



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10980.727089/2012-64
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-002.780 – 1ª Turma
Sessão de 6 de abril de 2017
Matéria IRPJ-CSLL
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado O. V. D. IMPORTADORA E DISTRIBUIDORA LTDA. (Responsáveis tributários: Orlando von der Osten e Marise Osório Von der Osten)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

“ÁGIO INTERNO”. QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO APLICADA. INEXISTÊNCIA DE ÁGIO. SIMULAÇÃO.

Qualifica-se a multa de ofício aplicada quando o pretense “ágio interno” trata-se de uma mera grandeza criada artificialmente, a que se pretendeu dar a aparência de ágio, que, na realidade, nunca existiu.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. AFERIÇÃO INDIVIDUALIZADA DOS REQUISITOS LEGAIS. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA.

Hipótese em que restou prejudicada a análise pela Turma Ordinária dos requisitos para a imputação de responsabilidade tributária, pela compreensão de que não haveria dolo para fins de qualificação da multa. Com a reforma dessa questão prejudicial pela CSRF, os autos devem retornar à Turma Ordinária para julgamento da responsabilidade tributária individualizada dos responsáveis tributários em questão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Votaram pelas conclusões os conselheiros Cristiane Silva Costa e Luís Flávio Neto. No mérito, (i) quanto à qualificação da multa de ofício aplicada, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado em substituição à conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio) e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento; (ii) quanto à decadência do lançamento, por unanimidade de votos, acordam em dar-lhe provimento; e (iii) quanto à responsabilidade tributária, por maioria de votos, acordam em dar provimento parcial ao recurso, para determinar o retorno dos autos à câmara recorrida para analisar a responsabilidade dos sócios administradores, vencidos os conselheiros Marcos

Aurélio Pereira Valadão (relator original), Adriana Gomes Rego e André Mendes de Moura, que lhe deram provimento integral. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luís Flávio Neto.

Nos termos do Art. 58, §5º, Anexo II do RICARF, o conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto não votou nesse julgamento, por se tratar de processo originalmente relatado pelo conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, que ocupou a posição de presidente, com voto já proferido e consignado.

Conforme Portaria CARF nº 107, de 04/08/2016, alterada pela Portaria CARF nº 07, de 02/03/2017, designada pelo presidente do colegiado, como redator *ad hoc*, o Conselheiro André Mendes de Moura.

Julgamento iniciado em 13/12/2016 e concluído na sessão de 06/04/2017.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto – Presidente

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura – Relator

(assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flavio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Jose Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado em substituição à ausência momentânea da conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio), Gerson Macedo Guerra e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente). Ausente, justificadamente, o Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão.

Relatório

Por meio do despacho de e-fl. 2310, designou-me a Presidência para redigir o acórdão, visto que o relator se afastou provisoriamente por período superior a dois meses após o início da votação. Faço-o adotando ementa, relatório e voto elaborados por ele e lidos na primeira sessão em que o recurso foi por ele colocado no sistema eletrônico de votação no dia 13 de dezembro de 2016.

Passo à transcrição do relatório do Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão.

Por bem descrever os fatos, reproduzo o relatório da decisão recorrida, no que interessa à presente lide (destaques do original):

Trata-se de recurso voluntário interposto por O.V.D. IMPORTADORA E DISTRIBUIDORA LTDA., contra acórdão proferido pela 1ª Turma de Julgamento da DRJ/Curitiba-PR, cuja ementa a seguir se transcreve:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO. FUNDAMENTO ECONÔMICO EM EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA. TRANSAÇÃO DOS SÓCIOS COM ELES MESMOS. AUSÊNCIA DE SUBSTÂNCIA ECONÔMICA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO.

É descabida a amortização de ágio interno, com fundamento econômico em expectativa de rentabilidade futura da empresa investida, 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 na operação, da falta de pagamento na aquisição da participação societária e de não resultar de um processo imparcial de valoração, num ambiente de livre mercado e de independência entre as duas companhias.

ÁGIO COM EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA. SOMENTE O ÁGIO EFETIVAMENTE PAGO PODE SER AMORTIZADO. RECUPERAÇÃO DO CAPITAL APLICADO.

É condição indispensável para apuração do ágio que haja sempre um preço ou custo de aquisição, ou seja, um dispêndio para se obter algo de terceiros; somente o ágio efetivamente pago, com expectativa de rentabilidade futura, pode ser amortizado dentro do período pelo qual se pagou pelos lucros futuros da investida, cujos valores não representam um ganho efetivo, já que a investidora por eles pagou antecipadamente, mas uma recuperação do capital aplicado.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM COM A SITUAÇÃO QUE CONSTITUIU O FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. ATOS PRATICADOS COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTOS.

Os sócios controladores devem compor o rol dos responsáveis solidários pelo crédito tributário em face de terem interesse

comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal, além de as obrigações tributárias resultarem de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, porquanto participaram diretamente de todas as operações que possibilitaram à interessada amortizar o ágio gerado artificialmente sobre o seu próprio patrimônio líquido, tendo sido beneficiados, mediante remuneração e distribuição de lucros e dividendos, com os ganhos indevidos de natureza tributária decorrentes da amortização desse ágio interno.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

DECADÊNCIA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. ESTIMATIVAS MENSAIS.

Caracterizada a existência de dolo, fraude ou simulação, aplica-se o prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN, tendo como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

[...].

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Aplicável a multa qualificada de 150% quando caracterizado o intuito de fraude para possibilitar à contribuinte a amortização de ágio gerado artificialmente sobre o seu próprio patrimônio líquido, pois os sócios administradores estavam perfeitamente conscientes da falta de propósito negocial do ágio gerado em operações realizadas intragrupo, em transações que não se revestem de substância econômica, sem efetivo pagamento e da indispensável independência entre as partes.

[...].

O lançamento fiscal, consoante o exposto no Termo de Verificação e Encerramento de ação Fiscal (fls. 905-935) decorre da glosa das despesas com a amortização de ágio reputado fictício, com reflexos na apuração do IRPJ e da CSLL devidos pelo contribuinte.

As infrações foram apenadas com a multa qualificada (150%), em face do evidente intuito de fraude, e foram lavrados, contra os sócios administradores da pessoa jurídica fiscalizada Orlando von der Osten e Marise Osório von der Osten, termos de sujeição passiva solidária, uma vez que estes praticaram os atos que forjaram, de forma fraudulenta, o ágio combatido na autuação fiscal.

De acordo com o relato fiscal, no curto espaço de dez dias, entre 20 e 29 de dezembro/2004, os sócios/quotistas da fiscalizada, utilizando duas razões sociais inativas controladas pelos mesmos, simularam atos societários que originaram o ágio fictício combatido no procedimento fiscal. As pessoas jurídicas utilizadas, a cronologia dos eventos e os instrumentos que

resultaram na sonegação de tributos federais entre os anos-calendário 2005 a 2009 são descritos em minúcias ao longo do relatório.

Em apertada síntese:

Até 29/11/2004, Orlando von der Osten e sua esposa Marise Osório von der Osten eram únicos quotistas das seguintes pessoas jurídicas: OVD Importadora e Distribuidora Ltda. (OVD, ou recorrente), Osten Ferragens Ltda., e Dismatal Distribuidora Ltda.

A OVD Importadora e Distribuidora é empresa criada em 1968 e que concentra as atividades comerciais do grupo econômico.

Em 29/11/2004, através da 41ª Alteração Contratual, o casal von der Osten transfere uma pequena parcela dos R\$ 11.694.000,00 relativos às quotas sociais que então detinham na fiscalizada para os seus três filhos.

Em 20/12/2004, todas as quotas sociais, com exceção de 5 quotas individualmente mantidas em nome das pessoas físicas, foram transferidas para a Osten Ferragens Ltda., empresa criada em 2001, com capital de R\$ 1.000,00, e que se declarava inativa desde a sua constituição.

Com isto, a Osten Ferragens constituiu-se em controladora da OVD. A 42ª Alteração Contratual da OVD, datada de 20/12/2004, reflete esta nova situação.

A Dismatal Distribuidora Ltda. foi a empresa veículo do ágio simuladamente criado. Igualmente criada em 2001, com capital de R\$ 1.000,00, também se declarava inativa desde a sua constituição.

Em 23/12/2004, as quotas detidas pela Osten Ferragens na OVD foram transferidas para a Dismatal, cujo capital social foi então aumentado de R\$ 1.000,00 para R\$ 134.581.875,00. O valor atribuído às quotas entregues em aumento de capital leva em conta o valor econômico da OVD, apurado em laudo de avaliação de empresa especializada, elaborado com base na rentabilidade futura, e datado de 16/12/2004. A 43ª Alteração Contratual da OVD, datada de 23/12/2004, reflete esta nova situação.

Em 28/12/2004, é elaborado o laudo de avaliação do acervo líquido da Dismatal, a valores contábeis de 27/12/2004, por empresa especializada, para fins de incorporação desta pela OVD. Na mesma data, é firmado também o Protocolo e Justificativa de Incorporação da Dismatal pela OVD. A incorporação é efetivada, e a 44ª Alteração Contratual da OVD, datada de 29/12/2004, reflete a nova situação.

Com a incorporação da Dismatal pela OVD, o ágio passa a integrar a contabilidade da OVD, iniciando-se a sua amortização a partir de 2005.

De se registrar que o ano de 2005 não foi lançado de ofício pela fiscalização, em face da decadência do direito de o fisco constituir o crédito tributário relativo a esse ano.

A autuação foi integralmente mantida pela DRJ, com base nos fundamentos sinteticamente expostos na ementa ao norte transcrita.

Em sede de impugnação (fls. 977-1079) e recurso (fls. 1437-1554), aduz a recorrente, em síntese, os argumentos a seguir expostos.

[...].

E, no mérito:

[...].

Não houve simulação, pois nenhum ato praticado apresenta vontade diferente da aparentemente manifestada, bem como nenhum ato contém qualquer declaração ou cláusula não verdadeira. Ademais, a simulação não se presume e nem se prova por meio de indícios.

Tampouco houve fraude, sonegação, ou conluio, pois não houve dolo ou intuito fraudulento, nem foi realizada qualquer operação com o intuito de prejudicar terceiros, muito menos o Fisco, não podendo prosperar a multa agravada. Todos os atos societários relacionados à operação foram levados a registro, todas as informações foram prestadas ao Fisco Federal por meio das declarações e obrigações acessórias, e todos os documentos necessários à investigação foram oferecidos ao agente fiscal.

Demonstrada a não ocorrência de quaisquer das condutas ensejadoras da aplicação da multa agravada, verifica-se que os créditos tributários relativos ao ano-calendário de 2006 não mais poderiam ser exigidos, em razão do decurso do prazo decadencial.

[...].

Finaliza pleiteando o [...]; (ii) o cancelamento da multa de ofício agravada, pela inexistência de simulação, fraude, sonegação ou dolo e, conseqüentemente, (iii) o cancelamento das autuações com relação ao ano-base de 2006, em razão do decurso do prazo decadencial; [...].

Os sócios administradores Orlando von der Osten e Marise Osório Von der Osten, aos quais foi atribuída responsabilidade solidária pelos créditos tributários constituídos, também apresentaram defesa, cujos argumentos apresentados nos recursos (fls. 1666-1686 e fls. 1741-1761, respectivamente), podem ser assim sintetizados:

O recurso voluntário apresentado pela OVD Importadora e Distribuidora Ltda deve ser considerado parte integrante da presente defesa.

A inclusão de responsáveis tributários no polo passivo da obrigação tributária não é competência do Agente Fiscal, mas sim exclusivamente da Procuradoria da Fazenda Nacional, nos termos do artigo 4º, inciso V, da Lei nº 6.830/80, razão pela qual o auto de infração, ora combatido, deveria ter sido lavrado apenas em nome da pessoa jurídica que formalmente realizou os atos combatidos. A sujeição passiva antes do encerramento do processo administrativo gera significativo ônus às pessoas físicas envolvidas.

Não se verifica, no caso, a presença do interesse comum previsto no art. 124, I, do CTN, apto a dar ensejo à responsabilidade solidária, pois, para isto, é imprescindível que as partes consideradas se encontrem lado a lado na relação jurídico-tributária, sendo insuficiente o mero interesse fático eventual de determinada parte.

A responsabilização de acionistas e administradores de uma pessoa jurídica somente pode ocorrer diante da comprovação da prática de atos contrários à lei e aos estatutos da empresa.

O Agente Fiscal esquivou-se de comprovar quais teriam sido os atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, limitando-se a afirmar que os impugnantes participaram do processo decisório relativo às operações que teriam culminado na suposta redução indevida de tributos.

Ainda que a OVD, em virtude dos atos que contaram com a participação dos mencionados recorrentes, tenha deixado de recolher tributos, o fato é que a infração de lei a que faz referência o art. 135 do CTN não pode ser entendida como a mera ausência de pagamento de tributo.

Finalizam requerendo o cancelamento dos Termos de Sujeição Passiva Solidária lavrados.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões aos recursos (fls. 1827-1875), defendendo a manutenção integral dos lançamentos, da multa qualificada, dos juros sobre a multa, e da imputação de responsabilidade solidária aos sócios administradores. Ad argumentandum, sustenta que, ainda que se considere as despesas com amortização de ágio dedutíveis para fins de IRPJ, deve-se tê-las por indedutíveis da base de cálculo da CSLL, em vista da inexistência de norma expressa que autorize a sua dedução.

Ao julgar o recurso, a Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Primeira Seção do CARF proferiu o Acórdão nº 1102-001.080, de 9 de abril de 2014, cujas ementa e decisão transcrevo, respectivamente, no que interessa à presente lide:

[...].

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE AÇÕES. SIMULAÇÃO.

O ágio gerado em operações societárias, para ser eficaz perante o Fisco, deve decorrer de atos econômicos efetivamente existentes. A geração de ágio de forma interna, ou seja, dentro do mesmo grupo econômico, sem a alteração do controle das sociedades envolvidas, sem qualquer desembolso e com a utilização de empresa inativa ou de curta duração (sociedade veículo) constitui prova da artificialidade do ágio e torna inválida sua amortização, sem que seja necessário demandar a nulidade das operações societárias praticadas.

[...].

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

[...].

SIMULAÇÃO POR VÍCIO DE CAUSA. MULTA QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE.

Na simulação por vício de causa, inexistente o falseamento ou a manipulação de aspectos relevantes dos negócios jurídicos. As partes deixam às claras as formas jurídicas empregadas. É incabível a qualificação da multa aplicada porque não se concretizam condutas como a sonegação ou a fraude penais.

DECADÊNCIA. TRIBUTOS LANÇADOS POR HOMOLOGAÇÃO. MATÉRIA DECIDIDA NO STJ NA SISTEMÁTICA DO ART. 543-C DO CPC. INOCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. REGRA DO ART. 150, § 4º, DO CTN.

O art. 62-A do RICARF obriga a utilização da regra do REsp nº 973.733 - SC, decidido na sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil, o que faz com que a ordem do art. 150, § 4º, do CTN, só deva ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173 nas demais situações.

No presente caso, firmando-se o entendimento de inoccorrência de dolo, e tendo ficado assentada na discussão a existência de pagamento antecipado, aplica-se a regra decadencial do art. 150, § 4º, do CTN, contando-se o prazo fatal de cinco anos a partir do fato gerador.

Assim, para o ano de 2006, com fato gerador em 31/12/2006, está decaído o lançamento cientificado apenas em 4/10/2012.

*SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. SÓCIOS
ADMINISTRADORES. AUSÊNCIA DE DOLO.
IMPOSSIBILIDADE.*

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei os mandatários, prepostos e empregados e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Nesse sentido, afastada a qualificação da penalidade sob o argumento de inexistência de dolo, perde-se o fundamento da acusação de prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, devendo-se afastar a imputação de responsabilidade solidária aos sócios.

[...].

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, [...], e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial aos recursos, para desqualificar a multa de ofício, e, nesta conformidade, reconhecer a decadência com relação ao ano-calendário de 2006, e afastar a responsabilidade dos sócios Orlando von der Osten e Marise Osório von der Osten, vencidos os conselheiros João Otávio Oppermann Thomé (relator), e Antonio Carlos Guidoni Filho, que negavam provimento. Acompanham o relator pelas conclusões: o conselheiro Ricardo Marozzi Gregório, no tocante à análise do mérito do lançamento, e o conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho, por entender que a sujeição passiva tributária deveria ser atribuída aos sócios em caráter subsidiário, e não solidário, com relação à contribuinte. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro José Evande Carvalho Araújo.

Inconformada, a Fazenda Nacional apresenta recurso especial por divergência, argumentando, em síntese:

a) que, uma vez demonstrada a existência de fraude, dolo e/ou simulação, apta a ensejar a qualificação da multa de ofício, deve ser mantida a aplicação do art. 173, inciso I, do CTN na contagem do prazo decadencial, e a responsabilidade de Orlando von der Osten e Marise Osório von der Osten;

b) que, nesse diapasão, cumpre notar que esses efeitos foram determinados apenas como reflexo da desqualificação da multa de ofício, não havendo fundamento autônomo para retificar ou cancelar o Auto de Infração nesses aspectos;

c) que é claro e evidente que a autuada agiu dolosamente, com o fim de reduzir os montantes dos tributos devidos sobre o lucro, por meio do surgimento de ágio artificial, cuja amortização reduziria a base de cálculo do IRPJ e da CSLL;

d) que se pode afirmar, sem dúvidas, que os sócios da autuada agiram dolosamente e conscientes da falta de propósito negocial e substrato econômico, com o fito de reduzir a tributação, configurando, sim, conduta a ser punida pela qualificação da multa;

e) que o fato de não ter havido qualquer dispêndio financeiro torna incontestável o intuito doloso da OVD, juntamente com as demais empresas que pertencem/pertenciam ao seu grupo econômico, na criação de uma contabilidade artificial que, na realidade, nunca existiu; e

f) que o acórdão recorrido deve ser reformado, mantendo-se a qualificação da multa de ofício e os demais termos do Auto de Infração, em especial a aplicação do art. 173, inciso I, do CTN e a manutenção da responsabilidade dos sócios.

Consta, de e-fls. 1.942 a 1.944, petição do contribuinte no qual este informa que optou por quitar o crédito tributário mantido pela decisão recorrida, considerando-se a multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento).

O recurso especial foi admitido pelo presidente da Primeira Câmara da Primeira Seção do CARF.

Devidamente cientificados, o contribuinte e os responsáveis tributários apresentaram contrarrazões, a seguir resumidas:

a) que, preliminarmente, em análise detida do paradigma apontado pela Fazenda Nacional (Acórdão nº 101-96.724), o voto condutor do *decisum* não faz qualquer menção à discussão quanto à aplicabilidade da multa qualificada, objeto do presente apelo especial;

b) que, assim, não se verifica a necessária demonstração da divergência jurisprudencial, devendo a CSRF rejeitar a indicação do acórdão nº 101-96.724;

c) que, ainda preliminarmente, a recorrente claramente busca o reexame, por órgão especial, de provas e fatos já analisados anteriormente, o que é vedado nessa etapa processual;

d) que não há dúvidas de que o presente apelo não se refere a entendimento jurisprudencial divergente, mas, sim, entendimento contrário apenas à pretensão da recorrente que, irressignada, busca o reexame da questão por esta CSRF, o que não se pode aceitar;

e) que, no mérito, inexistiu sonegação, fraude, conluio ou simulação nas operações em questão, sendo inaplicável a multa qualificada;

f) que, ainda que o planejamento tributário elaborado pela OVD fosse considerado inoponível ao fisco, não houve dolo ou intuito fraudulento nas operações que culminaram na apuração do ágio e a posterior possibilidade de sua dedução;

g) que todos os atos societários foram devidamente registrados e arquivados na Junta Comercial do Paraná (JUCEPAR) e declarados ao Fisco Federal, por meio das competentes obrigações acessórias;

h) que, além disso, a OVD prestou informações e forneceu documentos à autoridade fiscal, no decorrer do procedimento de fiscalização, sem retardar, impedir, atrapalhar, nem confundir o trabalho fiscal;

i) que a alegada ausência de propósito negocial não representa condição a caracterizar o dolo ou, ainda, fraude por parte da OVD;

j) que a reestruturação societária que envolveu a OVD e culminou na amortização do ágio buscava, a um só tempo, a simplificação da estrutura societária adotada, com redução de custos e aumento da lucratividade, e a avaliação das demonstrações financeiras da OVD, para que refletissem seu efetivo valor de mercado;

k) que, tendo em vista a permissão legal do então vigente art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002, foi formulada uma reestruturação societária para a OVD e para o seu Grupo;

l) que é irrefutável que a OVD realizou a operação de boa-fé e de acordo com a legislação pertinente, visando à persecução de seu objetivo negocial;

m) que há que se diferenciar o “vício de vontade”, em que o motivo real difere do motivo aparente, do “vício de causa”, tal como no presente caso, em que não há manipulação dos aspectos dos negócios jurídicos realizados;

n) que o intuito de fraude deve estar devidamente demonstrado nos autos, de maneira inequívoca e mediante prova;

o) que não se concretiza o dolo nos casos em que a discussão se pautar em critérios de interpretação, pois o suposto vício não decorre da intenção do contribuinte em agir ilicitamente, mas de equívoco na aplicação da lei;

p) que a operação praticada pela OVD, que culminou na geração de ágio interno, já foi reconhecida pelo CARF em diversos processos de reestruturações análogos ao ora debatido, o que denota que o ágio interno não se trata de uma prática ilícita que deve ser combatida com aplicação de multa agravada de 150%;

q) que, no momento da prática das operações combatidas pela Recorrente, não havia vedação expressa quanto à utilização do ágio interno na amortização das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, já que tal vedação apenas foi promovida por meio da Medida Provisória nº 627, de 2013;

r) que é razoável afirmar que existia, no mínimo, fundadas dúvidas quanto à legitimidade de seu aproveitamento;

s) que, por tais motivos, não poderia prevalecer a pretensão fiscal quanto à aplicação da multa qualificada;

t) que, uma vez inexistente a conduta dolosa por parte da OVD em fraudar o Fisco, bem como havendo pagamento das exigências fiscais no período autuado, há que se manter a aplicação da regra decadencial contida no art. 150, § 4º, do CTN; e

u) que, da mesma forma, ausente a prática de atos com intuito doloso, bem como de atos em excesso de poderes ou infração à lei ou contrato social por parte dos sócios da

OVD, não se verifica o preenchimento das hipóteses previstas nos arts. 124 e 135 do CTN, de modo que a responsabilização do Recorrido pelo crédito tributário não pode prosperar.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro André Mendes de Moura, Redator *ad hoc* designado.

Reproduzo a seguir o voto proferido pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão.

O recurso é tempestivo, entendo que a divergência restou comprovada e, por isso, conheço do especial.

Com relação a primeira preliminar arguida pelo contribuinte — de que o voto condutor do paradigma apontado pela Fazenda Nacional (Acórdão nº 101-96.724, de 2008) não faz qualquer menção à discussão quanto à aplicabilidade da multa qualificada —, **não a acolho**.

E o faço com base na ementa daquele acórdão, a qual, indubitavelmente, é parte integrante do referido voto condutor:

MULTA QUALIFICADA.

A simulação justifica a aplicação da multa qualificada.

De todo modo, olvidou-se o contribuinte de se insurgir contra o outro paradigma apontado pela Fazenda Nacional (Acórdão nº 1202-00.753, de 2012), cujo voto condutor, após fazer expressa referência àquele último acórdão, assim se manifesta a respeito:

Assim, tendo sido constatada situação que se enquadra como fraudulenta, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.602/64, perfeitamente cabível a multa qualificada de 150% prevista no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96.

Dispositivo

Em face de todo o exposto, mantenho as glosas das despesas de amortização de ágio na apuração do IRPJ e da CSLL, assim como as respectivas multas imputadas, e voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

No tocante à segunda preliminar arguida pelo contribuinte, de pretender a Fazenda Nacional, com o seu recurso especial, a simples pretensão de reexame de provas, **também não a acolho**.

É que, no caso, não se pretende o simples revolvimento de provas, mas, sim, discute-se a aplicabilidade, ou não, do disposto no art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007, à hipótese comumente

conhecida como “ágio interno”, em face de divergência de entendimento da turma da câmara recorrida com outra câmara e com outra turma de câmara.

Ou seja, a mesma legislação tributária (art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007) foi interpretada de forma distinta, no que se refere ao seu alcance, cabendo, pois, a esta CSRF dirimir a questão, como, aliás, já o fez no Acórdão CSRF nº 9101-002.300, de 7 de abril de 2016, da relatoria do eminente Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, assim ementado nessa parte:

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE. TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. IMPOSSIBILIDADE.

O ágio gerado em operações societárias, para ser eficaz perante o Fisco, deve decorrer de atos econômicos efetivamente existentes. A geração de ágio de forma interna, ou seja, dentro do mesmo grupo econômico, sem qualquer lógica comercial, sem alteração do controle das sociedades envolvidas e sem qualquer desembolso constitui prova da artificialidade do ágio e torna inválida sua amortização.

[...].

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

A constatação de evidente intuito de fraudar o Fisco, pela intencional prática de atos simulados, enseja a qualificação da multa de ofício.

Passo ao mérito.

A matéria posta à apreciação desta Câmara Superior refere-se à qualificação da multa de ofício aplicada, no caso de “ágio interno” — da qual decorrem a decadência do lançamento relativo ao ano-calendário de 2006 e a responsabilidade tributária dos sócios administradores.

Que a amortização do ágio é admitida na legislação tributária, nas hipóteses expressamente previstas em lei, não se discute.

A questão é se se está, no presente caso, diante de um efetivo **ágio**, ou apenas de uma **grandeza criada artificialmente**, a que se pretendeu dar a aparência de **ágio**.

A situação ocorre nos presentes autos é que há uma criação de despesa de amortização sem que nenhum custo efetivo tenha sido incorrido, e mesmo o alegado custo (valor das ações) decorre de uma situação em que a propriedade dos ativos efetivamente não mudou de mãos, ainda que contabilmente tenham sido reavaliados. Assim, os sócios Orlando von der Osten e Marise Osório von der Osten integralizaram, em 20/12/2004, na empresa Osten Ferragens Ltda., **que se declarava inativa desde a sua constituição** (em 2001), a quase totalidade das ações que possuíam na ora recorrente (OVD Importadora e Distribuidora Ltda.), no valor de R\$ 11.693.995,00. Aquela (Osten Ferragens Ltda.), por sua vez, integralizou, **três dias depois** (em 23/12/2004), na empresa Dismatal Distribuidora Ltda., **que também se**

declarava inativa desde a sua constituição (em 2001), essas mesmas ações, já ao valor de R\$ 134.580.875,00, por força de um “laudo de avaliação”, datado de 16/12/2004.

Ou seja, as ditas ações passaram a valer — ao cabo de apenas três dias — **mais de onze vezes o que antes valiam**, em face de um pretenso ágio que poderia vir a ser dedutível de mais de cem milhões de reais.

Esclareço que a expressão “laudo de avaliação” acima está entre aspas, pois não se pode conceber que um laudo possa, validamente, indicar a rentabilidade futura de uma entidade, de modo a compor o seu valor, sem que haja um terceiro que reconheça essa projeção e se proponha a pagar a cifra nele apontada. Um laudo em operações deste tipo, a rigor, nunca será submetido a um teste, ou conestado por uma das partes, pois só há uma parte no negócio.

Procedendo-se à análise “*do filme*”, e não “*quadro a quadro*”, como, então, defendia o contribuinte (antes de optar por quitar o crédito tributário mantido pela decisão recorrida), uma vez que, segundo ele, “*a operação não pode ser analisada apenas do ponto de vista da validade dos atos societários considerados isoladamente*”, o que se vê é o seguinte: ações originalmente valendo R\$ 11.693.995,00, passaram de Osten Ferragens Ltda. para Dismatal Distribuidora Ltda. também pertencente à Família Von der Osten (Orlando von der Osten e Marise Osório von der Osten), e por essa mera de titularidade formal passou a valer R\$ 134.580.875,00.

Justifica o contribuinte que, “*tendo em vista a permissão legal do então vigente art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002, foi formulada uma reestruturação societária para a OVD e para o seu Grupo*” e que “*é irrefutável que a OVD realizou a operação de boa-fé e de acordo com a legislação pertinente*”.

Não se pode admitir uma interpretação de uma norma legal tributária que permita que se transforme, como num passe de mágica, a quase totalidade das ações da ora recorrente, no valor de R\$ 11.693.995,00, para um valor de R\$ 134.580.875,00, apenas, também, pela transferência dessas ações da empresa Osten Ferragens Ltda. para a empresa Dismatal Distribuidora Ltda., pertencentes, ambas, ao Grupo Econômico?

Ora, as transações entre empresas de um mesmo Grupo não geram efetivas mutações patrimoniais e econômicas no consolidado desse Grupo. Tanto é assim que, por exemplo, em demonstrações consolidadas, na forma do art. 250, inciso II, da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (Lei das Sociedades Anônimas), os saldos de quaisquer contas existentes entre elas, entre outros valores, são devidamente excluídos.

Dessa forma, somente em transações com terceiras partes independentes é que poderá haver reais **ganho de capital e ágio**, passíveis de considerações tributárias.

E inexistindo, no presente caso, quaisquer **ágio e ganho de capital** nessas condições, **insubsistentes** são todas as razões neles pretensamente fundadas.

É essa a mesma conclusão a que chegou o voto condutor, nessa parte, da decisão recorrida (e-fls. 1.898):

Imaginar que o art. 36 da Lei nº 10.637/2002 teria vindo para transferir riqueza via renúncia fiscal a empresas que promovessem reorganização societária interna, conferindo

sentido a uma operação que, de tão artificial e vazia de conteúdo econômico, é veementemente rechaçada pela ciência contábil e pelo direito comercial e societário, vem de encontro a toda a racionalidade do sistema jurídico, representando uma interpretação manifestamente distorcida do quanto nele disposto.

Na hipótese em que o contribuinte fosse alienado para outro Grupo Econômico por valor superior ao valor do seu patrimônio líquido, **sim**, teríamos um efetivo **ágio**, materializado, este, pela intervenção de parte independente (“*outro Grupo Econômico*”), a qual, mediante o devido pagamento de preço, em condições de livre concorrência, legitimaria aquele aumento de valor.

Antes, ou de outra forma, **não**.

Em resumo: ágio pressupõe, inegavelmente, sobrepreço pago por partes independentes.

Nos campos contábil, econômico e societário, e com referência a vários entendimentos em contrário, externados pela teoria contábil, pela FIPECAFI (Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras), por normas da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), por resoluções do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por orientações do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), etc., como, aliás, já o fizeram tanto a decisão da DRJ de Curitiba-PR quanto a decisão recorrida, bem como diversas decisões desta própria CSRF (Acórdãos nºs 9101-002.388 a 9101-002.391, de 13 de julho de 2016, e 9101-002.300, de 7 de abril de 2016), encontra-se diversos fundamentos para não se admitir tal tipo de manobra, motivo pelo qual, por economia processual, limito-me apenas a me reportar expressamente a todas essas decisões.

Não há que se considerar válida a possibilidade, aventada pelo próprio contribuinte, de que “*um dos objetivos da reestruturação societária perpetrada foi o reforço da estrutura patrimonial da Recorrente*”, a partir da incorporação de duas empresas (Osten Ferragens Ltda. e Dismatal Distribuidora Ltda.) que, segundo a fiscalização, se declaravam inativas desde a sua constituição, em 2001.

Destarte, pelos procedimentos adotados, tudo leva a crer que o objetivo perseguido pelo Grupo não era, propriamente, a “*redução de custos e aumento da lucratividade*”, mas, ao contrário, o aumento de despesas e redução de sua lucratividade, pela tentativa feita de amortização de uma **grandeza criada artificialmente**, a que se pretendeu dar a aparência de **ágio**.

Veja-se o que diz o voto condutor, nessa parte, da decisão recorrida (e-fls. 1.895):

A reorganização societária empreendida, portanto, em sentido contrário aos nobres propósitos alegados, visou ao aumento dos custos e à redução da lucratividade da OVD. Esta redução da lucratividade só não produz quaisquer efeitos nocivos à empresa porque é irreal, sua função é a de tão somente evitar o pagamento do IRPJ e da CSLL sobre os futuros lucros da empresa.

Com relação às decisões proferidas pelo CARF em outros processos, conforme alegadas pelo contribuinte (fl. 28 do Recurso, e-fls. 2.215, nota de rodapé n. 6) — como se a pretender, desse modo, justificar o seu procedimento —, anota-se que se tratam de decisões ainda não definitivas, proferidas anos depois da prática questionada (o acórdão mais recente citado é de 2012, e a prática do contribuinte que gerou o suposto ágio dedutível se deu em 2004), e que não poderiam, evidentemente, ter influenciado a decisão de implementá-la (alegando erro de proibição). Trata-se de argumento que na verdade, da forma como foi colocado, depõem contra o contribuinte e não a seu favor.

Com referência à alegação do contribuinte de que, somente por meio da Medida Provisória nº 627, de 2013, a amortização do ágio entre partes dependentes passou a ser vedada, reitero, conforme extensamente demonstrado, que é **inadmissível** a formação de ágio por meio de operações internas, sem a intervenção de partes independentes e sem o pagamento de preço. A legislação referida só veio deixar isto mais claro e expreso, mas na substância, em nada inovou.

Por força de tudo o que acima foi dito, **inevitável** se torna a qualificação da multa de ofício aplicada, conforme reiteradamente consta da acusação fiscal, calcada em simulação dos atos em questão.

É que não sendo aquela **grandeza criada artificialmente**, a que se pretendeu dar a aparência de **ágio**, um efetivo **ágio**, mas um simples artifício contábil, uma prosaica ficção, não há que se falar, no caso, em “*critérios de interpretação*”, em “*equivoco na aplicação da lei*” ou, ainda, em “*fundadas dúvidas quanto à legitimidade de seu aproveitamento*”, mas em pura e simples **simulação de ágio**, que, na realidade, nunca existiu.

Em outras palavras, tivesse havido **ágio**, o qual, por um ou por outro motivo, não pudesse ser tributariamente admitido, não seria cabível a qualificação da multa de ofício.

Do mesmo modo, tivesse havido **ágio**, estar-se-ia diante do “*vício de causa*” — como defendido pelo contribuinte e pela decisão recorrida —, e não do “*vício da vontade*”, o qual, nos parece, restou efetivamente constatado neste caso.

Ainda, prova cabal de que o contribuinte, e o Grupo Econômico a que pertence, teriam praticado ação dolosa é o fato de nenhuma alteração concreta ter ocorrido em seu controle societário, após encerrada a tão prefalada “*reestruturação societária*”.

Ou seja, consumiu-se tempo, papel e dinheiro em diversas operações intragrupo absolutamente inúteis, para, ao final, permanecer tudo como dantes — mesmo controlador e mesma controlada —, com a única inovação, evidentemente, da criação de um **grandeza artificial**, a que se pretendeu dar a aparência de **ágio**.

O voto vencido da decisão recorrida bem salienta esse ponto (e-fls. 1.894):

A sequência de operações praticadas no exíguo lapso temporal acima descrito não deixa margem a dúvidas. Na análise do “filme”, constata-se que a situação ao final volta a ser a mesma existente antes das operações de reorganização societária, com a exceção, apenas, da parcela relativa ao ágio surgido, e que passou a ser subsequentemente amortizado. O controle societário permaneceu absolutamente inalterado, em mãos das

mesmas pessoas em que se encontrava antes dos eventos de reorganização praticados.

Por esses motivos, mantenho a qualificação da multa de ofício aplicada.

Com relação à decadência do lançamento, e como decorrência do acima decidido (manutenção da qualificação da multa de ofício aplicada), o prazo decadencial passa a ser regido pelo art. 173, inciso I, do CTN, pelo que **se afasta** a decadência relativamente ao ano-calendário de 2006, a qual havia sido declarada pelo voto vencedor da decisão recorrida unicamente sob o seguinte fundamento (e-fls. 1.913):

Inexistindo o dolo, e tendo ficado assentado na discussão a existência de pagamento antecipado, aplica-se a regra decadencial do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, contando-se o prazo fatal de cinco anos a partir do fato gerador.

No que se refere à responsabilidade tributária dos sócios administradores, e também como decorrência do acima decidido (manutenção da qualificação da multa de ofício aplicada), **mantém-se** referida responsabilidade, a qual havia sido excluída pelo voto vencedor da decisão recorrida unicamente sob o seguinte fundamento (e-fls. 1.913, grifei):

Quanto à responsabilização solidária dos sócios, explico minha total concordância com a fundamentação jurídica do voto vencido, sendo forçoso reconhecer que a solidariedade somente ocorrerá quando configurada a prática de atos com intuito doloso.

Nesse sentido, afastada a qualificação da penalidade sob o argumento de inexistência de dolo, deve-se também afastar a imputação de responsabilidade solidária aos sócios.

Do exposto, voto por **dar provimento** ao recurso especial da Fazenda Nacional, para restabelecer a multa de ofício, o lançamento referente ao ano-calendário de 2006 e a responsabilidade tributária solidária dos sócios administradores, conforme indicado nos Termos de Sujeição Passiva Solidária.

Esse foi o voto do relator Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Conselheiro designado Redator *ad hoc*

Voto Vencedor

Conselheiro Luís Flávio Neto – Redator Designado.

Embora a bem fundamentada decisão do i. Conselheiro Relator, compreendo ser necessário a adoção de solução diversa, tendo este voto como objeto a questão da **responsabilidade tributária**.

No caso, a Turma *a quo* julgou prejudicada a análise da participação individual de cada uma das pessoas físicas no cometimento de algum ilícito que ensejasse a responsabilidade tributária nos termos da lei, justamente por compreender inexistir dolo que justificasse a qualificação da multa. Ou seja, tendo em vista o julgamento de questão prejudicial, não se fez necessário ao Colegiado deliberar quanto à presença dos específicos elementos caracterizadores da responsabilidade tributária de cada uma das pessoas relacionadas nos autos.

Com a decisão deste Colegiado desta CSRF quanto à caracterização do elemento doloso para a qualificação da multa, passa a ser necessário verificar a legalidade da responsabilidade tributária atribuída a cada um dos indivíduos.

Compreendo não ser possível atribuir a responsabilidade tributária como decorrência imediata do restabelecimento da qualificação da multa (por atração). Ocorre que, em matéria de responsabilidade tributária, é necessário aferir a participação individual de cada uma dessas pessoas físicas na prática dos atos que ensejam a referida imputação, nos estritos termos e conforme os requisitos estabelecidos pelo Código Tributário Nacional e demais leis de regência.

A referida aferição fática, contudo, não pode ser realizada de forma inaugural por esta Turma da CSRF, sob pena de supressão de instância e prejuízo ao contraditório e à ampla defesa que regem o processo tributário. É preciso que a questão seja decidida por acórdão fundamentado da Turma Ordinária do CARF. Caso tal decisão divirja de outra enunciada por Turma diversa deste Tribunal, assegura-se o direito da parte à interposição de recurso especial devidamente fundamentado, bem como o direito à apresentação de contrarrazões à outra parte.

Portanto, quanto a este tema, voto para seja dado provimento apenas parcial ao recurso, de forma que os presentes autos retornem à Turma *a quo* para a análise da caracterização dos requisitos necessários para a responsabilidade de cada uma das pessoas relacionadas.

(assinatura digital)
Luís Flávio Neto