Souza

VOTO VENCEDOR

Conselheira Andressa Paula Senna Lísias, Redatora designada.

O presente voto vencedor versa unicamente sobre a qualificação da multa e a responsabilidade tributária do Sr. Jaime José Perez Diaz (Diretor Presidente da Ecolab Química Ltda, à época).

Em que pesem as razões expostas pelo Ilustre Relator, prevaleceu neste C. Colegiado, nas discussões e na etapa de votação, o entendimento de que a qualificação da multa deverá ser afastada mesmo diante da manutenção da glosa de despesas com amortização de ágio gerado na operação.

Isso porque não havendo nos autos provas e evidências concretas de conduta dolosa e fraudulenta, não será dado ao Fisco presumir tais comportamentos.

Como se sabe, a intenção de pagar menos tributos nos negócios jurídicos praticados no contexto de planejamentos tributários, por si só, não levaria necessariamente à conclusão de que há dolo ou fraude, ensejando a qualificação da multa de ofício. Nesse aspecto, quando se diz que a aplicação da multa qualificada depende da caracterização do dolo ou fraude, deve-se considerar não apenas intenção de economizar tributos, mas também as evidências e provas de que o contribuinte adotou meios ilícitos para obter tal resultado.

No caso, porém, isso não se verifica, já que a situação dos presentes autos se limitou a uma divergência na qualificação jurídica dos atos para fins tributários, qual seja: enquanto o sujeito passivo compreendeu que a operação, tal como realizada, poderia lhe gerar ágio amortizável para fins tributários, a autoridade atuante entendeu de forma oposta, o que levou à requalificação dos atos para fins fiscais. Nenhum dos atos, conjunta ou individualmente, foi considerado fraudulento ou inexistente, mas apenas os efeitos tributários pretendidos foram desconsiderados (requalificação para fins tributários).

Não foi demonstrada uma situação de sonegação ou fraude por parte do sujeito passivo, mas sim uma interpretação diferente quanto ao alcance das normas tributárias que disciplinam a amortização do ágio em reorganizações societárias. Ocorre que a simples divergência de interpretação quanto ao alcance fiscal de atos praticados também não autoriza a qualificação da multa de ofício.

E lendo o Termo de Verificação Fiscal - TVF, de fato não observamos nenhuma demonstração de execução de eventuais meios ilícitos, tratando-se realmente só da interpretação jurídica dos fatos envolvidos. Vejamos:

“5. DA MULTA DE OFÍCIO:

72. Conforme demonstrado, pode-se constatar que o sujeito passivo arquitetou, ao longo dos anos, estratégia de fraude e sonegação de impostos. Na tentativa de sonegar os tributos devidos, a empresa procede a simulação de negócios jurídicos supostamente entre partes independentes.

Procede ainda à dedução de despesa criada mediante simulação e a partir da ausência de propósito negocial e permeadas por abuso de forma, efetivadas a partir de ilícito planejamento tributário, envolvendo ainda, no mesmo contexto, despesa com juros.

73. Fica evidente e demonstrada, por todo o exposto, a conduta de enquadrada no artigo 72 da Lei 4.502, de 1964, que define a conduta de Fraude. Não se trata de simples inadimplemento do tributo, e sim de conduta ilícita tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido ou evitar ou diferir o seu pagamento, no caso, Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

74. O dolo pode ser comprovado a partir da complexidade, voluntariedade, frequência e valores envolvidos, através de uma complexa estrutura criada com intuito de fraude, ensejando as sanções legais.

75. Ao agir com evidente intuito de fraude, o contribuinte tem sua conduta enquadrada nos termos do artigo 44, I, e § 1º, da Lei nº 9.430/96, combinado com o art. 72 da Lei nº 4.502/64, devendo o lançamento de ofício ser efetuado com qualificação da multa.” (destaques desta Conselheira)

Ora, a complexidade e os valores da operação societária bem como do planejamento fiscal não provam nenhuma ilicitude, dolo ou fraude. E como se viu acima, a D. Fiscalização não traz à tona nada além disso.

Ademais, vale pontuar que nesse caso os eventos ocorreram em 2011, ainda antes da vigência da Lei 12.973/2014. E isso nos importa porque, até o advento da referida Lei, a amortização fiscal de ágio considerado interno não era considerada conduta dolosa para fins de

justificar a imputação da multa de ofício qualificada, de modo que ficam reforçadas as conclusões quanto ao afastamento da qualificação da penalidade. Nessa linha, tem entendido este E. CARF:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2010, 2011 MULTA QUALIFICADA. ÁGIO INTERNO. PERÍODO ANTERIOR À VIGÊNCIA DA LEI N. 12.973/2014. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. IMPOSSIBILIDADE.

Para a qualificação da multa de ofício, é preciso que a falta de pagamento, recolhimento ou declaração esteja acompanhada de sonegação, fraude ou conluio. No entanto, não basta que haja a imputação genérica de sonegação ou fraude, é preciso que exista a individualização da conduta do agente e a comprovação inequívoca da existência de dolo.

Até o advento da Lei nº 12.973/2014, a amortização fiscal de ágio considerado interno pela Autoridade Fiscal não pode ser considerada conduta dolosa a justificar a imputação da multa de ofício qualificada. Isso porque a divergência interpretativa que, até hoje, ronda o tema, faz com que a legislação tributária que comina a penalidade correlata seja, necessariamente, interpretada de forma mais favorável ao contribuinte.

A maior eficiência tributária é um propósito comercial válido e não justifica, por si só, a qualificação da multa de ofício. Para a aplicação da multa de ofício qualificada, devem estar presentes a sonegação, a fraude ou o conluio, como exige o art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/1996. (...)

(Acórdão nº 9101-006.943 – CSRF / 1ª Turma, Sessão de 7 de maio de 2024, Rel. Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic)

Assim, por esses motivos explicitados, a qualificação da multa não subsiste.

Outro ponto a ser analisado é a responsabilidade tributária do Sr. Jaime José Perez Diaz (Diretor Presidente da Ecolab Química Ltda, à época), tendo este C. Colegiado divergido do voto do I. Relator, entendendo ser o caso de afastá-la.

Neste caso, a base legal para a atribuição da responsabilidade solidária foi o art. 135, III do CTN, segundo o qual:

“Art. 135. 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: [...] III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.”

E eis o que constou do TVF lavrado pela Fiscalização em relação às motivações para tal responsabilização:

“6. DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA:

76. O artigo 135 do Código Tributário Nacional - CTN determina a responsabilização de mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado em razão de créditos tributários resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

77. No presente caso, conforme demonstrado, com a caracterização da conduta de fraude, prevista no art. 72 da Lei 4.502/64, resta caracterizada a infração à lei tributária. Desta forma, procede-se a responsabilização tributária solidária do administrador, Sr. JAIME JOSE PEREZ DIAZ, inscrito no CPF 148.902.718-13, Diretor-Presidente do sujeito passivo nos anos-calendários objetos do presente procedimento fiscal, conforme Contrato-Social.

78. Verifica-se, inclusive, a assinatura do Sr. Jaime aposta no referido contrato de Compra e Venda de Quotas, de 28/11/2011, e da 40ª Alteração Contratual de ECOLAB QUÍMICA LTDA, que aprova a Incorporação de NALCO BRASIL LTDA, datada de 1/07/2012, objeto de registro na Jucesp na data de 13/07/2012.

79. Acerca do ilícito tributário, constata-se que o Sr. Jaime participou do planejamento, estruturação e execução dos atos que ensejaram o presente auto de infração.

80. O Sr. JAIME JOSE PEREZ DIAZ constou como administrador da sociedade perante a Receita Federal de 02/09/2003 à 26/03/2015.” (destaques desta Conselheira)

Para fins de responsabilização tributária, é sabido que imperioso que a D. Fiscalização individualize e especifique as condutas ilícitas praticadas pelo suposto responsável.

Nesse caso, as justificativas adotadas pela Fiscalização são de que o Sr. Jaime José Perez Diaz (i) exercia o cargo de diretor-presidente à época dos fatos geradores; (ii) subscreveu atos societários das operações questionadas. Com base nessas duas constatações, a Fiscalização concluiu que o Sr. Jaime José Perez Diaz teria participado do planejamento tributário, o que seria suficiente para ensejar sua responsabilização nos termos do art. 135 do CTN.

Porém, no fundo, nada do que foi apontado no TVF é realmente determinante e o bastante para autorizar o cabimento da responsabilização solidária. Não foi demonstrada absolutamente nenhuma conduta dolosa, fraudulenta ou de simulação por parte do agente que acabou responsabilizado.

Não basta a indicação do cargo exercido pelo agente solidário na época dos anos-calendários, afirmando existir poder de gestão. Assim como a assinatura das atas em questão, do mesmo modo, nada prova. Inclusive, o Sr. Jaime José Perez Diaz subscrevia os atos societários em conjunto com outro administrador, representando a sociedade (cf. e-fls 10-28) e o Fisco nem sequer questionou outros agentes, e tampouco explicitou as razões por não tê-lo feito. Questionou apenas o Sr. Jaime José Perez Diaz e sem especificar qual teria sido o suposto ilícito por ele cometido.

Ademais, mesmo se se fosse seguir a lógica e a própria premissa da Fiscalização de que a ECOLAB INC teria feito toda uma arquitetura simulada de operações, dolosamente pensada, para que resultasse na amortização do ágio objeto de glosa, nem assim se chegaria à conclusão de que o Sr. Jaime José Perez Diaz seria responsável solidário. Isso porque ele, como sócio-administrador da sociedade adquirida, não tinha nenhum poder ou ingerência para deliberar nessa estrutura, apenas tendo agido como representante legal/preposto na sociedade adquirida (ECOLAB QUÍMICA LTDA.), não da adquirente. O mesmo se dá em relação à incorporação, já que o Recorrente não tinha competência para assinar/aprovar a incorporação, uma vez que não era representante legal dos sócios de tais empresas (respectivamente, da Nalco Worldwide Holdings BV e Nalco Holdings BV, bem como da própria Nalco Brasil Ltda.). Na ata citada pelo TVF, inclusive, a assinatura do Sr. Jaime José Perez Diaz justifica-se apenas pelo fato de que essa pessoa física seguiria no cargo de diretoria.

Em resumo, o TVF deveria demonstrar que a pessoa qualificada como responsável pessoal agiu em infração a lei, ou em contrariedade aos limites do desempenho de sua função de sócio administrador, e, mais ainda, que desta conduta é que teria resultado o ilícito, o que neste caso concreto, como se nota, não foi feito.

E dessa forma também é a jurisprudência deste E. CARF:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIA ADMINISTRADORA. ART. 135, III DO CTN. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA. IMPROCEDÊNCIA.

Inexistindo motivação ou prova de que a pessoa praticou conduta dolosa que caracterize excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatutos, não há que se falar em responsabilidade tributária dos sócios, ainda que com poderes de gestão. (Acórdão nº 1201002.255 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 13 de junho de 2018, Rel. Luis Henrique Marotti Toselli)

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. NÃO COMPROVAÇÃO DO ELEMENTO DOLOSO.

São pessoalmente responsáveis apenas os dirigentes que comprovadamente praticaram atos com excesso de poderes ou infração à lei na administração da sociedade, conforme dispõe o artigo 135, III, do CTN. A responsabilidade

não deve ser atribuída caso não tenha sido comprovado pela autoridade fiscal o elemento doloso. (Acórdão nº 1201002.630 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 18 de outubro de 2018, Rel. Gisele Barra Bossa)

Nesse contexto, também não se pode perder de vista que já foi consolidado pelo STJ, por meio da Súmula 430/STJ, que o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

A jurisprudência firmou-se, portanto, no sentido de que o não pagamento do tributo pela sociedade não é causa suficiente para que seus representantes se tornem responsáveis pelos débitos fiscais.

Também a mera qualificação de diretor, gerente ou representante da empresa autuada, desacompanhada de motivação e comprovação de prática de conduta abusiva, não é suficiente para ensejar a responsabilidade pessoal.

Ora, não há dúvidas de que o Recorrente exerce um cargo de administração, mas isso não significa dizer que ele participou dolosamente de operação para lesar o fisco, cometendo uma conduta tipificada pela lei como ilícita.

Diante dessas considerações, afasto a imputação da responsabilidade solidária do ex-diretor presidente o Sr. Jaime José Perez Diaz.

Assim, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, de sorte a afastar a qualificação da multa de ofício, bem assim afastar a responsabilidade solidária do Sr. Jaime José Perez Diaz.

Assinado Digitalmente

Andressa Paula Senna Lisias