



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10903.720007/2015-16
ACÓRDÃO	1001-003.784 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de março de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	POSTO AGRICOPEL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Data do fato gerador: 31/03/2010

DECADÊNCIA. IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS (IRPJ) E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL). AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. MERO REGISTRO CONTÁBIL.

O prazo decadencial para constituição de créditos tributários em tributos sujeitos a lançamento por homologação, como o IRPJ e a CSLL, é determinado pela ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, que se define pela apuração da base de cálculo dos tributos no período de competência respectivo. A mera contabilização de ágio, sem que haja dedução efetiva nas bases de cálculo de tributos, não configura fato gerador da obrigação tributária, mas sim uma expectativa de direito, cuja materialização ocorre apenas no momento em que o ágio é efetivamente amortizado na apuração dos tributos. O prazo de decadência para constituição dos créditos tributários, portanto, não se inicia com o registro contábil do ágio, mas com a apuração das bases de cálculo dos tributos nos períodos em que os efeitos fiscais se realizam.

ÁGIO. DEDUTIBILIDADE FISCAL. AUSÊNCIA DE SUBSTÂNCIA ECONÔMICA. OPERAÇÕES INTRAGRUPO. ANÁLISE CASUÍSTICA.

A dedutibilidade fiscal do ágio exige comprovação de fundamento econômico válido e substância nas operações realizadas. A mera reorganização societária intragrupo, sem alteração concreta na estrutura ou atividades operacionais e sem efetivo desembolso financeiro, não atende aos requisitos legais e contábeis para dedução do ágio. Configura-se indevida a amortização de ágio autogerado com base em projeções futuras, quando ausentes efeitos econômicos reais. O caráter artificial das operações impede o aproveitamento fiscal, sem necessidade de aplicação do parágrafo único do artigo 116 do CTN.

ÁGIO INTERNO. MULTA QUALIFICADA. REQUISITO DE DOLO. DIVERGÊNCIA DE INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE DE QUALIFICAÇÃO DA MULTA EM SITUAÇÕES DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NÃO PROIBIDO.

A aplicação da multa qualificada, prevista nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, requer a comprovação inequívoca de dolo na conduta do contribuinte, caracterizado pelo uso de meios ilícitos com a intenção de sonegar, fraudar ou agir em conluio. Não é cabível a qualificação da multa em casos de atos praticados a princípio lícitos e que visem economia tributária, mesmo quando requalificados pela autoridade fiscal para fins de glosa. A divergência de interpretação sobre o alcance e os efeitos tributários de operações realizadas no contexto de reorganizações societárias ou planejamentos tributários, sem previsão legal explícita de vedação, não configura dolo necessário para a qualificação da multa de ofício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reduzir o percentual da multa de ofício aplicada de 150% para 75%. Vencidos os Conselheiros Carmen Ferreira Saraiva e Gustavo de Oliveira Machado, que deram provimento em parte para reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% dada a retroatividade benigna. Apresentou declaração de voto a conselheira Carmen Ferreira Saraiva.

Assinado Digitalmente

ANA CECÍLIA LUSTOSA DA CRUZ – Relator

Assinado Digitalmente

CARMEN FERREIRA SARAIVA – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Ana Claudia Borges de Oliveira, Gustavo de Oliveira Machado, Jose Anchieta de Sousa e Carmen Ferreira Saraiva (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo Sujeito Passivo em face do Acórdão n.º 16-76.370 proferido pela 4ª Turma da DRJ/SPO, que julgou a Impugnação Improcedente.

O presente processo trata de auto de infração lavrado em decorrência de ação fiscal realizada no contribuinte Posto Agricopel Ltda. (atual denominação do Posto Mime Ltda.), onde foram apuradas irregularidades relacionadas ao Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), para o período entre 01/01/2010 e 31/03/2010. As infrações verificadas incluíram a dedução indevida de ágio em operações intragrupo, sem fundamentação econômica e realizadas com o propósito de gerar deduções fiscais simuladas.

A fiscalização constatou que o contribuinte se utilizou de operações estruturadas com empresas do mesmo grupo econômico MIME/AGRICOPEL para gerar artificialmente ágios que não cumpriam os requisitos legais de investimento em participações societárias independentes. O procedimento envolveu a criação de uma empresa-veículo, denominada MAP Chiodini Participações Ltda., adquirida exclusivamente para integrar o ágio e posteriormente transferi-lo ao Posto Agricopel mediante incorporação e amortização. As operações ocorreram de forma sucessiva e rápida, sem transferência real de titularidade e sem qualquer acréscimo patrimonial, caracterizando simulação.

Diante da ausência de substrato econômico, independência entre as partes e propósito negocial legítimo, a Receita Federal entendeu que o ágio gerado era fictício, servindo apenas para reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL entre os anos de 2005 e 2010. A auditoria fiscal resultou na cobrança de R\$388.618,50, compreendendo tributos, multa de ofício qualificada de 150% e juros de mora até 03/2015. Além disso, o caso incluiu representação fiscal para fins penais e reconhecimento de responsabilidade solidária de Paulo César Chiodini, sócio-administrador da empresa, com fundamento no art. 135, inciso III, do CTN, pelo dolo em práticas simuladas e abusivas.

O contribuinte tomou ciência dos Autos de Infração em 26/03/2015 (AR, fl. 701) e apresentou impugnação, a qual foi julgada improcedente conforme decisão cuja ementa é a seguinte:

AFRONTA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. LIMITES DE COMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS.

As autoridades administrativas devem observar a legislação tributária vigente, sendo vedado a elas negarem-lhe execução ou avaliar a inconstitucionalidade de atos que integram o ordenamento jurídico, função exclusiva do Poder Judiciário.

LAUDO BASEADO EM RENTABILIDADE FUTURA. GERAÇÃO DE ÁGIO INTERNO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO E DE PROPÓSITO NEGOCIAL.

Não é permitida, para fins contábeis e fiscais, a amortização de ágio gerado internamente, quando o pagamento não foi comprovado e não foi caracterizado o propósito negocial.

MULTA QUALIFICADA.

Correta a aplicação da multa qualificada, uma vez que a Impugnante reconheceu administrativamente a indedutibilidade das despesas de ágio para período anterior, mas prosseguiu com sua amortização no período subsequente, evidenciando o dolo que justifica a qualificação da multa.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. SR. PAULO CÉSAR CHIODINI. IMPUGNAÇÃO NÃO APRESENTADA. REVELIA.

O responsável solidário não apresentou impugnação às exigências formuladas contra ele, devendo, portanto, ser considerado revel.

AUTO REFLEXO. CSLL.

A decisão de mérito referente ao IRPJ impacta na tributação reflexa.

O contribuinte foi intimado do acórdão em 10/03/2017, pela abertura dos arquivos digitais correspondentes no link Processo Digital, no Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (Portal e-CAC), conforme efl. 942, e interpôs recurso voluntário em 07/04/2017, no qual alega em síntese o seguinte:

I - DA TEMPESTIVIDADE

- a) O contribuinte alega que o recurso foi interposto no prazo estabelecido pelo art. 33 do Decreto nº 70.235/1972, pois a intimação ocorreu em 10/03/2017, findando o prazo em 11/04/2017.

II - DOS FATOS

- b) O contribuinte foi autuado para o lançamento de IRPJ e CSLL, com a glosa de despesas dedutíveis associadas à amortização de ágio, além de constituição de créditos tributários, multas e juros. A autuação baseia-se na fiscalização de 2010, vinculada ao processo administrativo que resultou na glosa de despesas ligadas ao ágio gerado internamente por reorganização societária em 2004, supostamente com base em operações simuladas no mesmo grupo econômico, conforme entendimento da fiscalização e decisão do acórdão recorrido.

III - PRELIMINARMENTE – DA DECADÊNCIA

- c) O contribuinte argumenta que a fiscalização perdeu o direito ao lançamento dos créditos tributários pela decadência. Afirmar que a decadência de cinco anos já

se aplicaria, uma vez que os negócios ocorreram em 2004 e que, a partir da cientificação da lavratura do auto de infração (26/03/2015), a fiscalização poderia acessar fatos apenas a partir de janeiro de 2005.

III - DO MÉRITO

- d) Alega que o acórdão distorceu a realidade ao ignorar o contexto econômico e a legislação tributária vigente na época, apontando que a reorganização societária, realizada para aprimorar a eficiência administrativa, financeira e operacional, gerou efeitos tributários como consequência secundária, sem intenção de redução de tributos.

III.a) Da Reorganização Societária

- e) Em 2004, a reavaliação das cotas da empresa e a reorganização societária teriam visado segmentar atividades, otimizando operações e promovendo eficiência, mas as atividades foram posteriormente reincorporadas por razões de viabilidade econômica.

III.b) Da Dedutibilidade do Ágio

- f) Afirma que o ágio foi gerado legitimamente e dedutível conforme previsão legal e contábil, sendo aplicado conforme normas específicas. Alega que a fiscalização não provou a inexistência de fundamento econômico para a operação, contrariando o princípio de motivação dos atos administrativos.

III.c) Inaplicabilidade dos Incisos IV e V do Artigo 179 da Lei nº 6.404/76

- g) Alega que a Lei das S/A não se aplica ao caso, pois o contribuinte é uma empresa limitada.

III.d) Da Contabilização do Ágio

- h) Defende que a contabilização e desdobramento do ágio e investimento foram corretos, conforme a previsão do Decreto-Lei nº 1.598/77, que fundamenta o ágio em expectativa de rentabilidade futura.

III.e) Da Incorporação

- i) Argumenta que a incorporação seguiu legislação aplicável, como os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, que autorizam a amortização do ágio em balanço após a incorporação.

III.f) Inaplicabilidade do Parágrafo Único, do Art. 116, do CTN

- j) Afirma que não houve abuso de direito, e que a desconsideração dos atos pelo Fisco sem lei específica fere o princípio da legalidade.

IV – DA ILEGALIDADE DA MULTA QUALIFICADA

- k) Contesta a multa qualificada por entender que a operação foi transparente, sem dolo ou intenção de fraude. Argumenta que a decisão não provou dolo, fraude ou conluio e que o CARF já rejeitou a aplicação de multa qualificada em situações análogas.

É o Relatório.

VOTO

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz

1. Da Admissibilidade

O presente recurso voluntário foi interposto dentro do prazo legal de trinta dias, conforme estabelecido pela legislação aplicável. Ademais, estão presentes todos os demais pressupostos de admissibilidade, como legitimidade, interesse e adequação. Por essas razões, o recurso merece ser conhecido e devidamente apreciado por esta instância.

2. Da decadência

O contribuinte sustenta que a fiscalização perdeu o direito de constituir os créditos tributários por decadência. Argumenta que o prazo decadencial de cinco anos já estaria consumado, uma vez que as operações ocorreram em 2004. Assim, considerando que a notificação do auto de infração ocorreu em 26/03/2015, a fiscalização só poderia examinar fatos ocorridos a partir de janeiro de 2005.

Sem razão a Recorrente.

A análise do pedido exige, em primeiro lugar, o entendimento correto sobre o conceito técnico de fato gerador, conforme os artigos 114 e 115 do Código Tributário Nacional (CTN), que o definem como a ação ou situação definidas em leis capazes de gerar a obrigação tributária. Assim, o fato gerador é determinado pela legislação e não corresponde, portanto, a qualquer evento contábil, mas sim à ocorrência de um evento definido legalmente que enseja a constituição do crédito tributário.

No tocante à decadência, a Recorrente argumenta que o prazo decadencial para lançamento dos créditos tributários estaria consumado em razão da contabilização do ágio em 2004. Contudo, a alegação é improcedente ao considerar-se o disposto no art. 150, caput e §4º, e no art. 173, incisos I e II, do CTN. Conforme o art. 150, §4º, para tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo de cinco anos conta-se a partir do fato gerador, aplicável à apuração anual ou trimestral do IRPJ e da CSLL. A Recorrente, ao tratar como fato gerador o registro contábil do ágio, confunde o fato jurídico tributário com eventos de natureza patrimonial que ainda não tinham produzido efeitos na base de cálculo do tributo, muito menos geraram o direito da Fazenda em relação à constituição do crédito tributário.

O lançamento do ágio como registro contábil, por si só, não implica redução imediata de base tributável. Nos termos legais, ao adquirir uma participação societária com ágio, a legislação apenas permite a amortização desse valor no IRPJ e na CSLL quando houver apuração positiva de lucros em períodos subsequentes, com requisitos estabelecidos para justificar o benefício. A expectativa de rentabilidade, elemento econômico que motivou o pagamento do ágio, é, portanto, elemento condicional. Logo, o ágio registrado em 2004 não pode ser interpretado como fato gerador que enseje decadência, pois a apuração, e não o lançamento contábil, define o evento tributário relevante.

A aplicação do art. 37 da Lei nº 9.430/96 ratifica que comprovantes contábeis relacionados a eventos com repercussão futura devem ser preservados enquanto houver direito de lançamento pela Fazenda Nacional. Este dispositivo apenas habilita a fiscalização a examinar registros contábeis e patrimoniais que possam gerar efeitos futuros, mas não altera o prazo de decadência e nem cria outro prazo decadencial. O direito do Fisco sobre o lançamento se estabelece com o fato gerador tributário, ou seja, quando a base de cálculo e demais elementos dos tributos é constituída efetivamente. Não se pode, portanto, invocar a decadência.

Enquanto o ágio não se torna despesa dedutível por amortização, ele representa apenas uma expectativa patrimonial para o contribuinte. A expectativa de que a empresa poderá amortizar o ágio no futuro não constitui um direito adquirido, mas uma possibilidade a depender da apuração tributária do período. Assim, não há consumação de fato gerador antes da efetiva amortização nas bases do IRPJ e CSLL, e o auto de infração lavrado posteriormente está dentro do prazo legal, pois decorre de um processo de amortização questionado, e não do mero registro do ágio.

Dessa forma, a norma aplicável é o art. 150, §4º, ou, de maneira subsidiária, o art. 173, inciso I, ambos do CTN, os quais demonstram que o prazo de decadência é acionado pelo fato gerador da obrigação tributária, definido pela apuração anual dos tributos. Assim, a tese de decadência arguida pela Recorrente não merece prosperar.

Nesse mesmo sentido:

AUDITORIA FISCAL. PERÍODO DE APURAÇÃO ATINGIDO PELA DECADÊNCIA PARA CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. VERIFICAÇÃO DE FATOS, OPERAÇÕES, REGISTROS E ELEMENTOS PATRIMONIAIS COM REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA FUTURA. POSSIBILIDADE. LIMITAÇÕES. O fisco pode verificar fatos, operações e documentos, passíveis de registros contábeis e fiscais, devidamente escriturados ou não, em períodos de apuração atingidos pela decadência, em face de comprovada repercussão no futuro, qual seja: na apuração de lucro líquido ou real de períodos não atingidos pela decadência. Essa possibilidade delimita-se pelos seus próprios fins, pois, os ajustes decorrentes desse procedimento não podem implicar em alterações nos resultados tributáveis daqueles períodos decaídos, mas sim nos posteriores. Em relação a situações jurídicas, definitivamente constituídas, o Código Tributário Nacional estabelece que a contagem do prazo decadencial para constituição das obrigações tributárias,

porventura delas inerentes, somente se inicia após 5 anos, contados do período seguinte ao que o lançamento do correspondente crédito tributário poderia ter sido efetuado (art. 173 do CTN).

(Acórdão 1302-001.817, de 05/04/2016, Relatora EDELI PEREIRA BESSA, por maioria, vencida a Conselheira Talita Pimenta Félix)

Logo, rejeito a preliminar de decadência.

3. Ágio

A DRJ julgou improcedente a impugnação do contribuinte, pois, em seu entender, a operação de amortização de ágio realizada pela Recorrente não atende aos requisitos legais e contábeis exigidos para a dedutibilidade fiscal do valor. Para fundamentar essa decisão, a DRJ primeiramente contextualizou a questão do ágio na legislação e na contabilidade, explicitando o conceito de ágio como a diferença entre o valor de aquisição de uma participação societária e o valor patrimonial dessa participação. Explicou-se que esse valor pode representar expectativa de rentabilidade futura, valor de mercado dos ativos ou outros valores intangíveis, como goodwill e carteira de clientes, sendo indispensável que o ágio possua fundamento econômico claro e que o registro seja efetivamente refletido na realidade da empresa adquirida.

A DRJ destacou, ainda, que o ágio registrado com base na expectativa de rentabilidade futura deve obedecer a critérios contábeis específicos e que sua amortização deve ocorrer proporcionalmente aos resultados apurados e comprovados em revisões periódicas. A legislação permite que a amortização do ágio seja considerada como despesa dedutível em situações específicas, como na incorporação da empresa investida pela investidora, hipótese prevista no artigo 386 do RIR/99. Contudo, frisou-se que a mera reorganização societária, sem causa econômica que justifique o valor registrado, não confere ao contribuinte o direito à dedutibilidade fiscal do ágio, que não pode ser entendido como ativo diferido na contabilidade.

No mesmo sentido, a DRJ pontuou que as disposições anteriores sobre ativo diferido – contidas no artigo 179 da Lei nº 6.404/76 e posteriormente revogadas pela Lei nº 11.941/2009 – permitiam o registro de despesas com reorganizações societárias, mas essa possibilidade não mais existe, e, portanto, o ágio registrado pela Recorrente não poderia ser enquadrado como ativo diferido.

A decisão também enfatizou que, ao adotar o regime de tributação pelo lucro real, a Recorrente se obriga a seguir as normas contábeis e comerciais previstas na Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/76), independentemente de sua forma societária. Dessa forma, mesmo sendo uma sociedade limitada, o contribuinte está sujeito à observância dos critérios contábeis exigidos pela legislação societária e pelos princípios da ciência contábil, devendo seguir fielmente os preceitos da Lei nº 6.404/76.

Outro ponto considerado pela DRJ foi a incompatibilidade do ágio registrado sem substância econômica com o princípio contábil do registro pelo valor real. A DRJ explicou que qualquer registro contábil que não possua base econômica substancial é rejeitado pela

contabilidade, pela lei comercial e pela legislação tributária, dado que a ausência de substância torna o registro incompatível com a exigência de conformidade entre o resultado contábil e o econômico, o que inviabiliza a dedutibilidade fiscal.

Além disso, a DRJ analisou a eficácia fiscal do ato de reorganização societária, frisando que o planejamento tributário adotado pela Recorrente carecia de propósito negocial legítimo, pois o único objetivo era a obtenção de benefícios fiscais. Ao entender que o conjunto de operações foi desenhado exclusivamente para gerar vantagem tributária sem causa econômica concreta, a DRJ considerou que a reorganização não possui eficácia fiscal. Com base na jurisprudência administrativa, a DRJ também mencionou que operações estruturadas em sequência, com objetivo diverso daquele para o qual os institutos jurídicos foram desenhados, podem ser desconsideradas se restar comprovada a ausência de motivo econômico legítimo.

A DRJ concluiu que o ágio gerado em operações intragrupo, como a realizada pela Recorrente, não possui substância econômica e, portanto, não produz efeitos tributários dedutíveis. Segundo o entendimento da DRJ, a dedutibilidade da amortização de ágio requer prova de efetivo pagamento. Por fim, com base na jurisprudência administrativa que reconhece como abusivas as operações cuja motivação é puramente fiscal, a DRJ reafirmou a legitimidade da fiscalização em desconsiderar a dedutibilidade das despesas de amortização de ágio, mantendo, assim, a improcedência da impugnação apresentada pela Recorrente.

A Recorrente discorda desses argumentos e defende a tese de que a decisão do Acórdão impugnado é insustentável, afirmando que a fundamentação fática e jurídica da DRJ desvirtua a realidade dos fatos e se afasta da verdade. Argumenta que a análise dos eventos deve levar em conta o contexto em que ocorreram, incluindo a legislação tributária aplicável à época, a interpretação do antigo Conselho de Contribuintes e o cenário econômico que impactava diretamente as atividades da Recorrente.

A Recorrente invoca, primeiramente, as reflexões do Professor Marco Aurélio Greco para sustentar que, embora o contribuinte tenha o direito constitucional de organizar seus negócios, o exercício desse direito deve estar alicerçado em causas reais e legítimas. O contribuinte pode estruturar sua vida para pagar menos tributos, desde que exista uma motivação econômica além da redução fiscal. Alega, ainda, que cabe ao Fisco o ônus da prova quando busca desconsiderar tais atos. Dessa forma, a Recorrente argumenta que, apesar dos reflexos tributários das decisões tomadas, o benefício fiscal não foi a principal motivação de sua reorganização societária, mas sim uma consequência natural das suas decisões empresariais e estratégicas.

No que diz respeito à reorganização societária realizada em 2004, a Recorrente afirma que essa estruturação teve o objetivo de promover uma reestruturação sucessória e implementar práticas de governança corporativa, essenciais para o crescimento da empresa. A reestruturação culminou na valorização das ações e na composição societária atual. A Recorrente explica que, no contexto da reestruturação, foi criada a empresa Mime Participações para centralizar a administração, e a partir disso, buscou-se reorganizar as atividades para otimizar a

eficiência, especialmente nas lojas de conveniência, incorporando serviços de padaria e outros itens de conveniência.

Nesse processo de reorganização, a Recorrente considerou, inicialmente, a possibilidade de adquirir uma empresa já existente para assumir tais atividades, o que dispensaria a criação de uma nova estrutura jurídica e facilitaria o início imediato das operações. Dessa forma, as atividades seriam divididas: o Posto Agricopel concentraria as operações essenciais do posto de combustíveis, enquanto a nova sociedade se dedicaria às atividades das lojas de conveniência. Nesse sentido, a Recorrente enfatiza que a divisão das atividades visava à eficiência operacional e ao atendimento ao cliente.

No entanto, um estudo mais aprofundado mostrou que manter as operações em uma estrutura única proporcionaria melhores resultados, com margens de lucro e retorno sobre o investimento superiores. A análise concluiu que a segregação acarretaria gastos extras incompatíveis com a capacidade financeira das empresas envolvidas. Optou-se, então, por manter uma única estrutura, o que garantiria maior eficiência administrativa, simplificação dos processos de compra e logística, e uma melhor utilização dos recursos humanos.

Quanto à alegação de prazo exíguo das operações, a Recorrente justifica que, apesar da proximidade temporal entre os eventos, as decisões foram baseadas em estudos contínuos e atualizados sobre a viabilidade das atividades segregadas. Quando o estudo de viabilidade se mostrou desfavorável, a empresa prontamente optou pela incorporação de sua controladora, adotando as disposições do Protocolo e Justificativa de Cisão Total, em conformidade com a legislação aplicável. Embora a segregação não tenha sido implementada, a Recorrente afirma que a avaliação de cotas da empresa trouxe efeitos positivos, como a possibilidade de financiamento com taxas mais favoráveis, o que possibilitou novos investimentos e criação de empregos.

Sobre a dedutibilidade do ágio, a Recorrente afirma que a amortização do ágio decorre de um fundamento econômico válido e nega que tenha utilizado a MAP como veículo para gerar ágio. Explica que a extinção da MAP se deu no momento oportuno, mediante cisão e incorporação, proporcionando a redução de custos, sem infringir a legislação vigente. Os estudos e relatórios apresentados comprovam, segundo a Recorrente, que havia fundamentação econômica para os negócios realizados, e a reestruturação societária foi concluída após análise minuciosa dos impactos econômicos, não havendo qualquer patologia jurídica nos atos realizados.

A decisão questionada, que rejeitou o aproveitamento do ágio, é considerada equivocada pela Recorrente, que entende ter cumprido todos os requisitos legais e contábeis para o seu reconhecimento. A Recorrente sustenta que o laudo de avaliação que fundamentou o ágio se baseou na perspectiva de rentabilidade futura da empresa e que o crescimento de 2005 a 2009 confirmaria essa expectativa. Alega que caberia ao Fisco contestar a validade do laudo se assim entendesse, o que não foi feito.

A Recorrente discorre ainda sobre o contexto legal e econômico da reestruturação e afirma que detinha a titularidade das ações do Posto Agricolpel, avaliadas pelo valor de mercado, integralizando-as na MAP. Afirma que a MAP, ao incorporar as cotas reavaliadas, obteve participação societária real e que tal aquisição deveria ser contabilizada como investimento e ágio. Essa integralização de capital foi, segundo a Recorrente, realizada com base em legislação específica, que prevê o tratamento do ágio em operações de reorganização societária.

A Recorrente também refuta a aplicabilidade do artigo 179, incisos IV e V, da Lei 6.404/76, alegando que não está sujeita a essa legislação, visto que não é uma sociedade anônima. Defende que a operação tem fundamento em normas próprias da legislação tributária, vigentes à época, e que, mesmo para as sociedades anônimas, o artigo em questão foi revogado. Além disso, argumenta que normas contábeis infralegais posteriores aos lançamentos contábeis realizados em 2004 foram indevidamente utilizadas pelo Fisco para fundamentar a autuação, desconsiderando o princípio da legalidade.

Em resumo, a Recorrente contesta a fundamentação da DRJ, defendendo que a reestruturação societária foi legítima e necessária para atender às necessidades econômicas e de governança, sem o propósito único de redução fiscal. O ágio registrado teria, portanto, respaldo econômico e legal, devendo ser dedutível, uma vez que a reorganização societária foi realizada em conformidade com a legislação tributária e societária vigente.

Pois bem. Tendo em mente as circunstâncias e peculiaridades do presente caso concreto, que reputo relevantes e imprescindíveis para o julgamento, entendo que a fiscalização demonstrou a improcedência das despesas com amortização do ágio, ao passo que a Recorrente não demonstrou o alegado fundamento econômico que permitiria tal amortização.

O conceito de ágio representa uma parcela do custo de aquisição de uma participação societária, constituindo-se como um desdobramento desse custo. Quando um investidor adquire uma participação, o montante desembolsado pode superar o valor contábil da empresa adquirida, configurando o ágio. Assim, esse ágio reflete uma expectativa de valorização, seja pela rentabilidade futura, pelo valor de mercado dos ativos, ou por intangíveis e outros elementos econômicos associados ao negócio adquirido. Ao desembolsar um valor superior ao patrimônio contábil para adquirir uma participação societária, o comprador absorve um custo adicional que é refletido no balanço patrimonial como parte do investimento.

Na transação em que há ágio, o vendedor também recebe um valor que supera o custo original de aquisição de sua participação societária, o que potencialmente caracteriza um ganho de capital tributável. Essa tributação, entretanto, não é automática e determinadas situações podem isentar ou limitar a tributação desse ganho.

É importante destacar que a dedutibilidade do ágio pelo comprador é independente do tratamento tributário aplicado ao ganho de capital do vendedor. Ainda que o vendedor usufrua de uma isenção, imunidade ou redução de base de cálculo, o comprador poderá deduzir o ágio em seu próprio balanço, desde que atendidos os requisitos legais para essa dedução. Essa

dedutibilidade, contudo, deve seguir as diretrizes estabelecidas pela legislação tributária, que demandava um desdobramento do custo de aquisição. Segundo a redação original do artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, o ágio devia ser classificado em categorias específicas, conforme a fundamentação econômica: valorização de ativos, expectativa de rentabilidade futura (*caso dos autos*), ou intangíveis como fundo de comércio. Esse desdobramento era crucial para a conformidade com as normas fiscais e para a adequada contabilização do ágio.

A norma fiscal aplicável antes da Lei nº 12.973/14 também estipulava que a amortização do ágio decorrente de expectativa de rentabilidade futura era permitida apenas ao longo de cinco anos. O artigo 7º da Lei nº 9.532/97 permitia que essa amortização fosse registrada no balanço da sociedade sucessora, após a incorporação, fusão ou cisão envolvendo a sociedade adquirida, o que incluía a chamada “*incorporação às avessas*” — em que a investida incorpora a investidora, possibilidade que foi expressamente autorizada pela legislação. Essas disposições reafirmam o reconhecimento do ágio como um valor econômico legítimo, dedutível para fins fiscais, alinhado com os princípios de contabilidade e as diretrizes fiscais vigentes.

Em resumo, o ágio é uma parte legítima e contabilmente segregada do custo de aquisição de participações societárias, com um impacto direto na contabilidade e na tributação de operações societárias. Ele reflete uma expectativa econômica que pode ser dedutível, independentemente do tratamento de ganho de capital aplicado ao vendedor. A legislação vigente antes das alterações de 2014 validava essa dedutibilidade e detalhava os requisitos de amortização e classificação econômica do ágio, assegurando que o tratamento tributário fosse preciso e fundamentado.

O conceito de ágio interno refere-se ao sobrepreço na aquisição de uma participação societária entre empresas ligadas, ou seja, sociedades que compartilham algum tipo de vínculo corporativo. Nesses casos, o ágio pode surgir de operações internas dentro de um mesmo grupo econômico, e o seu tratamento tributário exige uma análise cuidadosa, pois a relação entre as partes deve respeitar padrões de mercado para assegurar a legitimidade e a dedutibilidade desse ágio. Assim, as operações entre partes dependentes (*ou ligadas*) não são, por si mesmas, ilegítimas; entretanto, devem apresentar substância econômica efetiva e serem fundamentadas com base em critérios econômicos objetivos.

Conforme destacado pelo tributarista Edmar Oliveira Andrade Filho, as normas tributárias dedicam especial atenção a essas operações entre pessoas ligadas, como sociedades coligadas e controladas. As normas de controle visam garantir que as operações sejam realizadas como seriam com partes independentes. A finalidade é eliminar potenciais distorções que possam ocorrer caso as operações se desviem dos padrões normais de mercado. Desse modo, o ágio entre partes relacionadas é permitido e pode ser dedutível, desde que esteja fundamentado

economicamente e seja sustentado por uma transferência financeira real, demonstrando substância econômica¹.

O ágio não é uma criação arbitrária e decorre do custo real da aquisição, que pode incluir a previsão de rentabilidade futura da empresa adquirida. O ágio representa um valor adicional pago em função do potencial econômico da participação societária, justificado pelo sacrifício financeiro. Dessa forma, é essencial que a operação seja transparente e documentada. Caso o ágio decorra de uma transação legítima, as autoridades fiscais não deveriam questioná-lo.

No cenário de operações com ágio interno, uma condição básica para a dedutibilidade do ágio é que ele esteja devidamente fundamentado por um laudo de avaliação elaborado por perito ou empresa especializada. Além disso, o contribuinte deve provar não só a existência do ágio, mas também o critério econômico utilizado para a sua avaliação, o que caracteriza a sua qualificação jurídica. No caso específico do ágio baseado na rentabilidade futura, esse sobrepreço se justifica pela projeção dos resultados futuros da empresa investida. Esse tipo de ágio, então, é uma antecipação do fluxo de caixa futuro da empresa adquirida, que deve ser trazido ao valor presente no momento da aquisição.

Até a edição da Lei nº 12.973/14, não havia restrição legal à criação e amortização de ágio em operações entre partes dependentes. Isso significa que, desde que as condições estabelecidas pelo artigo 7º da Lei nº 9.532/97 fossem atendidas, como a comprovação da expectativa de rentabilidade futura ou de outra base econômica, a amortização fiscal do ágio era permitida. Ainda assim, é importante ressaltar que, embora a legislação anterior a 2014 não proibisse o ágio interno, a validade desses ágios dependia da ausência de simulação. Em outras palavras, **a dedutibilidade do ágio interno exigia uma operação substancial e documentada, sem indícios de manipulação fiscal.**

Em conclusão, o ágio interno era um componente legítimo e dedutível na estrutura fiscal brasileira, desde que houvesse comprovação de que se tratava de uma operação economicamente justificada. As autoridades tributárias tinham e têm os meios para contestar operações simulatórias, de modo que a mera existência de ágio interno não era, por si só, motivo para desconsiderá-lo fiscalmente. A Lei nº 12.973/14 introduziu restrições, mas, anteriormente, a falta de vedação específica permitia que ágios internos fossem contabilizados e amortizados, contanto que se observassem as exigências de legitimidade e documentação adequada.

A situação fática deste caso envolve uma série de eventos corporativos iniciados pela empresa operacional Posto Agricopel. Antes de 17 de novembro de 2004, a Posto Agricopel operava de forma independente, sem uma estrutura de holding para coordenar suas atividades. Em 17 de novembro de 2004, foi criada a Mime Participações, uma holding com o objetivo de administrar a Recorrente (Posto Agricopel), assumindo o papel de centralizar a gestão da empresa.

¹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Estudos e Pareceres sobre Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas. São Paulo : MP Editora, 2007.

No mês seguinte, em 16 de dezembro de 2004, foi gerado um laudo técnico reavaliando o valor patrimonial da Posto Agricopel, documento que se encontra nas fls. 288 a 330. Este laudo forneceu uma nova base de avaliação para as ações da empresa, atribuindo-lhes um valor atualizado que considerava as condições patrimoniais e de mercado vigentes.

Em 24 de dezembro de 2004, a holding Mime Participações adquiriu a empresa denominada “MAP” com a *alegada finalidade* de reorganizar e segregar algumas atividades da Posto Agricopel. Nessa transação, as ações da Posto Agricopel, incluindo o valor patrimonial e o ágio calculado antes da reavaliação, foram utilizadas para a aquisição da MAP. Isso implica que a operação incluía um reconhecimento do valor agregado (ágio) da Posto Agricopel antes da atualização patrimonial, refletindo o custo histórico acrescido de um sobrepreço.

No entanto, essa estrutura foi rapidamente alterada: em 29 de dezembro de 2004, poucos dias após a aquisição, ocorreu a cisão total da MAP, resultando na sua extinção. Com essa cisão, as ações reavaliadas da Posto Agricopel retornaram ao controle da holding Mime Participações. Assim, a aquisição e posterior cisão da MAP foram movimentos internos que centralizaram novamente os ativos da Posto Agricopel sob o controle da holding recém-criada.

A partir de janeiro de 2005, a Posto Agricopel começou a amortizar, como despesa, o ágio que foi gerado nela própria. Este ágio era resultado das movimentações internas envolvendo a Mime Participações e a MAP, culminando na autogeração de um ágio. Veja-se um resumo da série de eventos:

- Até 17/11/2004, havia a empresa operacional Posto Agricopel (Recorrente).
- Em 17/11/2004, foi criada uma holding para administrá-la (Mime Participações).
- Em 16/12/2004, foi gerado um laudo reavaliando o valor patrimonial da Impugnante (fls. 288 a 330).
- Em 24/12/2004, a holding adquire uma empresa (“MAP”) para, *em tese*, segregar atividades da Recorrente, com ações reavaliadas (ágio + valor patrimonial antes da reavaliação).
- Em 29/12/2004, ocorre a extinção da empresa “MAP” (cisão total), e as ações reavaliadas retornam para a holding.
- A partir de janeiro/2005, o ágio começa a ser amortizado como despesa, pela Recorrente.

A argumentação da Recorrente perde força quando se analisa o curto intervalo em que todas as operações foram realizadas, a falta de fundamentação econômica, o fato de que ela retornou ao mesmo *status* em que estava antes de todas as operações societárias retro mencionadas, bem como a circunstância de que inexistiu pagamento. A reestruturação alegada — que segundo a Recorrente visaria promover práticas de governança e organizar de forma eficiente

as atividades de conveniência e padaria nas lojas — ocorreu em apenas alguns dias, o que é incompatível com uma verdadeira reestruturação societária complexa e bem fundamentada.

Primeiramente, a Recorrente defende que a criação da Mime Participações e a subsequente aquisição da empresa MAP teriam sido parte de uma estratégia de longo prazo para promover eficiência operacional e uma segregação funcional das atividades do Posto Agricopel. Contudo, as datas dos atos mostram que, após a criação da Mime Participações em 17 de novembro de 2004, ocorreu uma sequência de eventos que se estendeu por meros dias até a extinção da empresa MAP em 29 de dezembro de 2004. Essa velocidade na execução das etapas demonstra que a suposta análise de viabilidade da estrutura segregada e a decisão final de retorno à estrutura única dificilmente teriam sido conduzidas com a profundidade alegada pela Recorrente.

Aliás, houve um intervalo de apenas cinco dias entre a aquisição da MAP, em 24 de dezembro de 2004 (véspera de Natal), com o alegado objetivo de separar as atividades da Recorrente, e sua extinção, em 29 de dezembro de 2004 (véspera de Ano Novo). Esse curto período enfraquece a argumentação da Recorrente sobre a realização de estudos e evidencia a ausência do suposto fundamento econômico.

Ou seja, o próprio argumento de que houve um “estudo aprofundado” sobre a viabilidade da estrutura segregada e a possibilidade de divisão das atividades entre a Posto Agricopel e MAP é questionável, dado o tempo exíguo entre a compra da MAP e a sua extinção. Esse curto período não seria suficiente para realizar uma análise detalhada de margens de lucro, retorno sobre o investimento, e impactos financeiros, muito menos para implementar práticas de governança robustas e reestruturar de fato a composição e atividades empresariais.

Além disso, a sequência apressada sugere que os atos tiveram mais o intuito de gerar artificialmente um ágio amortizável para fins fiscais, em vez de perseguir uma efetiva reorganização empresarial com objetivos de sucessão e governança. A rapidez com que as operações foram feitas e desfeitas — em poucos dias — reforça a ausência de substância econômica na reestruturação alegada, indicando que a movimentação foi essencialmente formal e que não houve o benefício ou as mudanças administrativas e operacionais que se esperaria de uma reestruturação com tais objetivos.

O curto intervalo entre os eventos mina a tese de uma reorganização estruturada e bem planejada, e sustenta a percepção de que houve uma tentativa de criar um ágio amortizável sem que, de fato, tivesse havido um objetivo econômico ou operacional genuíno de reorganização societária ou segregação funcional das atividades.

A argumentação da Recorrente revela que, apesar de todas as movimentações societárias alegadamente voltadas à reorganização e eficiência, a estrutura corporativa retornou ao mesmo ponto inicial. No início, em 17 de novembro de 2004, existia a Posto Agricopel como empresa operacional independente. A criação da holding Mime Participações, a aquisição da empresa MAP e a subsequente cisão total da MAP em um intervalo de poucas semanas deixaram,

ao final, a situação praticamente inalterada, exceto pelo surgimento de um ágio que não existia anteriormente e que agora passou a ser amortizado pela própria Recorrente.

Esse ágio foi gerado sem que houvesse qualquer desembolso efetivo para sua criação. Em vez disso, a Recorrente utilizou um laudo baseado em projeções de resultados futuros para justificar o valor atribuído, mas sem que tivesse ocorrido uma transação econômica substancial que envolvesse a transferência de valores entre entidades verdadeiramente independentes. Dessa forma, a situação retornou ao *status* original, mas agora com um ágio criado artificialmente, com a finalidade de proporcionar deduções fiscais que não refletiriam uma reorganização substancial de ativos ou atividades.

A posição final da empresa após a cisão da MAP, portanto, é idêntica à situação anterior à reestruturação, mas com a adição de um benefício fiscal questionável, criado a partir de operações que não alteraram a substância econômica da Recorrente. O ágio registrado é, assim, um produto de uma estruturação interna que, ao invés de promover mudanças operacionais ou estratégicas, teve como principal resultado o surgimento de uma despesa dedutível.

O direito ao planejamento tributário, reconhecido tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência, permite que os contribuintes organizem suas atividades de maneira a reduzir a carga tributária, desde que respeitados os limites legais. Esse direito não é absoluto e encontra um limite claro na proibição de simulação. Quando uma operação aparenta ser uma coisa, mas, na realidade, é outra, há possibilidade de a autoridade fiscal realizar o lançamento, conforme previsto pelo Código Tributário Nacional (CTN), especialmente nos artigos 116 e 149.

Em resumo, a alegação da Recorrente de que o ágio possui fundamento econômico válido não se sustenta.

Outrossim, e como corretamente enfatizado pela DRJ, ao adotar o regime de tributação pelo lucro real, a Recorrente se obriga a seguir as normas contábeis e comerciais previstas na Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/76), independentemente de sua forma societária. Dessa forma, mesmo sendo uma sociedade limitada, o contribuinte estava sujeito à observância dos critérios contábeis exigidos pela legislação societária e pelos princípios da ciência contábil, devendo seguir fielmente os preceitos da Lei nº 6.404/76.

Igualmente, é desnecessária a produção de prova pericial, porque todos os fatos foram suficientemente comprovados pela autoridade fiscal, como acima relatado.

Ademais, tanto a autuação fiscal quanto o acórdão recorrido basearam-se na análise dos atos e operações realizadas pela Recorrente, sem, contudo, recorrerem à aplicação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN), sendo desnecessário analisar a natureza jurídica deste dispositivo (se norma antielisiva ou antidissimulação) e se ele é ou não autoaplicável.

4. Da ilegalidade da multa qualificada

Conforme relatado acima, a Recorrente contesta a multa qualificada por entender que a operação foi transparente, sem dolo ou intenção de fraude. Argumenta que a decisão não provou dolo, fraude ou conluio e que o CARF já rejeitou a aplicação de multa qualificada em situações análogas.

Com razão a Recorrente.

No caso em análise, há uma típica divergência de interpretação da legislação tributária, onde o contribuinte realizou atos a princípio lícitos, mas que foram posteriormente requalificados pela autoridade fiscal como inadequados para produzir os efeitos tributários pretendidos. O contribuinte buscou utilizar-se da amortização de ágio no IRPJ e na CSLL, entendendo que esta seria uma prática permitida. No entanto, a autoridade fiscal desconsiderou essa amortização ao requalificar as operações realizadas. Esse cenário reflete uma discordância de entendimento quanto ao efeito fiscal desses atos, mas não evidencia dolo.

Para que uma multa qualificada seja aplicada, o CTN exige, nos termos dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964, a comprovação de dolo, caracterizado pela intenção consciente de sonegação, fraude ou conluio que visa deliberadamente à redução ou supressão de tributos. A adoção de atos que busquem uma economia tributária — quando não proibidos nem expressamente limitados pela legislação — não caracteriza, por si só, uma conduta dolosa. A mera requalificação dos atos para fins tributários pode levar à glosa do benefício fiscal, mas não autoriza a aplicação da multa qualificada.

O conceito de dolo não se confunde com a intenção de planejar tributos dentro das aparentes possibilidades da legislação. O dolo para fins de qualificação de multa exige que o contribuinte adote meios ilícitos — isto é, que faça uso de práticas expressamente vedadas pela lei para alcançar um efeito tributário que, de outra forma, não seria obtido. Esse requisito não se observa em uma situação na qual o contribuinte, baseado em interpretação própria e na falta de proibição expressa, contabiliza um ágio resultante de operações intragrupo, uma prática que não era explicitamente proibida.

À época dos fatos geradores, não havia definição legal específica que limitasse o registro de ágio em operações entre empresas do mesmo grupo. Além disso, a jurisprudência oscilava sobre o tratamento fiscal dessas operações, o que legitimamente poderia levar o contribuinte a adotá-las. Nesse sentido, o artigo 112 do CTN estabelece que, na dúvida sobre a interpretação da legislação, deve prevalecer a solução mais favorável ao contribuinte.

O que ocorre neste caso é uma discordância interpretativa, onde o contribuinte compreendeu que a amortização de ágio, decorrente de operação entre empresas do mesmo grupo, teria amparo legal, ao passo que a autoridade fiscal entendeu o contrário. Essa divergência não é suficiente para sustentar uma acusação de dolo, que justificaria a qualificação da multa.

Portanto, ante a ausência de provas de que o contribuinte agiu com dolo ou utilizou de meios ilícitos, a penalidade aplicável deveria ser a multa de ofício simples, de 75%, que não depende da intenção do agente, e não a multa qualificada.

Nesse sentido, os seguintes precedentes deste CARF:

Numero do processo: 16561.720172/2012-20

Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão: Wed Aug 10 00:00:00 UTC 2016

Data da publicação: Thu Oct 20 00:00:00 UTC 2016

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Exercício: 2009, 2010 DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EMPRESAS DE MESMO GRUPO ECONÔMICO. INDEDUTIBILIDADE. Incabível a dedução de amortização de ágio decorrente de operação societária realizada entre empresas de mesmo grupo econômico, pela inexistência da contrapartida do terceiro que gere o efetivo dispêndio. INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL. Inadmissível a formação de ágio por meio de operações internas, sem a intervenção de partes independentes e sem o pagamento de preço a terceiros. Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a sucessão de operações societárias sem qualquer finalidade comercial que resulte em incorporação de pessoa jurídica de mesmo grupo, com utilização de empresa veículo, unicamente para criar de modo artificial as condições para aproveitamento da amortização do ágio como dedução na apuração do lucro real e da contribuição social. DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. Não há como aceitar a dedução do ágio com utilização de empresa veículo, quando o procedimento do sujeito passivo não se reveste de propósito comercial mas revela objetivo exclusivamente tributário. Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2009, 2010 ACÓRDÃO DRJ. COMPOSIÇÃO DA TURMA INCOMPLETA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA. A Portaria 341/11 que estabelece que somente quando presente a maioria dos membros da Turma, poderá haver deliberação, bem como, que o Delegado da DRJ pode designar julgador ad hoc para participar de sessão específica em Turma de julgamento, visando garantir o quorum mínimo de 03 julgadores que uma vez alcançado, possibilita o julgamento. **MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. REDUÇÃO. A multa deve ser reduzida ao percentual de 75% por não haver nos autos comprovação cabal das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.**

Numero da decisão: 1201-001.470

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em segunda votação, por dar parcial

provimento ao recurso, para afastar a qualificação da multa, reduzindo-a para 75%, vencidos os conselheiros Luis Fabiano, José Roberto e Ronaldo Apelbaum, que lhe davam provimento e José Carlos e Ester Marques, que lhe negavam provimento. Designada a Conselheira Eva Maria Los para redigir o voto vencedor. O Conselheiro Ronaldo entendeu que não era cabível a aplicação de multa e apresentará declaração de voto. (assinado digitalmente) ROBERTO CAPARROZ DE ALMEIDA - Presidente. (assinado digitalmente) LUIS FABIANO ALVES PENTEADO - Relator. (assinado digitalmente) EVA MARIA LOS - Redator Designado . EDITADO EM: 09/10/2016 Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Caparroz de Almeida (Presidente), Luis Fabiano Alves Penteado, José Carlos de Assis Guimarães, José Roberto Adelino da Silva, Ester Marques Lins de Sousa (suplente convocada), Eva Maria Los e Ronaldo Apelbaum

Nome do relator: LUIS FABIANO ALVES PENTEADO

.....

Numero do processo: 13896.722004/2011-18

Turma: 1ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 1ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Tue Feb 06 00:00:00 UTC 2024

Data da publicação: Mon Mar 18 00:00:00 UTC 2024

Ementa: ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 RECURSO ESPECIAL. FUNDAMENTO NÃO ATACADO. NÃO CONHECIMENTO. Não se conhece do Recurso Especial que não logra demonstrar a necessária divergência jurisprudencial em relação a um dos fundamentos jurídicos autônomos que, de per si, seja apto a motivar a conclusão da decisão recorrida sobre a matéria em debate. QUALIFICAÇÃO DA PENALIDADE. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA CARACTERIZADA PARCIALMENTE. Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisão em contexto fático distinto daquele que motivou a qualificação da penalidade aplicada sobre as glosas de amortização do ágio gerado em 2001. O conhecimento do recurso especial, assim, fica limitado à qualificação da penalidade aplicada sobre as glosas de amortização do ágio gerado em 2005, analisada e afastada no paradigma que tratou desta mesma operação. **MULTA QUALIFICADA. ÁGIO INTERNO. AUSÊNCIA DE ILÍCITO. DOLO NÃO CONFIGURADO. A qualificação da multa de ofício depende da caracterização do dolo do sujeito passivo. Se à época dos fatos geradores em questão não havia regra tributária que proibisse o registro de ágio em operações intragrupo, nem regra que obrigasse a adoção de conduta diversa, não há que se falar em qualificação da multa motivada em ter sido realizado o registro e a amortização de um ágio considerado interno ou de si mesmo. No**

caso, o que ocorreu foi mera divergência quanto à interpretação da legislação tributária aplicável, eis que enquanto o sujeito passivo entendeu que o registro de ágio em operação entre empresas do mesmo grupo daria ensejo à respectiva amortização fiscal, a autoridade autuante concluiu de forma contrária, por ter entendimento diferente quanto aos efeitos tributários do que chamou de ágio de si mesmo.

Numero da decisão: 9101-006.827

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, em conhecer parcialmente do Recurso Especial apenas quanto à qualificação da multa de ofício aplicada sobre as glosas de amortização do ágio gerado no ano-calendário de 2005, nos seguintes termos (i) por maioria de votos, conhecer parcialmente do recurso em relação à qualificação da multa de ofício aplicada sobre as glosas de amortização do ágio no ano-calendário de 2005, vencidas as conselheiras Livia De Carli Germano (relatora original) e Viviani Aparecida Bacchmi (redatora ad hoc) que votaram pelo conhecimento integral e, (ii) por unanimidade de votos, não conhecer do recurso quanto à matéria “liberdade do contribuinte para formalizar operações de forma menos onerosa fiscalmente e regularidade do ágio fiscalmente amortizado” e do pedido subsidiário consignado na petição de fls. 19.463-19.469 apresentada após a admissibilidade do recurso. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar provimento ao recurso, vencido o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado que votou por negar provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Edeli Pereira Bessa. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa, que manifestou ainda a intenção de apresentar declaração de voto. Designada redatora ad hoc a conselheira Viviani Aparecida Bacchmi. Não participou do julgamento a conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, prevalecendo o voto proferido pela relatora original, conselheira Livia de Carli Germano. (documento assinado digitalmente) Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente (documento assinado digitalmente) Viviani Aparecida Bacchmi – Redatora ad hoc (documento assinado digitalmente) Edeli Pereira Bessa – Redatora designada Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luciano Bernart, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Viviani Aparecida Bacchmi, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

Nome do relator: VIVIANI APARECIDA BACCHMI

Logo, o recurso deve ser provido neste ponto, para que seja afastada a qualificação da multa de ofício.

5. Da conclusão

Diante do exposto, voto em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reduzir o percentual da multa de ofício aplicada de 150% para 75%.

Assinado Digitalmente

ANA CECÍLIA LUSTOSA DA CRUZ

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva

Peço vênia para divergir da Ilustre Conselheira Relatora. A presente declaração de voto é apresentada com indicação das razões de decidir, nos termos do art. 114 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023.

Multa de Ofício Proporcional Qualificada

A Recorrente discorda da aplicação da multa de ofício proporcional qualificada.

O Código Tributário Nacional prescreve:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: [...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: [...]

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com redação dada pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, determina:

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

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

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado 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, e passará a ser de: [...]

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

A Lei nº Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, determina:

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

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

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

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

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

A obrigação tributária em sentido amplo inclui o tributo e a penalidade pecuniária. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos e converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária pelo simples fato da sua inobservância (art. 113 do Código Tributário Nacional). Via de regra, a norma jurídica secundária impõe uma sanção em decorrência da inobservância da conduta prescrita na norma jurídica primária. A multa de natureza tributária é uma penalidade pecuniária procedente da lei em razão do inadimplemento de uma obrigação tributária principal ou acessória e expressa a obrigação de dar determinada quantia em dinheiro ao sujeito passivo. Nos termos do art. 3º do Código Tributário Nacional o tributo não é sanção por ato ilícito e assim o tributo e a penalidade pecuniária tributária têm natureza de jurídica de obrigação tributária. Diferentemente é o princípio de que nenhuma pena passará da pessoa do condenado que se aplica ao autor de crime a partir da comprovação do fato típico e antijurídico e da autoria (inciso XLV do art. 5º da Constituição Federal).

Está registrado no Relatório Fiscal, e-fls. 21-95, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999):

2.7. DAS PENALIDADES

No presente capítulo foram discutidas as infrações cometidas pelo sujeito passivo ao longo do período fiscalizado referentes às apurações e aos recolhimentos do IRPJ e da CSLL. Para efeito das sanções administrativas, as infrações concernentes às indevidas amortizações procedidas pelo sujeito passivo, foram compreendidas como geradoras da modalidade qualificada de multa por lançamento de ofício (percentual de 150% para as multas proporcionais), prevista no Multas proporcionais qualificadas A adoção do percentual qualificado nas infrações referentes à indevida amortização do ágio se justifica pela constatação de que houve simulação (art. 167 do nCC), abuso de personalidade jurídica (art. 50 do nCC), abuso de forma (art. 187 do nCC) e, sob o ponto de vista tributário, as

práticas do sujeito passivo enquadram-se como sonegação, fraude e conluio, segundo disposição dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

A sonegação fica caracterizada uma vez que a fiscalizada, por meio de um conjunto de “operações estruturadas em sequência” que simulavam a amortização de perda de investimentos inexistentes, retardou parcialmente o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

A fraude correspondente à atitude dolosa do sujeito passivo de reduzir o montante do imposto devido está comprovada, entre outros, pela utilização como suporte de sua escrituração contábil (e inclusive, pela apresentação ao fisco) de laudos que não atestavam os reais propósitos negociais das operações que deram origem aos ágios amortizados.

O conluio, este é uma decorrência da simulação e, no caso, é inegável frente ao quadro de “operações estruturadas em sequência” que envolveram pessoas jurídicas integrantes do grupo empresarial controlado por MIME PARTICIPAÇÕES. Não fosse o esforço conjunto dessas empresas, a simulação praticada não seria possível.

Em segundo lugar, como forma de compreender a intenção dolosa de forma mais geral, é importante fazer a análise da reiteração e da significância. Neste sentido, fazemos questão de inserir um trecho do voto proferido em 02/06/2008, no acórdão nº 07-12.829 – da 4ª Turma da DRJ/FNS: (...)

Em verdade, a caracterização da intenção fraudulenta pode ser efetuada por várias vias distintas, mas não há dúvidas de que uma das mais consistentes e seguras é aquela vinculada à caracterização do reiteramento da conduta ao longo do tempo e da significância dos valores subtraídos à tributação. Sim, pois enquanto o reiteramento afasta o erro involuntário, a conduta não-intencional, a significação dos valores subtraídos à tributação fornece o objetivo, o motivo para o ato intencionalmente infracional.

Reiteramento e significância, portanto, se complementam na conformação de um quadro no qual as possibilidades de uma conduta infracional não ter sido intencional se reduzem a zero. É assim porque uma conduta reiteradamente infracional à qual não se vislumbra proveito significativo para quem dela se beneficia, desvigorá a conclusão da intenção; tanto quanto a falta de reiteramento associada a um ganho significativo, mas isolado no âmbito de um conjunto expressivo de operações, igualmente reduz o grau de certeza que se pode ter quanto à intencionalidade da conduta elisiva. (...)

Então, para termos a completa dimensão do quadro de reiteração e significância da conduta do sujeito passivo temos que considerar que a implementação conjunto de “operações estruturadas em sequência” ocorreu num período compreendido entre janeiro/2005 e dezembro/2010, portanto, por 72 meses consecutivos o sujeito passivo praticou reduções indevidas dos tributos sob

fiscalização. Com esta conduta obteve a redução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL num valor total bastante significativo de R\$ 13.195.643,00.

Por fim, temos que ressaltar o fato de toda a situação envolvendo a indedutibilidade das amortizações do ágio já ter sido objeto de contencioso administrativo e de ter transitado em julgado decisão favorável ao fisco, com desistência do sujeito passivo. Portanto, no caso, não há falar em desconhecimento ou dúvida sobre a aplicação do Direito. Para o período de apuração em questão, a contribuinte tinha conhecimento de que eram indevidas as deduções efetuadas com base no suposto ágio e, mesmo assim, as manteve com vistas a se locupletar indevidamente em prejuízo do fisco.

A materialidade das infrações apuradas nessa fiscalização é evidenciada nos demonstrativos que compõem o ANEXO 2 do presente Relatório, que informam as diferenças entre os valores efetivamente declarados e pagos pelo sujeito passivo e os tributos devidos apurados pelo Fisco.

A autoridade lançadora reuniu evidências consistentes e convergentes acerca da efetivação de operações de reorganizações societárias com escopo de dedução indevida de despesas relativas à amortização do ágio interno com incontestada intenção dolosa, o que enseja a aplicação da multa de ofício proporcional qualificada. Da obrigação tributária decorre o dever de colaboração do sujeito passivo de prestar as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades (art. 197 do Código Tributário Nacional - CTN). O sujeito passivo tem obrigação de exhibir e conservar “os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados”, ficando submetido à averiguação de livros e documentos da sua escrituração em decorrência de seu dever de colaboração até que se opere a decadência ou que ocorra a prescrição (art. 195 do Código Tributário Nacional - CTN). Permanece, assim, inalterada a aplicação da multa de ofício proporcional qualificada, ainda que tenha havido a prestação todos os esclarecimentos no curso da fiscalização.

Consta no Acórdão da 4ª Turma DRJ/SPO/SP nº 16-76.370, de 24.02.2017, e-fls. 860-935, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

13. Em relação à qualificação da multa, tem razão a Impugnante quando diz que o CARF entendeu por reduzir a multa de 150% para 75%.

13.1. No entanto, não há justificativa para a continuidade do procedimento infracional após ciência da ilicitude fiscal de tal conduta, reconhecida pela própria Impugnante antes ao aderir ao Parcelamento instituído pela Lei nº 12.865/13. Se era possível haver dúvida antes desses fatos, ela não mais se sustenta, estando claramente configurada a atividade dolosa a justificar a qualificação, conforme previsto no artigo 44, da Lei nº 9.430/96 (e alterações).

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

I - de setenta e cinco por cento sobre a totalidade ou diferença de tributo, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de cinqüenta por cento, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (...)

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

13.2. Nesse sentido, veja-se jurisprudência administrativa.

MULTA MAJORADA. OMISSÃO SISTEMÁTICA E REITERADA NA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS DE RECEITAS OPERACIONAIS TRIBUTÁVEIS. PERTINÊNCIA ACUSATÓRIA. Restando provada a manifesta intenção de se ocultar a ocorrência do fato gerador dos tributos com o objetivo de se obter vantagens indevidas em matéria tributária, mormente quando se omite nos elementos formais - acessórios - receitas tributáveis - de forma sistemática e reiterada ao longo de vários exercícios sociais, sob o primado e ao sabor da clandestinidade impõe-se a multa majorada consentânea com a tipicidade que se apresenta viciada. Por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso. (Acórdão 103-20.469 – Sessão de 06/12/2000)

IRPJ /MULTA AGRAVADA – Quando materializada a hipótese de incidência do inciso primeiro do artigo 1º da Lei 8137/1990 [omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias], a multa aplicável será aquela do inciso segundo do artigo 44 da Lei 9430/1996. LANÇAMENTOS REFLEXOS PIS/COFINS/CSL - MULTA AGRAVADA – Cabível quando materializada a hipótese de incidência do inciso primeiro do artigo 1º da Lei 8137/1990, no lançamento principal cuja decisão se obrigam os reflexos. (Acórdão 108-07616, Sessão de 03/12/2003.)

"MULTA AGRAVADA - Cabível a multa agravada, quando o autor do procedimento fiscal demonstra, por elementos seguros de prova, que os envolvidos na prática da infração tributária conseguiram o objetivo de, reiteradamente, além de omitirem a informação em suas declarações de rendimentos, deixar de recolher os tributos devidos. A prática de reduzir indevidamente a receita oferecida à tributação, por força de erro de soma ou outro artifício, é forte indício de prática fraudulenta, merecendo a imposição da multa agravada de 150%. (Acórdão 105-13.289, Sessão de 13/09/2000.)

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. A prática reiterada de omissão de receitas conduz necessariamente ao preenchimento automático das condições previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, sendo cabível a duplicação do percentual da multa de que trata o inciso I do art.44 da Lei nº 9.430/96, com nova redação dada pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007. (Acórdão 103-23.588, Sessão de 15/10/2008)

13.3. Desse modo, tendo havido dolo e, como corretamente descrito pela Fiscalização, sonegação e fraude, correta a qualificação da multa, conforme lançamento efetuado.

Assim sendo, o Acórdão da 4ª Turma DRJ/SPO/SP nº 16-76.370, de 24.02.2017, e-fls. 860-935, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária.

Tem-se que “a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado em caso de dúvida” (art. 112 do Código Tributário Nacional). Ocorre que não remanescem incertezas a respeito do fato de que a Recorrente adotou a conduta ilícita dolosa de efetivação de operações de reorganizações societárias com escopo de dedução indevida de despesas relativas à amortização do ágio incorrendo na infração tributária de valor não adicionado ao lucro líquido do período, para a determinação do lucro real, o que enseja a aplicação da multa de ofício proporcional qualificada.

Cabe aplicação da multa de ofício proporcional qualificada 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. A modificação inserida no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, ao reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% atrai a retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, uma vez que lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

Por conseguinte, cabe reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% dada a retroatividade benigna.

Princípio da Legalidade

Tem-se que nos estritos termos legais este procedimento está de acordo com o princípio da legalidade ao qual o agente público está vinculado em razão da obrigatoriedade da aplicação da lei de ofício. Trata-se de poder-dever funcional irrenunciável vinculado à norma jurídica, cuja atuação está direcionada ao cumprimento das determinações constantes no ordenamento jurídico. Como corolário encontra-se o princípio da indisponibilidade que decorre da supremacia do interesse público no que tange aos direitos fundamentais (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023).

Dispositivo

Em assim sucedendo voto em conhecer do recurso voluntário e, no mérito, em dar-lhe provimento em parte para reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% dada a retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva