



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

Processo n° 11516.722646/2011-19
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-002.959 – 1ª Turma
Sessão de 04 de julho de 2017
Matéria ÁGIO E QUALIFICAÇÃO DE MULTA
Recorrente DISTRIBUIDORA CURITIBA DE PAPÉIS E LIVROS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO GERADO DE FORMA ILEGÍTIMA. IMPOSSIBILIDADE.

Operações complexas realizadas no âmbito de determinado grupo econômico, em curto período de tempo, com o claro objetivo de geração de Ágio, não legitimam sua amortização fiscal, devendo sua glosa ser mantida.

APLICAÇÃO DE MULTA QUALIFICADA. DEMONSTRAÇÃO PELA FISCALIZAÇÃO DAS CONDUTAS DESCRITAS NOS ARTIGOS 71 E 72 DA LEI 4.502/64.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, (i) quanto ao ágio interno, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencida a conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio (relatora), que lhe deu provimento; (ii) quanto à qualificação da multa, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Daniele Souto Rodrigues Amadio (relatora), Cristiane Silva Costa e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado em substituição ao conselheiro Luís Flávio Neto), que lhe deram provimento e (iii) quanto à sujeição passiva, por unanimidade de votos, acordam em negar-lhe provimento. Designado para redigir o voto vencedor, quanto ao ágio interno e quanto à qualificação da multa, o conselheiro Gerson Macedo Guerra.

(assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente

(assinado digitalmente)

Daniele Souto Rodrigues Amadio - Relatora

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra- Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão, Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado em substituição ao conselheiro Luís Flávio Neto), Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela contribuinte em face do Acórdão n. 1301-001.951, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara desta Primeira Seção de Julgamento, cuja conteúdo foi reduzido à seguinte ementa:

“REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. ÁGIO. ARTIFICIALIDADE. DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

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

MULTA QUALIFICADA. PROCEDÊNCIA

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

(...)

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. FUNDAMENTOS LEGAIS. CONSTATAÇÃO FÁTICA. PROCEDÊNCIA.

Se a autoridade executora do procedimento de fiscalização logra êxito na demonstração da relação direta de determinadas pessoas com as situações que constituem fatos geradores das obrigações tributárias, resta configurada a solidariedade tributária pelo crédito tributário constituído, sendo autorizada,

assim, a inclusão de referidas pessoas no polo passivo das obrigações constituídas por meio de Termo de Sujeição Passiva Solidária.”

Extrai-se do voto condutor, quanto à questão “amortização de ágio” – em que em causa está a figura do “ágio de si mesmo” – que o Relator, após examinar o conjunto de operações societárias praticadas no grupo econômico, o qual se ultimou com a incorporação pela Recorrente da empresa Sul América Participações, em que registrado o ágio e amortizado, observou que:

1. Na reorganização levada a efeito pelo grupo econômico do qual a Recorrente é uma das integrantes, todos os atos societários teriam sido praticados sem independência (no caso das atas das Assembleias que deliberaram acerca da incorporação de suas ações pela IPIRANGA PARTICIPAÇÕES, ficou constatado que referida deliberação foi tomada pelos mesmos acionistas nas duas pessoas jurídicas);
2. A constituição da SUL AMÉRICA PARTICIPAÇÕES teria objetivado claramente a criação de uma empresa-veículo para recepcionar as ações reavaliadas da Recorrente, ações essas que retornaram para ela própria, que passou a amortizar a mais valia do seu próprio patrimônio;
3. A reorganização societária da qual emergiu o ágio não teria envolvido desembolso de qualquer natureza, de modo que se revelaria absolutamente impróprio falar-se em custo de aquisição, eis que inexistente;
4. Considerando o grupo econômico, a Recorrente representa a única pessoa jurídica com atividade operacional, geradora de renda, de modo que somente a ela interessava a redução tributária perseguida;
5. Seria evidente que a intenção buscada pela reorganização engendrada não teria sido outra que não a redução da incidência tributária;
6. A teoria contábil daria respaldo apenas ao ágio pago numa negociação entre comprador e vendedor não relacionados entre si;
7. O ágio gerado internamente não decorreria de uma operação com propósito negocial;
8. No presente caso, não teria havido negociação, compra, venda, ou mercado livre e aberto;
9. A CVM, por meio de Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP, condenaria as operações em que há ágio gerado internamente;
10. A despesa de amortização de ágio interno não se enquadraria no conceito de despesa necessária, seja porque não teria sido paga, nem jamais seria, seja porque não teria decorrido de consumo ou sacrifício de ativos;

11.No caso de ágio interno, não haveria custo a ser diluído, não se podendo falar, assim, em despesa de amortização incorrida.

Nesse contexto, com relação ao tema ágio, o relator no voto condutor do acórdão recorrido concluiu que *“os fatos retratados nos autos, à evidência, tornam inafastável a tese esposada pelas autoridades autuantes na peça acusatória de que as operações realizadas pelo Grupo Econômico visaram, única e exclusivamente, reduzir a incidência tributária por meio de despesas artificializadas.”*

No que se refere à questão da “multa qualificada”, o Relator sustenta a sua aplicação com base nos seguintes argumentos:

“A autuação, no presente caso, fundou-se na constatação e comprovação de que a reestruturação elaborada pela fiscalizada visou, apenas, alcançar um benefício previsto em lei. Para tanto, em curtíssimo espaço de tempo, não obstante declinar formalmente razões de ordem societária ou econômica, constitui uma HOLDING; transformou-se em subsidiária integral da HOLDING criada, vez que esta incorporou suas ações pelo valor de mercado; constituiu uma empresa-veículo para recepcionar as suas ações reavaliadas e, passo seguinte, por meio de uma incorporação reversa, passou a deduzir um suposto ‘ágio’, derivado de uma alegada rentabilidade futura dos seus ativos. Diante dos fatos retratados, não me parece restar dúvida de que a fiscalizada agiu, intencionalmente, no sentido de impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, das suas condições pessoais, afetando, assim, as obrigações tributárias principais.

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

Por fim, quanto à questão “sujeição passiva solidária”, imputada aos acionistas da Recorrente, o Relator refuta o argumento de incompetência do CARF para apreciação da matéria, por se tratar, no caso, de qualificação destes como co-responsáveis pelo crédito tributário, não se cogitando, pois, de questão de redirecionamento de execução, esse sim mister privativo da PGFN, e manteve os acionistas como responsáveis solidários.

A contribuinte interpôs, então, Recurso Especial, fundamentalmente, replicando as razões de seu recurso ordinário e apresentando paradigmas para os três pontos descritos acima – sendo a todos eles dado seguimento pelo despacho de admissibilidade, em que se decidiu:

- (i) quanto à matéria “**Amortização de Ágio**”, o recurso especial deve ser admitido, eis que os paradigmas colacionados, acórdãos n. 1101-000.708 e 1101-000.841, tratam dos mesmos temas;
- (i) quanto à matéria “**Multa Qualificada**”, o recurso especial deve ser igualmente admitido pois o paradigma, acórdão n.1001-001.241, trata de ágio interno e exonerou a multa qualificada imposta; e
- (ii) por fim, quanto à matéria “**Sujeição Passiva Solidária**”, em face do acórdão n. 101-96.739, que decidira que caberia somente à PGFN a imputação de responsabilidade, o recurso também dever ser admitido.

Passa-se, então, à apreciação do recurso especial da contribuinte.

Voto Vencido

Conselheira DANIELE SOUTO RODRIGUES AMADIO – Relatora.

Conhecimento do Recurso Especial

O conhecimento do Recurso Especial condiciona-se ao preenchimento de requisitos enumerados pelo artigo 67 do Regimento Interno deste Conselho, que exigem analiticamente a demonstração, no prazo regulamentar do recurso de 15 dias, de (1) existência de interpretação divergente dada à legislação tributária por diferentes câmaras, turma de câmaras, turma especial ou a própria CSRF; (2) legislação interpretada de forma divergente; (3) prequestionamento da matéria, com indicação precisa das peças processuais; (4) duas decisões divergentes por matéria, sendo considerados apenas os dois primeiros paradigmas no caso de apresentação de um número maior, descartando-se os demais; (5) pontos específicos dos paradigmas que divirjam daqueles presentes no acórdão recorrido; além da (6) juntada de cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas, da publicação em que tenha sido divulgado ou de publicação de até 2 ementas, impressas diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União quando retirados da internet, podendo tais ementas, alternativamente, serem reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade.

Observa-se que a norma ainda determina a imprestabilidade do acórdão utilizado como paradigma que, na data da admissibilidade do recurso especial, contrarie (1) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal (art. 103-A da Constituição Federal); (2) decisão judicial transitada em julgado (arts. 543-B e 543-C do Código de Processo Civil; e (3) Súmula ou Resolução do Pleno do CARF.

Voltando-se então ao caso sob exame, em linha com o despacho de admissibilidade, consideram-se preenchidos os requisitos necessários ao conhecimento do recurso especial.

Assim sendo, **VOTA-SE POR CONHECER o Recurso Especial.**

Mérito

Como visto do relatório, as matérias postas à apreciação deste colegiado dizem respeito a indevida amortização de ágio, haja vista a sua caracterização como “**ágio de si mesmo**”; a manutenção da “**multa qualificada**”, em face da artificialidade das operações praticadas pelo Grupo Econômico em causa, bem assim a manutenção da “**responsabilidade solidária**” dos acionistas da recorrente em face da participação nas operações societárias questionadas pela fiscalização, que levaram à constituição do crédito tributário sub judice, razão pela qual trataremos cada uma delas separadamente.

I - Glosa do ágio amortizado

O Grupo Econômico da qual a recorrente participa, como visto, valendo-se de permissivo legal então vigente – artigo 36 e §§ da Lei nº 10.637/2002¹ -, deliberou a incorporação da totalidade das ações da recorrente na Ipiranga Participações, tornando-se sua subsidiária integral.

As ações da recorrente, incorporadas pela Ipiranga Participações, foram avaliadas a valor de mercado, segundo a metodologia de rentabilidade futura, por R\$ 130.900.000,00.

Após a Ipiranga Participações ter incorporado as ações da recorrente, os acionistas da Sul América Participações, também acionistas da Ipiranga, deliberaram o aumento de seu capital social em R\$ 130.900.000,00, mediante a emissão de ações, que foram

¹ Art. 36. Não será computada na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da pessoa jurídica a parcela correspondente à diferença entre o valor de integralização de capital, resultante da incorporação ao patrimônio de outra pessoa jurídica que efetuar a subscrição e integralização, e o valor dessa participação societária registrado na escrituração contábil desta mesma pessoa jurídica.

§ 1º O valor da diferença apurada será controlado na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) e somente deverá ser computado na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido:

I – na alienação, liquidação ou baixa, a qualquer título, da participação subscrita, proporcionalmente ao montante realizado;

II – proporcionalmente ao valor realizado, no período de apuração em que a pessoa jurídica para a qual a participação societária tenha sido transferida realizar o valor dessa participação, por alienação, liquidação, conferência de capital em outra pessoa jurídica, ou baixa a qualquer título.

§ 2º Não será considerada realização a eventual transferência da participação societária incorporada ao patrimônio de outra pessoa jurídica, ou baixa a qualquer título.

integralizadas pela Ipiranga Participações com ações da Recorrente que ela havia incorporado, gerando o ágio sob questão.

Finalmente, como último passo da reestruturação empreendida no Grupo, a recorrente incorpora a Sul América Participações (incorporação reversa), passando a partir daí a amortizar o ágio, cuja despesa foi glosada pela fiscalização.

Ora, da narrativa da reestruturação societária empreendida no Grupo, se, por um lado, como se afirmou no acórdão recorrido, não houve efetivo dispêndio monetário, não é verdade que as operações levadas a cabo não tiveram nenhum reflexo tributário. Pelo contrário, a diferença do valor de custo das ações da recorrente e o valor de mercado pela qual foram avaliadas, representou ganho de capital, tributável pelo IRPJ e pela CSLL, com a única particularidade que, em razão de especial regra de tributação então vigente – artigo 36 da Lei 10.737/2002 -, o ganho de capital foi diferido.

Com efeito, veja-se que, regra geral, o contribuinte, na subscrição de capital, tem o direito de aportar bens a valores de livros (custo) ou a mercado e, neste caso, a diferença entre o valor do custo e da avaliação a mercado é imediatamente tributada, de modo que no receptor o investimento é recebido pelo valor de mercado e, em se tratando de participação societária, pelas regras contábeis e fiscais vigentes, permitem o surgimento de ágio, inquestionavelmente dedutível à vista da tributação do ganho de capital verificado quando do aporte o investimento pelo valor de mercado.

Ora, porque então, no caso em questão, haveria de ser diferente, eis que a participação societária foi avaliada a valor de mercado, o ganho de capital é tributável pelo IRPJ e pela CSLL, apenas que diferido no tempo.

E foi justamente em face da existência da já referida regra especial de tributação, indutora de rearranjos societários, que o Grupo em questão, em busca de transformação de sociedade de pessoas para sociedade de capitais, viu as operações em questão como legítimas, inclusive para efeitos de geração de ágio amortizável.

As operações societárias, todas elas, cumprindo a vontade dos acionistas, foram formalmente realizadas, os atos societários foram registrados no Registro de Comércio e as obrigações tributárias, todas elas, foram fielmente executadas.

O ágio em questão, como já dito, nasceu em razão da avaliação da participação societária pelo valor de mercado, em face da aplicação de regras contábeis (Lei das Sas.) e de regras fiscais (Decreto-lei 1.598/1977) e a sua hígidez se justifica pelo fato de que o ganho, a mais valia, que justamente determinou o ágio, foi objeto de tributação, apenas que diferido no tempo em razão, repita-se, da especial regra de tributação então vigente.

Nesse contexto, não vejo como falar-se em geração superficial de ágio, em falta de propósito negocial, inexistência de custo de aquisição ou que as operações teriam sido realizadas apenas com a finalidade de redução de tributo.

Deveras, como contrapartida da geração do ágio, como visto, originou-se no Grupo um ganho de capital de igual valor, apenas com a circunstância de ter a sua tributação diferida no tempo. Pode até, em razão dessa diferença temporal entre dedução do ágio e tributação do ganho, falar-se de planejamento tributário, mas que teria sido alcançado, a meu ver, mediante legítimo negócio jurídico indireto, suportado por norma tributária então vigente.

Aliás, caso prevaleça neste Colegiado que a glosa do ágio deveria ser mantida, então indaga-se? O que fazer com o ganho de capital pendurado na parte B do Lalur, derivado da avaliação da participação societária avaliada a mercado? Seria ganho de capital inexistente em razão da suposta falta de propósito negocial ou, ao revés, em verdade seria uma especial reserva de reavaliação que, com a realização do bem que lhe deu causa, estaria então por reflexo, realizada.

De duas uma, ou o valor contabilizado a título de ágio foi legítimo e, portanto, a sua dedução também o é, ou então ele não existe e, portanto, o ganho também não. Ou, em verdade, o que este Tribunal estaria a dizer é que se trataria de uma especial reavaliação de bens, tributada via a dita “amortização de ágio”, de modo que o valor contabilizado na parte B do Lalur, verdadeira reserva reflexa, poderia e deveria ser baixada, sob pena de autêntico bis in idem.

Por todo o exposto, quanto ao tema ágio, dou provimento ao resp., ressaltando, caso seja vencida, a necessidade de se atribuir ao negócio jurídico em causa a sua verdadeira identidade, de modo a recompor-se adequadamente as bases de tributação em causa.

II – Qualificação da multa

A aplicação de multa qualificada no lançamento, sabe-se, decorre do fato de a autoridade lançadora ver e demonstrar nos atos praticados pelo contribuinte a figura do dolo intencional como vontade de agir, ou a prática de atos em caráter de fraude, omissão ou sonegação, propriamente ditos.

No caso em questão, infere-se que os atos praticados pela recorrente foram realizados com clareza, contratos foram arquivados em Registro do Comércio, tornando públicas, pois, as operações ocorridas, bem como declarações foram entregues à Receita Federal do Brasil, de modo que não se pode falar em atos omissivos, fraudulentos ou praticados com o intuito de sonegação.

É verdade que, nos dias atuais, operações da espécie – uso de empresa veículo que culmina com a geração do denominado “ágio de si mesmo” –, vêm sendo condenadas neste Colegiado, mantendo-se a glosa da amortização de ágio verificada.

Diz-se hoje, porque, em passado não tão remoto, essa espécie de operação era qualificada pela doutrina e jurisprudência como típico negócio jurídico indireto, perfeitamente legítimo. No entanto, observa-se uma mudança de perspectiva, mais recentemente, para se partir da causa real do negócio, como se um filme fosse, no lugar de apenas se voltar para o retrato de cada uma das operações desempenhadas na sua concretização (foto).

Daí se constatar, pois, que a análise da matéria é conflituosa, havendo até hoje parte da doutrina que ainda defende que se trataria de legítimo negócio jurídico indireto. Por essas razões, somando-se a publicidade conferida às operações pela contribuinte no caso concreto, que afasta a presença do dolo específico como vontade de agir, à possibilidade de interpretação da hipótese como realizada no campo da lícita atividade de planejamento tributário, não se vê a possibilidade de aplicação da multa qualificada.

Nesse sentido, observa-se que mesmo Marco Aurélio Greco, a quem muito se deve pela mudança do eixo de interpretação da figura do planejamento tributário neste Tribunal, em razão da publicação de sua já clássica obra **Planejamento Tributário**², é extremamente restritivo quanto à aplicação de multa qualificada em operações da espécie, como se lê nos seguintes excertos sobre a questão:

“A primeira observação é no sentido de que os casos da duplicação da multa correspondem à ‘exceção da exceção’.

(...)

Condutas infracionais, que agridem disposições legais, são exceção e não regra. Por isso, afirma-se que o Direito Sancionador – por decorrência o Direito Tributário e o Direito Penal – é um conjunto de normas excepcionais cuja incidência deve ficar restrita única e exclusivamente às hipóteses clara e inequivocamente previstas. Sustenta-se, inclusive, que o Direito Sancionador (em especial o Direito Penal) deveria ser um “direito mínimo” no sentido de só se aplicar em situações excepcionais posto que a banalização da pena atua no sentido de retirar seu potencial de intimidação do agente. Ou seja, no conjunto do ordenamento positivo, as disposições sancionadoras (civis, administrativas e penais) têm caráter excepcional em relação às demais disposições.

Esta excepcionalidade provoca algumas consequências, dentre as quais ressalto a diretriz no sentido de que a interpretação das normas sancionadoras deve ser *estrita*, vale dizer, circunscrita àquelas situações e condutas que, inequivocamente, se enquadram na hipótese legal, reduzindo-se ao máximo as avaliações subjetivas que possam cercar a hipótese material da conduta.

Este perfil – que é tranquilamente reconhecido pelos que se debruçam sobre os dispositivos sancionadores para analisá-los – traz uma relevante consequência.

Trata-se da circunstância de que, em matéria penal, cumpre analisar os fatos e

² Planejamento Tributário. Dialética Editora, 3ª edição, pp. 260/261.

diretamente enquadrá-los no dispositivo pertinente. Vale dizer, a incidência se dá a partir de um juízo de adequação entre norma e fato concreto ocorrido. Ou seja, o fenômeno jurídico está reduzido apenas a dois elementos (fato e norma) Esta observação é essencial, pois a generalidade dos casos que envolvem fraude à lei abarca um *terceiro elemento* que é a qualificação jurídica dos fatos ocorridos (por exemplo, tipo de operação comercial realizada), sobre a qual versa a divergência, que se apoia em argumentos respeitáveis, levantados tanto pelo Fisco como pelo contribuinte. Ou seja, as hipóteses de fraude à lei reúnem três elementos: fatos, sua qualificação jurídica e norma aplicável. Portanto, não são casos de clara e inequívoca incidência da norma penal.”

A partir dessas considerações, o autor³ assim conclui:

“À vista disso, pelo caráter absolutamente excepcional da previsão, os pressupostos de incidência da norma de duplicação da multa devem ser fatos cuja qualificação jurídica deve ser incontroversa.

Em suma, havendo divergência relevante (dúvida razoável) quanto à cognição da qualificação jurídica dos fatos realizados, não cabe a aplicação do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

(...)

Vale dizer, não é toda e qualquer hipótese de falta de pagamento etc. prevista no inciso I que vai levar à duplicação da multa.

Se não houve intuito de enganar, esconder, iludir, mas se, pelo contrário, o contribuinte agiu de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios, de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária, se agiu na convicção e certeza de que seus atos tinham determinado perfil legalmente protegido – que levava ao enquadramento em regime ou previsão tributariamente mais favorável -, *não se trata de caso regulado pelo § 1º do artigo 44, mas de divergência na qualificação jurídica dos fatos*; hipótese completamente distinta da fraude e da sonegação a que se referem os dispositivos para os quais o § 1º remete.

A multa agravada só tem cabimento se o elemento subjetivo do tipo for o dolo pois é elemento essencial para definir os três tipos contemplados nos artigos 71, 72 e 73 mencionados.

Assim, hipóteses de razoável e justificável divergência de qualificação jurídica não configuram a ‘fraude’ ou a ‘sonegação’ a que se referem estes preceitos indicados no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96. Poderão em tese configurar a fraude civil ou fraude à lei, mas esta não está alcançada pelo § 1º aqui examinado.”

Por tudo isso, ainda que vencida quanto ao tema glosa de ágio, entendo que se deve desconstituir a multa qualificada imposta.

III - Sujeição passiva solidária

³ Ob. cit., pp. 263/264.

Chegando-se enfim ao último tópico, observa-se que o conhecimento da matéria em questão, nos limites da divergência demonstrada a partir do acórdão paradigma indicado, teve uma abrangência restrita no sentido de não competir à autoridade fiscal na atividade de lançamento a lavratura do termo de sujeição passiva solidária, de modo que ao CARF também não seria dado dela cuidar, ao argumento de que isso caberia exclusivamente à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional na fase de execução do crédito tributário.

Dentro desse contorno, é que se manifesta então na linha de que a jurisprudência reiterada neste Tribunal, em especial nesta Câmara Superior, indica que as autoridades fiscais podem e devem, se for o caso, constituir o crédito tributário em face de terceiros que, em razão de fatos devidamente comprovados, sejam arrolados como solidários, como no caso concreto se verificou. E no mesmo caminho, o CARF possui competência para julgar a defesa que esses sujeitos solidários venham a apresentar.

Assim, entende-se que se deve negar provimento ao recurso do contribuinte quanto a essas questões da sujeição passiva solidária.

(assinado digitalmente)

Daniele Souto Rodrigues Amadio

Voto Vencedor

Conselheiro Gerson Macedo Guerra

Para fins meramente didáticos, as matérias dedutibilidade do ágio e aplicação da multa qualificada serão tratadas adiante em tópicos distintos.

DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO

Na época das operações que originaram o auto de infração ora em debate, sobre a possibilidade de amortização fiscal do ágio vigiam o artigo 7º, da Lei 9.532/97 e o artigo 386, do RIR/99, com as seguintes redações:

Lei 9.532/97:

Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977: (Vide Medida Provisória nº 135, de 30.10.2003)

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

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

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

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

§ 1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão.

§ 2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar:

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

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

§ 3º O valor registrado na forma do inciso II do caput:

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

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

§ 4º Na hipótese da alínea "b" do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos e contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente.

§ 5º O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito.

RIR/99:

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

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

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

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

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados durante os cinco anos-calendário subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no mínimo, para cada mês do período de apuração.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Conclui-se dessas regras que o ágio legitimamente originado, com base em rentabilidade futura do investimento adquirido, pode ser fiscalmente amortizado nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração.

Contudo, com base nessas regras, que surgiram num momento em que se pretendia estimular privatizações de empresas públicas, diversas operações não legítimas foram realizadas com a única finalidade de se criar ágio, para redução dos tributos incidentes sobre o lucro.

É nesse contexto que se deve avaliar o contexto fático dos autos, com o objetivo de verificar a legitimidade das operações realizadas. Para tanto, importante trazer o resumo dos fatos descritos do Termo de Verificação Fiscal, feito pelo relator da decisão *a quo*:

Vejamos primeiramente os fatos, tomando-se por base a descrição feita no TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL de fls. 1.218/1.261.

- em 30/10/2007 a fiscalizada foi transformada de SOCIEDADE EMPRESÁRIA LIMITADA para SOCIEDADE ANÔNIMA DE CAPITAL FECHADO, com capital social de R\$ 1.540.000,00, dividido em quotas de R\$ 1,00 cada uma, que foi repartido em 1.540 ações ordinárias nominativas no valor nominal de R\$ 1,00, de modo que cada acionista (como passaram a ser chamados os proprietários da pessoa jurídica) recebeu o mesmo número de ações equivalentes a sua anterior participação, sem acréscimo ou diminuição, conforme a seguinte distribuição (documentos de fls. 50/63):

*MARCOS PEDRI.....385.000 AÇÕES ORDINÁRIAS R\$ 385.000,00
ANA LUZIA PEDRI....385.000 AÇÕES ORDINÁRIAS R\$ 385.000,00
ERNANI LUIZ PEDRI.385.000 AÇÕES ORDINÁRIAS R\$ 385.000,00
RUTE INÊS PEDRI TREVISOL.. 385.000 AÇÕES ORDINÁRIAS R\$ 385.000,00*

- em 09/11/2007, por meio de INSTRUMENTO PARTICULAR DE AJUSTE SOCIETÁRIO COM TRANSFERÊNCIA DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS E OUTRAS AVENÇAS, fls. 458/462, RUTE INÊS PEDRI TREVISOL deixa a sociedade e

transfere suas ações para ELGA MARIA PEDRI e LEONI CRISTINA PEDRI, e os demais acionistas transferiram parcela de suas ações para os novos acionistas (ELGA MARIA PEDRI, LEONI CRISTINA PEDRI e AUGUSTO JOSÉ PEDRI), de modo que a participação na sociedade ficou assim distribuída:

*MARCOS PEDRI.....256.667 AÇÕES R\$ 256.667,00
ANA LUZIA PEDRI..... 256.667 AÇÕES R\$ 256.667,00
ERNANI LUIZ PEDRI..... 256.667 AÇÕES R\$ 256.667,00
ELGA MARIA PEDRI..... 256.666 AÇÕES R\$ 256.666,00
LEONI CRISTINA PRDRI..... 256.666 AÇÕES R\$ 256.666,00
AUGUSTO JOSÉ PEDRI..... 256.666 AÇÕES R\$ 256.666,00*

- em 15/10/2007, quinze dias após a transformação da sociedade de LIMITADA para S/A DE CAPITAL FECHADO, MARCOS PEDRI e ERNANI LUIZ PEDRI constituem a companhia IPIRANGA PARTICIPAÇÕES S/A, sociedade anônima de capital fechado (Estatuto às fls. 488/498), com capital de R\$ 1.000,00, dividido em 1.000 ações, onde cada acionista integralizou 50% do capital (em 13/12/2007, a IPIRANGA mudou seu objeto social para incluir a atividade de HOLDING);

- também em 15/10/2007, os Srs. MARCOS PEDRI e ERNANI LUIZ PEDRI constituíram a companhia SUL AMÉRICA PARTICIPAÇÕES S/A, sociedade anônima de capital fechado (Estatuto às fls. 488/498), com capital de R\$ 1.000,00, dividido em 1.000 ações, onde cada acionista integralizou 50% do capital;

- em 13/12/2007, por meio de ASSEMBLEIAS GERAIS EXTRAORDINÁRIAS, fls. 64/90 e 499/526, a FISCALIZADA e a IPIRANGA PARTICIPAÇÕES promoveram as seguintes deliberações:

i) a incorporação, pela IPIRANGA, da totalidade da ações da FISCALIZADA, tornando esta sua subsidiária integral;

ii) aprovação de um LAUDO DE AVALIAÇÃO para efeitos de INCORPORAÇÃO DE AÇÕES, no qual foi consignado o valor de R\$ 130.900.000,00 como

representativo do valor de mercado da fiscalizada (metodologia de rentabilidade futura);

iii) aprovação de um LAUDO DE AVALIAÇÃO da IPIRANGA, em que o PATRIMÔNIO dela era representado pelos saldo das CONTAS CAIXA e CAPITAL SOCIAL, no valor de R\$ 1.000,00;

iv) aumento do capital social da IPIRANGA, em decorrência da incorporação das ações da fiscalizada; e

v) alteração dos objetos sociais e dos Estatutos;

- em 19/12/2007, isto é, seis dias após a IPIRANGA ter incorporado as ações da Recorrente, por meio de ASSEMBLEIA GERAL EXTRAORDINÁRIA, os acionistas da SUL AMÉRICA PARTICIPAÇÕES, Srs. MARCOS PEDRI e ERNANI LUIZ PEDRI resolvem aprovar o aumento de capital social no montante de R\$ 130.900.000,00, mediante a emissão de ações ordinárias e nominativas, em igual número, que foram integralizadas pela

IPIRANGA PARTICIPAÇÕES com as ações da Recorrente que ela havia incorporado;

- na SUL AMÉRICA PARTICIPAÇÕES, as ações recebidas em razão da integralização de capital foram contabilizadas da seguinte forma:

LANÇAMENTO A DÉBITO

ATIVO PERMANENTE

*DIST. CTBA DE PAPÉIS E LIVROS S/A
.....13.526.501,04*

*ÁGIO INV. DIST. CTBA DE PAPÉIS E LIVROS
S/A.....117.373.498,96*

LANÇAMENTO A CRÉDITO

PATRIMÔNIO LÍQUIDO

*CAPITAL SOCIAL EM
QUOTAS.....130.900.000,00*

- em 1º de março de 2008, a Recorrente incorpora a SUL AMÉRICA PARTICIPAÇÕES, passando a registrar em sua contabilidade a rubrica ÁGIO SOBRE INVESTIMENTO.

Desses fatos vale destacar que a decisão acerca da reorganização e reestruturação societária foi tomada no âmbito do grupo econômico do qual a contribuinte é parte integrante.

Esse fato, isoladamente, não conduz à conclusão de que o ágio gerado o foi ilegitimamente, mas nos leva à análise dos demais elementos fáticos para se chegar a uma conclusão.

Assim, vale destacar os seguintes fatos: em 15/10/2007, os sócios da fiscalizada, Srs. MARCOS PEDRI e ERNANI LUIZ PEDRI; constituem a companhia IPIRANGA PARTICIPAÇÕES S/A e a companhia SUL AMÉRICA PARTICIPAÇÕES S/A; em 13/12/2007, a IPIRANGA PARTICIPAÇÕES incorpora a totalidade das ações da Contribuinte reavaliadas a preço de mercado; seis dias depois, em 19/12/2007, os acionistas da SUL AMÉRICA PARTICIPAÇÕES, Srs. MARCOS PEDRI e ERNANI LUIZ PEDRI, aprovam o aumento da companhia, que é integralizado pela IPIRANGA PARTICIPAÇÕES com as ações reavaliadas da Recorrente; por fim, em 1º de março de 2008, a Recorrente incorpora a SUL AMÉRICA PARTICIPAÇÕES, registra o ágio e passa a amortizá-lo.

Vê-se, pois, que operações complexas, como criação de sociedades, incorporação de ações e aumento de capital com ações incorporadas ocorreram no período de 15/10/2007 a 19/12/2007, ou seja, em pouco mais de 02 meses.

Importante destacar que a operação de incorporação de ações permitiu a troca de participações societárias, sem a necessidade de trânsito de recursos financeiros, e frise-se troca de participações da Contribuinte por valores já de mercado.

Além disso, novamente em pouco mais de 02 meses, em 01/03/2008, ocorreu a incorporação reversa da SUL AMÉRICA PARTICIPAÇÕES pela Contribuinte.

Alerte-se, ainda, que a Contribuinte em questão era a única empresa operacional, geradora de resultado e quem efetuava o recolhimento de altos valores de tributos.

Nesse contexto, penso que as operações realizadas tiveram o objetivo de criar ágio que de fato não existia. Logo ilegítimo e indedutível para fins fiscais.

MULTA QUALIFICADA

A multa aplicada pela fiscalização teve como fundamento legal o artigo 44, §1º, da Lei 9.430/96, com a seguinte redação à época:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Para a aplicação da referida norma a fiscalização, em resumo, assim se manifesta:

Assim, o contribuinte, ao gerar de forma artificial uma despesa com ágio sabidamente inexistente, praticou, de forma inequívoca, uma **ação dolosa**, ou seja, intencional e **consciente**, a qual **retardou o conhecimento** dos fatos por parte do Fisco, além das reais **circunstâncias materiais** do fato gerador, já que tudo isso que foi feito teve o propósito de iludir o Fisco, pois deu o nome de "Ágio sobre Investimentos" a fatos sabidamente desprovidos de quaisquer características que o compõe. Não basta o fato de estar tudo informado em DIPJ ou em Notas Explicativas, ou, então, os Atos Formais registrados nos Órgãos competentes. O fato é que tudo isso foi feito para informar ao Fisco algo que inexistia, e que, portanto, produziu o retardamento do conhecimento das verdadeiras circunstâncias. Ademais, houve a modificação de característica essencial do fato gerador, uma vez que os montantes de IRPJ e CSLL devidos foram reduzidos (usou despesas sabidamente inexistentes). A FISCALIZADA não praticou estes atos de forma involuntária, ou incorreu em erro em sua conduta, restando caracterizada a atitude **dolosa**. Desta forma, a conduta sob análise amolda-se às hipóteses previstas nos artigos da Lei 4.502/64 acima citados.

Penso que agiu de forma coerente tanto a fiscalização quanto a Turma a quo, pois os fatos narrados demonstram a intenção dolosa do Contribuinte em reduzir indevidamente os tributos devidos sobre o lucro, mediante amortização de ágio ilegitimamente gerado.

Some-se a isso, ainda, o fato de o Contribuinte não ter declarado o ágio amortizado nas linhas próprias da DIPJ, mas sim em linhas destinadas a outras despesas operacionais e financeiras, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal. Tal fato demonstra a intenção de não revelar à fiscalização a operação realizada.

Logo, correta a aplicação da multa qualificada.

Portanto, voto por negar provimento ao Recurso do Contribuinte quanto aos dois pontos aqui tratados.

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra