



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13896.722004/2011-18
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.827 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 6 de fevereiro de 2024
Recorrente DU PONT DO BRASIL S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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”.

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, Livia 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).

Relatório

Considerando que fui nomeada como redatora *ad hoc* do presente processo, sirvo-me da minuta de relatório inserida pelo relator original, Conselheira Livia de Carli Germano, em arquivo disponibilizado no diretório corporativo do CARF, a seguir reproduzida na íntegra:

Trata-se de recurso especial interposto pelo sujeito passivo em face do acórdão 1302-002.568, de 21 de fevereiro de 2018, assim ementado e decidido:

Acórdão recorrido 1302-002.568

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

DOCUMENTOS JUNTADOS AOS AUTOS DEPOIS DA APRESENTAÇÃO DA IMPUGNAÇÃO. POSSIBILIDADE. PRIMAZIA DA BUSCA DA VERDADE MATERIAL

O art. 16, § 4º do Decreto nº 70.235/72 contém a regra geral acerca do momento para apresentação das provas pelo contribuinte no processo administrativo fiscal. A produção em momento posterior não impede o julgador de conhecê-las, diante das peculiaridades do caso e das provas apresentadas. Corolário dos princípios da instrumentalidade processual e da busca da verdade material.

ÁGIO. CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL

O prazo decadencial para a lavratura de auto de infração para a glosa de despesas de amortização de ágio tem início com a efetiva dedução de tais despesas pelo contribuinte. Não ocorrência de decadência no caso concreto.

JUROS SELIC. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

Constituído o crédito pelo lançamento de ofício, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tendo ambos a natureza de obrigação tributária principal e, sobre ele deve incidir integralmente os juros à taxa SELIC, nos termos dos art. 139 e 161 do CTN c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. GLOSA.

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

ÁGIO. COMPLEMENTARIDADE DAS LEGISLAÇÕES COMERCIAIS E FISCAIS. EFEITOS.

Os resultados tributáveis das pessoas jurídicas, apurados com base no Lucro Real, têm como ponto de partida o resultado líquido apurado na escrituração comercial, regida pela Lei nº 6.404/1976, conforme estabelecido pelo DL. 1.598/1977. O ágio é fato econômico cujos efeitos fiscais foram regulados pela lei tributária, com substrato nos princípios contábeis geralmente aceitos.

Assim, os princípios contábeis geralmente aceitos e as normas emanadas dos órgãos fiscalizadores e reguladores, como Conselho Federal de Contabilidade e Comissão de Valores Mobiliários, têm pertinência e devem ser observadas na apuração dos resultados contábeis e fiscais.

ÁGIO INTERNO. AUSÊNCIA DE SACRIFÍCIO ECONÔMICO. IMPOSSIBILIDADE DE RECONHECIMENTO CONTÁBIL.

A ausência de um efetivo sacrifício patrimonial por parte da investidora pela aquisição de participações em operações com empresas controladas revelam a

falta de substância econômica das operações o que impede o seu registro e reconhecimento contábil, pois não há efetiva modificação da situação patrimonial.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA: CSLL

Por se constituírem infrações decorrentes e vinculadas aplica-se ao lançamento da Contribuição Social sobre o lucro líquido as conclusões relativas ao IRPJ.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (relator) e Flávio Machado Vilhena Dias e, parcialmente, o Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, que votou por negar provimento em relação à infração 2 (ágio 2001), e, também, por maioria, em negar provimento ao recurso quanto ao saldo de compensação de prejuízos, vencidos os Conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa e Flávio Machado Vilhena Dias. Designado para redigir o voto vencedor, o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado. O Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca solicitou a apresentação de declaração de voto.

A autuação que deu origem ao presente processo visa à cobrança de IRPJ e de CSLL, juros de mora e multa qualificada, relativos ao ano-calendário 2005 a 2010, em face da glosa de despesas de amortização de ágio. A Turma julgadora *a quo* manteve a glosa das despesas sob o fundamento de que o ágio não poderia ser amortizado fiscalmente por ter sido considerado intragrupo, mantendo também a qualificação da multa de ofício.

O sujeito passivo apresentou primeiramente embargos de declaração, os quais foram rejeitados pelo Presidente de Turma. A seguir, um resumo das alegações dos embargos e das respostas dadas pelo despacho que os rejeitou:

- (i) omissão na ementa, que não teria feito referência à qualificação da multa: o despacho de embargos rejeitou a omissão esclarecendo que a matéria foi tratada no voto.
- (ii) omissão/contradição em relação à diferença existente entre a operação societária ocorrida em 2005 e a operação societária ocorrida em 2001: o embargante alega que a decisão tratou de forma igual as duas mutações societárias, omitindo-se (ou contradizendo-se) quanto ao alegado fato de que elas adotaram configurações diferentes. O despacho de embargos afirmou que a decisão embargada tratou de forma detida e individualizada de cada um dos conjuntos de operações societárias, apresentando fundamentos autônomos, embora chegando a mesma conclusão.
- (iii) omissão em relação ao parecer juntado ao recurso voluntário, pelo qual o contribuinte teria demonstrado a regularidade da sua escrita contábil em relação ao registro do ágio: o despacho de embargos esclareceu que a turma julgadora tratou de forma expressa das questões levantadas em relação ao registro contábil do ágio, embora tenha chegado a uma conclusão que contraria o entendimento defendido pelo contribuinte.
- (iv) omissão em relação ao argumento trazido no recurso voluntário pelo qual o contribuinte teria demonstrado que as operações societárias teriam gerado pagamento de imposto de renda retido na fonte (IRRF): a decisão

embargada tratou do tema ao adotar, expressamente, o entendimento já exposto na decisão *a quo*, quando se verificou que o apontado pagamento de IRRF não possui relação com a matéria do presente processo.

- (v) omissão em relação à fundamentação da decisão em relação à qualificação da multa de ofício: o despacho esclareceu que a decisão embargada manifestou-se sobre a qualificação da multa de ofício de forma ampla, robusta e consistente, não havendo que se falar em insuficiência de fundamentação.
- (vi) omissão em relação ao argumento de que o artigo 76, II, a, da Lei nº 4.502, de 1964, deveria ser aplicado ao presente caso para afastar a exigência tributária: o despacho de embargos observou que, na peça de recurso voluntário, única referência ao artigo 76 da Lei nº 4.502, de 1964, está no tópico que trata da qualificação da multa de ofício, que a aplicação desse dispositivo legal está relacionada à questão do dolo do contribuinte na prática das infrações imputadas, bem como que a decisão embargada tratou do dolo do contribuinte de forma ampla, robusta e consistente, conforme a transcrição contida no item anterior a este.

O contribuinte então apresentou recurso especial, questionando as seguintes matérias (apenas as negritadas tiveram seguimento):

- 1) decadência do direito de o Fisco questionar o ágio (paradigmas 108-09.501 e 101-97.084);
- 2) liberdade do contribuinte para formalizar operações da forma menos onerosa fiscalmente (paradigmas 1401-002.835 e 1201-001.507)**
- 3) regularidade do ágio fiscalmente amortizado (paradigma 101-84.191);
- 4) inaplicabilidade da multa qualificada (paradigmas 1201-002.479 e 1301-003.226)**
- 5) dedutibilidade do ágio na apuração da CSLL (paradigmas 1301-002.280 e 9101-002.310)**
- 6) aplicação da Lei nº 13.655/2018 (paradigma 1201-002.479).

Em 04 de abril de 2019 Presidente de Câmara deu seguimento parcial ao recurso especial, admitindo a rediscussão das **matérias 2, 4 e 5** (esta apenas em face do acórdão 9101-002.310). Apresentado agravo, este foi rejeitado.

Abaixo, transcrevem-se trechos do despacho de admissibilidade, quanto às matérias que tiveram seguimento:

(...)

Para a questão do item nº 2 - **liberdade do contribuinte para formalizar operações da forma menos onerosa fiscalmente** -, a recorrente suscita divergência em relação aos acórdãos nº **1401-002.835** e **1201-001.507**, ofertados como paradigmas. Eis as ementas:

- acórdão nº **1401-002.835**:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA. IRPJ

Exercício: 2010

PRELIMINARES. SUPERAÇÃO EM RAZÃO DE APRECIÇÃO DE MÉRITO.

Nos termos do que dispõe o § 3º do art. 12 do RPAF, sendo possível o provimento no mérito, devem ser superadas preliminares de nulidade.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. MOTIVO DO NEGÓCIO. CONTEÚDO ECONÔMICO. PROPÓSITO NEGOCIAL. LICITUDE

Não existe regra federal ou nacional que considere negócio jurídico inexistente ou sem efeito se o motivo de sua prática foi apenas economia tributária. Não tem amparo no sistema jurídico a tese de que negócios motivados por economia fiscal não teriam "conteúdo econômico" ou "propósito negocial" e poderiam ser desconsiderados pela fiscalização. O lançamento deve ser feito nos termos da lei.

SUBSIDIARIAMENTE. EXISTÊNCIA DE EFETIVA RAZÃO EXTRA-TRIBUTÁRIA. COMPROVAÇÃO. No caso concreto as Recorrentes comprovaram existir razões de ordem negocial e restrições impostas pela Resolução CMN 2.325/1996 que justificam as operações realizadas.”

- acórdão nº **1201-001.507**:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010 REQUISITOS PARA DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO. EXISTÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL.

Ausente conduta tida como simulada, fraudulenta ou dolosa, a busca de eficiência fiscal em si não configura hipótese de perda do direito de dedução do ágio, ainda que tenha sido a única razão aparente da operação.

A existência de outras razões de negócio que vão além do benefício fiscal, apenas ratifica a validade e eficácia da operação.

UTILIZAÇÃO DE EMPRESA-VEÍCULO. LEGALIDADE. MANUTENÇÃO DA DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO. A utilização de empresa-veículo que viabilize o aproveitamento do ágio, por si só, não desfigura a operação e invalida a dedução do ágio, se ausentes a simulação, dolo ou fraude.

LAUDO DE AVALIAÇÃO. AUSÊNCIA DE OBRIGATORIEDADE. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. A legislação fiscal não traz previsão de obrigatoriedade de apresentação de laudo de avaliação anterior à operação que originou o ágio para fins de dedutibilidade. A apresentação de demonstrativo de rentabilidade futura, ainda que por meio de estudo técnico interno, preenche os requisitos previstos em lei, senão que o laudo elaborado em período posterior pode servir apenas para ratificar o estudo anterior.

INCORPORAÇÃO REVERSA. POSSIBILIDADE LEGAL. A incorporação reversa para fins de possibilitar a dedução do ágio pela empresa incorporadora é hipótese prevista de forma expressa na legislação tributária.”

Os acórdãos nº **1401-002.835** e **1201-001.507** não foram reformados até a data da interposição do Recurso Especial.

Passa-se à verificação dos fundamentos insertos no voto condutor do acórdão recorrido:

“No Acórdão 1302-001.950, de 09 de agosto de 2016, analiso situação similar, pelo que peço vênia para transcrever excertos do voto condutor daquele acórdão, cujo entendimento entendo ser aplicável ao presente caso:

Considerações sobre a amortização do ágio

Antes de adentrar o mérito da exigência fiscal, entendo ser necessário tecer algumas considerações acerca da questão da amortização do ágio em face de reorganizações societárias, que vem sendo largamente utilizado e discutido enquanto mecanismo de planejamento tributário das empresas.

Tal discussão é bastante tormentosa, o que se revela na própria jurisprudência administrativa, e não está imune a algum grau de subjetividade por parte dos intérpretes e aplicadores do direito.

Da liberdade de auto-organização do contribuinte

A primeira questão a ser analisada refere-se à liberdade de auto-organização do contribuinte, tida como absoluta pelos intérpretes e doutrinadores liberais, que defendem que “o Fisco só pode cobrar (tributos) mediante tipicidade fechada e legalidade estrita” enquanto que o contribuinte pode fazer tudo que não está restringido pela lei.

Desta visão decorre o entendimento de que atendidos os aspectos puramente formais dos atos e operações do contribuinte, independente [sic] de seu conteúdo real, nenhuma objeção pode ser feita pelo Fisco.

Tal visão desconsidera o aspecto finalístico da lei e sua interpretação sistêmica.

Não há dúvidas de que o contribuinte tem ampla liberdade de auto-organizar-se, inclusive no sentido de adotar as opções negociais que lhe propiciem a menor carga tributária possível.

Esta liberdade de auto-organização, no entanto, não é absoluta; está sujeita a restrições, como o respeito à livre concorrência, à boa fé, à função social da empresa, etc. Tampouco se aplica às hipóteses de simulação, fraude à lei e abuso de direito.

Um dos poucos doutrinadores a tratar do tema sem o viés estritamente liberal, Marco Aurélio Greco leciona que “*não há dúvida de que o contribuinte tem o direito encartado na Constituição Federal, de organizar sua vida da maneira que melhor julgar. Porém, o exercício desse direito supõe a existência de causas reais que levem a tal atitude. A auto-organização com a finalidade predominante de pagar menos imposto configura abuso de direito, além de poder configurar algum outro tipo de patologia do negócio jurídico, como, por exemplo, fraude à lei*”.

Nesse sentido, observa que “*a possibilidade de serem identificadas situações concretas em que os atos realizados pelos particulares, embora juridicamente válidos, não serão oponíveis ao Fisco, quando forem fruto de um uso abusivo do direito de auto-organização que, por isso, compromete a eficácia do princípio da capacidade contributiva e da isonomia fiscal*”.

A observância aos princípios da capacidade contributiva e da isonomia fiscal na interpretação e aplicação da lei tributária, especialmente quando se trata do Imposto de Renda, revela-se de todo pertinente, não podendo tais princípios serem subjugados ou simplesmente esquecidos em face do direito de auto-organização do sujeito passivo. “*A eficácia do princípio da capacidade contributiva está em assegurar que todas as manifestações daquela aptidão sejam efetivamente atingidas pelo tributo*”. E, “*na medida em que a lei qualificou uma determinada manifestação de capacidade contributiva como pressuposto de incidência de um tributo, só haverá isonomia tributária se todos aqueles que se encontrarem na mesma condição tiverem de suportar a mesma carga fiscal. Se, apesar de existirem idênticas manifestações de capacidade contributiva, um contribuinte puder se furtar ao imposto (ainda que lícitamente), esta atitude estará comprometendo a igualdade, que tem dignidade e relevância até mesmo maiores que a proteção à propriedade (CF, artigo 5º.*”

Desta feita, **não há que se falar em liberdade de auto-organização quando o ato praticado visa única e exclusivamente a reduzir o tributo devido**, pois “*a carga tributária decorre da lei e não pode ficar ao sabor da ‘criatividade’ do contribuinte.*”

Nem se diga que o ordenamento autoriza estas condutas, pois a opção fiscal (desejada ou induzida pelo ordenamento) é diferente da ‘montagem fiscal’ (construção de um modelo apenas formal para atingir uma redução do tributo)”.

Se o contribuinte que pratica atos, abusando do direito de auto-organização, não pode ter reconhecido os efeitos tributários os [sic] quais buscou beneficiar-se, aquele que simula a prática de atos com vistas unicamente a redução de tributos menos ainda pode usufruir do benefício fiscal almejado.

Primeira conclusão: a liberdade de auto-organização do contribuinte perante o Fisco e a sociedade não é absoluta; está sujeita a restrições, como o respeito à livre concorrência, à boa fé, à função social da empresa e não se coaduna com as práticas de simulação, abuso de direito ou fraude à lei.”

Diante do trecho adrede reproduzido, constata-se que o voto condutor do acórdão recorrido está embasado na tese segundo a qual **“não há que se falar em liberdade de auto-organização quando o ato praticado visa única e exclusivamente a reduzir o tributo devido.”** Essa é a *ratio decidendi* extraída do voto condutor do acórdão recorrido.

A seu turno, examinam-se os fundamentos do acórdão nº **1401-002.835**:

"Por sua vez as Recorrentes em sua vasta argumentação defendem que: (i) **não há vedação legal para adoção de prática lícita menos onerosa**; (ii) o resultado obtido seria possível através de redução de capital da SOFISA SERVIÇOS, e; (iii) havia propósito negocial para as operações.

Defende que não há impedimento para que o particular utilize a alternativa fiscalmente mais vantajosa dentre as propostas admitidas pela legislação. Aduz ainda que a **busca da estrutura mais eficiente, inclusive do ponto de vista tributário, a par de fundamentar-se na autonomia privada, é uma necessidade da sociedade empresária** – que visa o maior lucro possível – e uma obrigação de seus gestores (Lei 6.404/76 Lei das S/A, arts. 153 e 158, dentre outros). Por esse motivo, a mera opção pela alternativa fiscalmente menos onerosa não é vedada pelo ordenamento

[...]

Não obstante o alto grau de subjetividade existente em qualquer discussão relacionada à existência ou inexistência de propósito negocial nas operações, face à mais que concreta objetividade da lei, não deixarei de enfrentar as questões de fato, muito embora entendo que **o cerne da questão é avaliar se a escolha de negócio da Recorrente infringe a lei tributária ou não**, de forma a descaracterizar a venda da SOFCRED ao BANCO SOFISA e SOFISA CFI.

Isto porque, o conceito de propósito negocial carece de fundamento legal, tornando-se absolutamente subjetivo e abrangente.

Partindo deste conceito adotado pelo Fisco, a presença de um propósito negocial deve ser precedente e, além, originária na operação, de modo a concretizar o negócio jurídico e a redução da carga tributária como uma consequência natural e lógica.

Entretanto, a indefinição dos conceitos no ordenamento jurídico impede a formação de entendimento uniforme, tornando qualquer discussão acerca da motivação

para operações societárias como ao menos parcialmente subjetivas, afastando-se do princípio da tipicidade cerrada que foi base de formação do direito tributário.

É freqüente utilização pelo Fisco da teoria da ausência de propósito negocial por meio do qual defende que a **simples inexistência sob sua ótica outros motivadores para a operação que não o alcance do benefício fiscal, tem sido usada como elemento suficiente para invalidar os atos do contribuinte** ou o benefício fiscal almejado.

Tal lógica ao meu ver se afasta da necessária objetividade da lei tributária, fundada no princípio da tipicidade cerrada, além de afetar a segurança jurídica vez que diversas regras e estruturas criadas pelo legislador brasileiro oferecem um benefício fiscal aos contribuintes como parte integrante de uma política econômica.

Nesse sentido entendo ser absolutamente claro o exemplo trazido pelo Conselheiro desta Primeira Seção, Luiz Fabiano Alves Penteado em caso semelhante ao aqui tratado::

[...]

Nesse sentido, entendo que a **busca da redução de incidência tributária por si só já se constitui em propósito negocial que viabiliza a reorganização societária, desde que cumpridos os demais requisitos**. Nesse sentido este Conselho já possui diversos precedentes:

[...]

Desta feita, entendo que a **ausência de propósito negocial, sob a ótica do fisco, não pode ser suficiente para desconsiderar as operações realizadas, até mesmo porque, a economia tributária pode ser considerada um propósito negocial.**" (grifei)

À luz do fragmento supradestacado, percebe-se que o voto condutor do citado paradigma tem alicerce na tese de que **o Fisco não pode se opor à liberdade de auto-organização do contribuinte, ainda que exclusivamente voltada à obtenção de economia tributária**.

Nesses termos, efetuando-se o cotejo entre o acórdão recorrido e o acórdão indicado como paradigma, constata-se a **existência de divergência interpretativa** no seio da jurisdição do CARF, pois, de um lado, vê-se que a primeira decisão tem supedâneo na oposição do Fisco à autonomia da pessoa jurídica, se esta é exercida apenas para a diminuição de sua carga tributária, ao passo que, de outro lado, nota-se que a segunda decisão, em linha diametralmente contrária, se fundamenta na liberdade de auto-organização da pessoa jurídica, inclusive se o único propósito do exercício dessa liberdade é a consecução da redução dos tributos a pagar.

Continuando, agora colocando-se o olhar no acórdão nº **1201-001.507**, para a coleta de seus fundamentos:

"Resumo dos fatos

Para melhor visualização do racional deste voto, faço abaixo uma breve síntese dos fatos:

i) a empresa GUINA PARTICIPAÇÕES, tratada pela fiscalização como empresa veículo foi constituída 2006, com capital social de R\$ 100,00 e tendo como sócios as empresas TEXTAR PARTICIPAÇÕES e PACAEMBU PARTICIPAÇÕES, ambas sediadas no Brasil;

ii) em 2007, a denominação social da GUINA PARTICIPAÇÕES é alterada para EXPERIAN BRASIL e o quadro societário passa a ser composto pelas empresas GUS EUROPE HOLDINGS BV e GUS OVERSEAS HOLDINGS BV, ambas sediadas no exterior;

iii) também em 2007, **o capital social da EXPERIAN BRASIL é aumentado para R\$ 2,25 bilhões e, posteriormente, para R\$ 2,4 bilhões;**

iv) ainda em 2007 **a EXPERIAN BRASIL adquire 70% de participação na SERASA S.A , com pagamento de ágio no valor de R\$ 2.286.671.078,74;**

v) **em dezembro de 2007, a SERASA S. A. incorpora a EXPERIAN BRASIL e passa a a amortizar o ágio.**

Importante trazer tais fatos no voto, pois, são incontroversos. Isso porque, não obstante defender que a ora Recorrente tenha agido de forma abusiva e simulada, a Fiscalização ou mesmo os julgadores da DRJ não questionam, em momento algum, a ocorrência de tais fatos.

[...]

Primeiramente, é importante destacar que os conceitos de propósito negocial e substância econômica carecem de fundamento legal, tornando-se subjetivos e

abrangentes. Não são elementos aceitos e incorporados pelo ordenamento jurídico brasileiro, inexistindo qualquer dispositivo legal que lhes dêem substrato.

O alcance destes conceitos atinge a existência de razões econômicas que vão além da obtenção de vantagem fiscal, única e exclusivamente.

Partindo deste conceito, a presença de um propósito negocial deve ser precedente e, além, originária na operação, de modo a concretizar a amortização do ágio e o concomitante gozo do benefício fiscal como uma consequência natural e lógica, se considerarmos o fato gerador do IRPJ.

Ocorre, porém, que a indefinição dos conceitos no ordenamento jurídico impede a formação de entendimento unânime a respeito de seus termos e limites, tornando qualquer discussão acerca das operações de ágio como ao menos parcialmente subjetivas.

O ágio é um tema tão controverso e alvo de inúmeras discussões no âmbito deste Conselho pelo simples fato de que cada autoridade fiscal, julgador e contribuinte atribui uma amplitude e um alcance diverso à definição atribuída ao propósito negocial/substância econômica.

O que se busca com referidos conceitos é a identificação de abuso, fraude ou simulação, perfazendo caráter arbitrário e artificial que vise apenas o aproveitamento do benefício fiscal.

A percepção do propósito negocial/substância econômica como definidor deste cenário pode ser favorável, mas diante da referida subjetividade, freqüentemente inaugura uma nova posição acerca de seu alcance, diante de casos concretos distintos, dotados cada qual de especificidade e peculiaridade.

Se presta, então, o presente voto, a partir deste ponto, a analisar detalhadamente todos **as informações e alegações levantadas pela fiscalização para definir se, necessário ou não um motivador para a operação que vá além do benefício fiscal**, bem como, ausente ou presente o tal propósito negocial e, da mesma forma, se presentes indícios de fraude ou simulação na operação.

É importante ressaltar **a frequente utilização pelo Fisco da teoria da ausência de propósito negocial por meio do qual defende que a simples inexistência sob a ótica do fisco de outros motivadores para a operação que não o alcance do benefício fiscal, já é elemento suficiente que invalida os atos do contribuinte ou, ao menos, inviabiliza o benefício fiscal almejado.**

Entendo que tal racional adotado pela autoridade fiscal guarda certa contradição com diversas regras e estruturas criadas pelo legislador brasileiro quando se oferece um benefício fiscal aos contribuintes como parte integrante de uma política econômica.

Usualmente menciono em meu voto, de forma exemplificativa, o regime fiscal da Zona Franca de Manaus, que oferece incentivos fiscais para as empresas que lá se estabelecerem e produzirem, gerando empregos, desenvolvimento econômico/social e, mesmo, arrecadação de tributos para a região.

Neste caso, não há qualquer exigência de que as empresas lá estabelecidas tenham propósitos negociais além do gozo do incentivo fiscal em si, para lá se estabelecerem.

Isso porque, nenhuma empresa busca a Zona Franca de Manaus em razão da maior proximidade com o mercado consumidor, melhor infraestrutura ou maior oferta de mão de obra qualificada.

O objetivo é o gozo do incentivo fiscal, que seja suficiente para compensar os desafios e dificuldades adicionais. Isso é garantido às empresas que cumpram todos os requisitos da legislação, independentemente da existência de outras razões. Este é um exemplo do caráter indutor da norma, no sentido de que

quando a legislação cria um determinado benefício, acaba por induzir o contribuinte a agir de determinada forma.

Desta forma, o conceito a ser adotado para definir o propósito negocial deve ser no sentido de considerar **a busca pela redução das incidências tributárias, por si, como um propósito negocial** que viabiliza a dedução do ágio." (grifei)

No mesmo rumo do paradigma anterior, o voto condutor do acórdão acima está sedimentado na tese de que **não ofende o Direito a implementação de práticas empresariais que tenham o propósito exclusivo de reduzir a incidência tributária**. Nessas circunstâncias, impõe-se consignar a **demonstração da divergência interpretativa**, uma vez postos em cotejo o acórdão recorrido e o acórdão nº **1201-001.507**.

(...)

Para a questão do item nº 4 - **inaplicabilidade da multa qualificada** -, a recorrente suscita divergência em relação aos acórdãos nº **1201-002.479** e **1301-003.226**, ofertados como paradigmas, aludindo à **"inexistência de fraude ou sonegação quando os atos societários são legítimos e realizados com transparência"**.

. Eis as ementas:

- acórdão nº **1201-002.479**:

"ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TERMO INICIAL.

É legítima a análise de fatos ocorridos há mais de cinco anos do procedimento fiscal para deles extrair a repercussão tributária em períodos ainda não atingidos pela decadência. Contudo, a contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve ter início quando verificada sua repercussão na apuração do tributo em cobrança. Aplicável o teor da Súmula CARF nº 116.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2011

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. GLOSA.

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

ÁGIO INTERNO. GLOSA. TRIBUTAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL NA MESMA OPERAÇÃO SOCIETÁRIA

Se foram exigidos tributos sobre ganho de capital relativamente a ágio gerado internamente no grupo econômico, cabe deduzir do montante autuado a título de ágio não dedutível, o valor que foi tributado como ganho de capital, na mesma operação.

APLICAÇÃO DE MULTA QUALIFICA. AUSÊNCIA DE CARACTERIZAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA.

A autoridade fiscal não logrou êxito em comprovar que a contribuinte teria praticado quaisquer das condutas dolosas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Nos termos da Súmula CARF nº 14, o simples fato da existência de omissão de receitas não autoriza a aplicação de multa qualificada prevista no artigo 44, §1º da Lei nº 9.430/96.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA: CSLL

Por se constituírem infrações decorrentes e vinculadas aplica-se ao lançamento da Contribuição Social sobre o lucro líquido as conclusões relativas ao IRPJ.

ÁGIO. ADIÇÃO DE DESPESAS DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. CSLL. PREVISÃO NORMATIVA.

A adição à base de cálculo da CSLL de despesas com amortização de ágio possui amparo legal e corrobora a tese de convergência entre as bases do IRPJ e da referida contribuição, que compartilham a mesma sistemática de apuração."

- acórdão nº 1301-003.226:

"ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO. MULTA QUALIFICADA. ARTIGO 71, 72 E 73 DA LEI 4.502/64. DESCABIMENTO.

Para que se possa imputar a qualificação da multa, nos termos do artigo 44, I, §1º da Lei 9.430/1996, é imprescindível identificar a conduta praticada: se sonegação, fraude ou conluio respectivamente, arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964.

A acusação de artificialismo de uma operação baseada na imputação de ilícitos atípicos, revelada pelo uso de empresa veículo para aproveitamento fiscal de ágio, sem a demonstração cabal de invalidades efetivas e do intuito de fraudar, sonegar ou atuar em conluio do sujeito passivo, não autoriza a qualificação da multa de ofício, independentemente do posicionamento que se tenha quanto à dedutibilidade do ágio na questão.

Além disso, o conceito de fraude fiscal do art. 72 da Lei 4.502/1964 exige que se demonstre condutas dolosas tendentes a afetar o fato gerador do tributo, ao passo que a dedução de despesas com ágio, ainda que considerada indevida, é uma conduta relativa à apuração da base de cálculo dos tributos sobre a renda."

Os acórdãos nº 1201-002.479 e 1301-003.226 não foram reformados até a data da interposição do Recurso Especial.

Informa a recorrente que os fatos apreciados nestes autos são os mesmos refletidos no acórdão nº 1201-002.479. Realmente, os acórdãos paradigma e recorrido referem-se à mesma recorrente - Du Pont do Brasil S/A. Além disso, o citado precedente aduz ao presente processo, ao reproduzir o relatório da decisão da DRJ que fora objeto de Recurso Voluntário. Repare-se:

"1. Breve resumo da Ação Fiscal

Inicialmente cumpre observar que a reorganização societária empreendida pelo contribuinte ocorreu em 2005, originando ágio no valor total de R\$ 1.645.878.886,00, amortizado mensalmente no período de novembro de 2005 a outubro de 2011. A amortização do ágio dos anos 2005 a 2010 foram objeto de glosa e autuação em processo administrativo diverso (13896.722004/2011-18), sendo objeto do presente processo a glosa da amortização do ágio do ano-calendário 2011." (grifei)

Todavia, não obstante cuidarem do mesmo ágio gerado em 2005, a sorte da recorrente não foi uniforme, comparando-se o resultado proclamado no acórdão paradigma com o resultado proclamado no acórdão recorrido, uma vez que, neste último, a sanção aplicada no lançamento de ofício foi mantida, ao passo que, naquele, a sanção então imposta foi reduzida ao percentual de 75%. Nesse cenário, restou demonstrado o dissídio jurisprudencial.

No que diz respeito à alegada divergência entre o acórdão recorrido e o acórdão 1301-003.226, a recorrente assinala que o suposto paradigma serve para corroborar o argumento trazido no primeiro paradigma de que operação mais complexa que a habitual para otimizar tributos não é suficiente para a imputação da multa qualificada,

assim superando a mera acusação de artificialismo ou atipicidade. Com os olhos fixados nessa assertiva da recorrente, destaca-se o seguinte excerto do acórdão n.º **1301-003.226** para o fim de certificar se essa linha de argumento efetivamente empresta fundamento ao paradigma indicado:

"Da conclusão de que o planejamento tributário foi abusivo, incorrendo nos chamados ilícitos atípicos (falta de propósito negocial, abuso de direito, abuso de formas, ausência de motivo extratributário etc.), não permite sucessivamente a qualificação da multa aplicada, sendo necessário o atendimento de um ônus probatório específico da fiscalização, que comprove a conduta de sonegação ou fraude, dos arts. 71 e 72 da Lei n.º 4.502/64, respectivamente.

[...]

Essa posição vem sendo adotada na 1ª CSRF em diversos casos, a exemplo do Caso H Stern, Acórdão CSRF n.º 9101002.189, cuja ementa aduziu:

[...]

Mais recentemente, no Acórdão CSRF n.º 9101003.365, julgado em Janeiro de 2018, manteve-se a glosa das deduções de despesas decorrentes de ágio interno, mas afastou-se a qualificação da multa em razão da falta de demonstração cabal do intuito de fraudar ou sonegar do sujeito passivo. A ementa dessa parte do voto foi eloquente:

[...]

Esse ponto se torna mais sensível quando são invocados, para justificar a ineficácia dos negócios jurídicos e das operações societárias perante a fiscalização, os **ilícitos atípicos, pelo simples motivo de que eles não são condutas tecnicamente ilícitas**, mas somente ineficazes perante o Fisco, mantendo todos os seus efeitos para outros fins. **É dizer, o dolo existente, nesses casos, não é um dolo direcionado a uma conduta ilícita, mas sim a uma conduta lícita, mas considerada abusiva pela Administração.**

Não há que se confundir o dolo exigido para a caracterização das condutas de sonegação e fraude que são direcionadas a condutas ilícitas, com a finalidade de afetar o fato gerador ou o conhecimento dele por parte da autoridade, **com o dolo existente na realização de um planejamento tributário, que se direciona à realização de condutas lícitas com a finalidade** (exclusiva ou não) de redução dos tributos. **Do fato da fiscalização entender que negócios realizados com o fito de planejamento tributário, apenas, não são eficazes perante ela não gera a ilação de que eles sejam ilícitos.**" (grifei)

Assim, está claro que o acórdão paradigma também está apoiado na tese segundo a qual a falta de propósito negocial, o abuso de direito, o abuso de forma, a ausência de motivo extratributário e outras possibilidades intrincadas com o planejamento tributário **lícito**, conforme salienta o voto condutor, não são condizentes com a qualificação da multa.

No passo seguinte, novamente retorna-se ao acórdão recorrido, para o devido cotejo:

"Examinando o conjunto de elemento dos autos, entendo que restou caracterizada intenção deliberada do sujeito passivo de reduzir ou suprimir tributos caracterizadora da sonegação descrita no art. 73 da Lei n.º 4.502/1964, e não uma mera interpretação equivocada do real alcance das normas tributárias que disciplinam a amortização do ágio em reorganizações societárias.

Ainda que se considere que os processos de reorganização societária empreendidos tenham servido a algum propósito empresarial, como alega a recorrente, não há qualquer justificativa razoável para a realização das etapas de criação do ágio, pois se o intuito seria a aglutinação das unidades de negócio, quanto mais diretas fossem as operações mais rápido estariam atingidos os mencionados objetivos.

O que se observa é que todo o processo de reorganização poderia ter sido conduzido sem qualquer discussão sobre a geração dos ágios gerados no bojo das operações societárias engendradas.

No primeiro caso (ágio na empresa Pioneer), salta aos olhos a intrincada operação em que foram **interpostas no negócio três outras empresas que não tiveram outro propósito que não o de viabilizar a criação de ágio**, como requinte da **simulação de um aporte em dinheiro baseado em um empréstimo bancário que foi tomado e quitado de um dia para o outro**, tão somente para dar verossimilhança ao negócio, deixando mais do que clara a intenção de criação fictícia da despesa com ágio para reduzir tributos.

No segundo caso, um ágio superior a 1,6 bilhões de Reais foi gerado **artificialmente em operações societárias realizadas num espaço de trinta dias, revelando o intuito deliberado de criar um ágio sabidamente inexistente para ser deduzido como despesas.**

A alegada licitude e transparência dos atos societários realizados não tem o condão de afastar a real vontade subjacente a estes, qual seja a criação de despesas fictícias.

Sua existência formal, longe de validar as operações, servem apenas como suporte para ocultar sob a capa de reestruturação societária a real intenção de reduzir ou suprimir tributo.

Ante ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso nesta parte, para manter a multa de ofício aplicada."

Aqui se vê que o acórdão recorrido traça uma distinção entre os fundamentos da multa qualificada: para o ágio gerado em 2001 (primeiro caso), a decisão recorrida sublinha que não houve apenas a interposição, no negócio, de três pessoas jurídicas que não tinham outro propósito a não ser o de viabilizar a criação de ágio; houve, ainda, "a simulação de um aporte em dinheiro baseado em um empréstimo bancário que foi tomado e quitado de um dia para o outro, tão somente para dar verossimilhança ao negócio." Ou seja, o acervo probatório relacionado ao primeiro ágio conduziu o voto condutor do acórdão recorrido a considerar a prática de simulação, a qual deu suporte à manutenção da multa qualificada. Ora, simulação é prática ilícita. Tendo em conta que o fundamento do voto condutor do acórdão paradigma está atrelado a fatos lícitos, não se pode acolher a pretendida divergência interpretativa.

Por outro lado, o voto condutor do acórdão recorrido manifesta que o ágio gerado em 2005 (segundo caso) "decorreu unicamente da reavaliação das participação detidas pela mesma controladora, em operações societárias realizadas em que o principal objetivo, senão o único, foi o de gerar o ágio bilionário para posterior amortização, sem depender um único centavo." Nessa ordem de ideias, há que se acolher a demonstração de divergência **interpretativa**, porquanto o paradigma indicado não atribui à falta de motivo extratributário motivo suficiente à aplicação da sanção qualificada.

Ainda na abrangência da questão do item nº 4 - **inaplicabilidade da multa qualificada** - a recorrente alude aos acórdãos nº **1101-001.100** e **1401-001.900**, ofertados como paradigmas, agora referindo-se à **"ausência de fraude considerando que a conduta praticada pela Recorrente decorre de divergências recorrentes entre Fisco e contribuintes na interpretação da Lei"**. Nessa empreitada, pretende demonstrar que a jurisprudência administrativa abarca decisões que afastam a sanção referida sob o fundamento de que as divergências na interpretação da lei não podem dar supedâneo à imputação de fraude. Contudo, já se noticiou nos parágrafos anteriores que o voto condutor do acórdão recorrido está ancorado na ocorrência de simulação aliada à falta de propósito negocial, ambas arrimadas na **valoração de provas**. Desse modo, a recorrente parte de uma premissa que não tem lastro na realidade, o que torna impossível o cotejo entre o acórdão recorrido e os alegados paradigmas. Ademais, cabe alertar para o fato de que a recorrente não expôs à instância ordinária a tese em referência, de acordo com a qual as discordâncias na interpretação da lei, entre Fisco e

contribuinte, não concedem sustentáculo à acusação de fraude. Diante de tal panorama e uma vez confirmada a inexistência de prequestionamento, **não se tem por demonstrada a divergência interpretativa.**

(...)

Para a questão do item nº 5 - **dedutibilidade do ágio na apuração da CSLL** -, a recorrente suscita divergência em relação aos acórdãos nº **9101-002.310** e **1301-002.280**, ofertados como paradigmas. Eis as ementas:

- acórdão nº **9101-002.310**:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

CSLL. BASE DE CÁLCULO E LIMITES À DEDUTIBILIDADE.

A amortização contábil do ágio impacta (reduz) o lucro líquido do exercício. Havendo determinação legal expressa para que ela não seja computada na determinação do lucro real, o respectivo valor deve ser adicionado no LALUR, aumentando, portanto, a base tributável. Não há, porém, previsão no mesmo sentido, no que se refere à base de cálculo da Contribuição Social, o que, a nosso sentir, torna insubsistente a adição feita de ofício pela autoridade lançadora.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE DO ART. 57, LEI N 8.981/1995.

Inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial. Inaplicabilidade, ao caso, do art. 57 da Lei nº 8.981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ.

IRPJ. CSLL. BASES DE CÁLCULO. IDENTIDADE. INOCORRÊNCIA.

A aplicação, à Contribuição Social sobre o Lucro, das mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, por expressa disposição legal, não alcança a sua base de cálculo. Assim, em determinadas circunstâncias, para que se possa considerar indedutível um dispêndio na apuração da base de cálculo da contribuição, não é suficiente a simples argumentação de que ele, o dispêndio, é indedutível na determinação do lucro real, sendo necessária, no caso, disposição de lei nesse sentido."

(...)

Adiante, o voto condutor do acórdão recorrido assim externa as razões de decidir, no que tange à manutenção da exigência de CSLL:

"Tributação reflexa: CSLL

Por se constituírem infrações **decorrentes e vinculadas**, e partirem da mesma base (Lucro líquido) para o ajuste da base de cálculo, aplica-se integralmente ao lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido as conclusões relativas ao IRPJ." (grifei)

O seguinte trecho da ementa do acórdão nº **9101-002.310**, indicado como paradigma, é o suficiente para demonstrar a divergência jurisprudencial defendida pela recorrente:

"IRPJ. CSLL. BASES DE CÁLCULO. IDENTIDADE. INOCORRÊNCIA

A aplicação, à Contribuição Social sobre o Lucro, das mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, por expressa disposição legal, não alcança a sua base de cálculo. Assim, em determinadas circunstâncias, para que se possa considerar indedutível um dispêndio na apuração da base de cálculo da contribuição, não é suficiente a simples argumentação de que ele, o dispêndio, é indedutível na determinação do lucro real, sendo necessária, no caso, disposição de lei nesse sentido."

A ementa do acórdão nº **9101-002.310** expressa que o mero argumento de que um dispêndio é indedutível, na determinação do lucro real, não conduz à conclusão de que a indedutibilidade, sem prévia disposição de lei, seria automaticamente estendida à apuração da CSLL. E mais: a ementa do paradigma mencionado aduz a "inaplicabilidade, ao caso, do artigo 57 da Lei nº 8.981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ". À vista do cenário revelado, **patenteia-se a divergência jurisprudencial.**

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, questionando, além do mérito do recurso, a admissibilidade quanto ao tema 2 (liberdade do contribuinte para formalizar operações da forma menos onerosa fiscalmente), alegando que não se verifica a indicação dos dispositivos legais que foram interpretados de modo divergente pelo acórdão recorrido, bem como da matéria 5 (ágio CSLL), afirmando a ausência de prequestionamento da matéria.

Em 11 de maio de 2020 o sujeito passivo juntou parecer de jurista, que responde a quesitos relativos ao processo nº 16561.720124/2016-65 e pedindo que *“na hipótese de não serem acolhidos os argumentos de mérito articulados pela Recorrente, o que se admite apenas para fins de argumentação, deve ser, ao menos, determinada a dedução do valor das despesas de ágio do montante do ganho de capital tributado e a redução da multa qualificada, tal como decretado pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento nos autos do processo administrativo nº 16561.720124/2016-65.”*

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Viviani Aparecida Bacchmi, Relatora.

Como Redator(a) *ad hoc*, sirvo-me da minuta de voto inserida pelo relator(a) original, Conselheiro(a) Livia de Carli Germano, no diretório corporativo do CARF, a seguir reproduzida, cujo posicionamento adotado **no conhecimento e no mérito** coincide com o meu.

Questão Preliminar

Preliminarmente, observo que o exame do presente recurso especial se dará nos exatos termos das matérias admitidas pelo Presidente de Câmara, em decisão confirmada após agravo.

De fato, a competência desta a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) está adstrita à solução de divergências entre julgados deste tribunal acerca da interpretação da legislação tributária, nos termos do Regimento Interno do CARF – RICARF/2015, aprovado pela Portaria MF 343/2015.

Neste sentido, **deixo de conhecer do pedido formulado na petição apresentada em 11 de maio de 2020**, acima relatada, eis que não se revela possível adentrar a tal exame neste estágio processual.

Admissibilidade recursal

O recurso especial é tempestivo. Passo a examinar os demais requisitos para a sua admissibilidade.

Conforme observado, a CSRF é instância especial de julgamento com a finalidade de proceder à uniformização da jurisprudência do CARF. Desse modo, a admissibilidade do recurso especial está condicionada ao atendimento do disposto no artigo 67 do Anexo II do RICARF/2015, merecendo especial destaque a necessidade de se demonstrar a divergência jurisprudencial, *in verbis*:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

Destaca-se que o alegado dissenso jurisprudencial se estabelece em relação à interpretação das normas, devendo, a divergência se referir a questões de direito, tratando-se da mesma legislação aplicada a um contexto fático semelhante. Assim, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há que se falar em divergência entre os julgados.

Por outro lado, quanto ao contexto fático, não é imperativo que os acórdãos paradigma e recorrido tratem exatamente dos mesmos fatos, mas apenas que o contexto tido como relevante pelo acórdão comparado seja de tal forma semelhante que lhe possa (hipoteticamente) ser aplicada a mesma legislação. Desse modo, um exercício válido para verificar se se está diante de genuína divergência jurisprudencial é verificar se a aplicação, ao caso dos autos, do racional constante do paradigma, seria capaz de levar à alteração da conclusão a que chegou o acórdão recorrido.

Pois bem.

A primeira matéria que teve seguimento diz respeito à “**liberdade do contribuinte para formalizar operações da forma menos onerosa fiscalmente**”, em que o recorrente alega divergência em relação aos paradigmas 1401-002.835 e 1201-001.507.

Nesse tema, o acórdão recorrido conclui que “*a liberdade de auto-organização do contribuinte perante o Fisco e a sociedade não é absoluta; está sujeita a restrições, como o respeito à livre concorrência, à boa fé, à função social da empresa e não se coaduna com as práticas de simulação, abuso de direito ou fraude à lei.*”

Tal afirmação é feita ao final do voto vencedor. Em seu voto, o i. Redator Designado inicia por observar que a reorganização societária em questão prescindia da geração do ágio:

Sem se imiscuir nas motivações empresariais da recorrente, é certo que as duas reestruturações realizadas prescindiam do componente de geração de ágio introduzido no negócio realizado internamente entre as empresas sob controle comum, com o evidente intuito de gerar a possibilidade de amortização como despesas, reduzindo o lucro a ser tributado.

Em seguida, o voto vencedor adota as razões de decidir do acórdão da DRJ, o qual basicamente condena a geração de ágio em operação intragrupo sob o fundamento de que este não é reconhecido nem pela lei societária nem pela Contabilidade. Nesse contexto, o voto vencedor do acórdão recorrido afirma que, no caso, houve *“operações de reestruturação societárias realizadas internamente por grupos de empresas sob controle comum que sob o “pretexto gerencial” de reorganização da reestrutura inserem, no bojo das etapas para atingir tal desiderato, no contexto uma empresa intermediária para a alocação das participações já detidas pelo controlador mediante a integralização de capital, momento no qual procedem a reavaliação do investimento com base na expectativa de rentabilidade futura com vistas à geração do suposto ágio e, ato subsequente, procede à incorporação reversa da “empresa veículo” com vistas ao aproveitamento do ágio como despesas, mediante a sua amortização “*

Como se percebe, o voto vencedor do acórdão recorrido condena, primeiramente, a própria geração de ágio quando a operação que lhe dá origem é realizada entre empresas sob controle comum.

Em seguida, o voto traz excertos do acórdão 1302-001.950, e é aí que se faz referência à liberdade de auto-organização do contribuinte, afirmando tratar-se um direito limitado, que *“não se coaduna com as práticas de simulação, abuso de direito ou fraude à lei”*, e então reiterando a premissa de que o ágio gerado internamente em um grupo de empresas não deveria ser aceito para fins fiscais eis que nem mesmo a contabilidade o autorizariam.

Como se percebe, o voto vencedor do acórdão recorrido toma por base essencialmente dois fundamentos, pois tanto afirma, em termos gerais, a impossibilidade de que operações ocorridas entre empresas sob controle comum gerem ágio amortizável para fins fiscais, quanto condiciona a liberdade de auto-organização do contribuinte à prática de negócios não viciados por *“simulação, abuso de direito ou fraude à lei”*.

É dizer, quanto ao tema da liberdade de auto organização do contribuinte, o voto vencedor do acórdão recorrido não nega tal direito, pelo contrário, o afirma, mas apenas pontua que não se trata de um direito absoluto, eis que encontra exceção quando verificadas patologias ou vícios os atos ou negócios praticados:

Não há dúvidas de que o contribuinte tem ampla liberdade de auto-organizar-se, inclusive no sentido de adotar as opções negociais que lhe propiciem a menor carga tributária possível.

Esta liberdade de auto-organização, no entanto, não é absoluta; está sujeita a restrições, como o respeito à livre concorrência, à boa fé, à função social da empresa, etc. Tampouco se aplica às hipóteses de simulação, fraude à lei e abuso de direito.

Claro está que a procedência do recurso quanto ao argumento acerca da liberdade do contribuinte para formalizar operações da forma menos onerosa fiscalmente não é capaz de levar à conclusão por *“julgar totalmente improcedente o lançamento consubstanciado no Auto de Infração em tela”*, como pretendeu o sujeito passivo ao formalizar o seu pedido do recurso especial.

Portanto, em não tendo sido admitido o recurso quanto à matéria *“regularidade do ágio fiscalmente amortizado”*, e não sendo possível, por consequência, alterar a conclusão do acórdão recorrido acerca da ilegitimidade do ágio assim gerado, a procedência do argumento acerca da liberdade de auto organização não se revela capaz de levar a uma reforma da conclusão a que chegou o acórdão recorrido.

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.

Neste sentido, oriento meu voto para não conhecer do recurso especial quanto a este tema, dada a insuficiência recursal – impossibilidade de a procedência deste argumento alterar a conclusão a que chegou o acórdão recorrido acerca da ilegitimidade, para fins fiscais, do ágio em questão.

O exame dos paradigmas também revela a ausência de demonstração de divergência jurisprudencial.

Diante desse contexto, para que os paradigmas possam ser hábeis a demonstrar divergência jurisprudencial com relação ao racional do acórdão recorrido, eles precisam tratar desses dois fundamentos, ou pelo menos, além de afirmar a liberdade de auto-organização do contribuinte em situação fática semelhante à dos presentes autos, ter validado para fins fiscais uma operação que tenha gerado ágio internamente em um grupo sob controle comum.

O paradigma **1401-002.835** estabelece a premissa de que *“a busca da redução de incidência tributária por si só já se constitui em propósito negocial que viabiliza a reorganização societária, desde que cumpridos os demais requisitos”*, concluindo que *“a ausência de propósito negocial, sob a ótica do fisco, não pode ser suficiente para desconsiderar as operações realizadas, até mesmo porque, a economia tributária pode ser considerada um propósito negocial.”*

A autuação ali não tratou de ágio, mas acusou a empresa de falta de contabilização de ganho de capital, sendo que o voto assim contextualiza a acusação:

O agente fiscal, após fiscalização que durou aproximadamente 20 (vinte) dias, em que sequer deferiu pedido de prorrogação de prazo para resposta de intimação formulada à SOFISA SERVIÇOS para justificar a operação realizada, concluiu que a mesma não possuía propósito negocial.

Isto porque, a Fiscalização entendeu que SOFCRED foi vendida pelo valor nominal de suas quotas por SOFISA SERVIÇOS a BANCO SOFISA e SOFISA CFI antes destas a alienarem a GVI porque, ao assim proceder, o ganho de capital apurado na última transação seria compensado com resultados negativos dos Recorrentes, redundando assim em recolhimentos de IRPJ e CSLL inferiores ao que seriam verificados caso a transação junto à empresa do Banco Fibra S/A tivesse sido praticada pela SOFISA SERVIÇOS. Para o agente autuante, o procedimento seria vedado porque fundamentado unicamente em vista de opção fiscalmente mais vantajosa.

O voto, apesar de validar a operação intragrupo por considerar que a economia tributária seria, em si, um “propósito negocial”, afirma que no caso, diante das provas apresentadas, as operações tiveram propósito extratributário (grifamos):

Por outro lado, apesar de entender que no presente caso a utilização de um benefício fiscal, por si só, já pode se constituir em propósito negocial, no presente caso, diante das provas apresentadas, entendo que as operações também tiveram propósito extra tributário.

(...)

Da interpretação sistemática da Resolução CMN 2.325/1996 com o art. 17 da Lei 7.492/86 entendendo assistir razão às Recorrentes.

A referida resolução aplica à faculdade de prestar garantias pelas instituições financeiras, as mesmas restrições às instituições financeiras para a concessão de empréstimos.

E o art. 17 cita uma clara proibição, e da interpretação sistemática dos dois textos apenas posso concluir que é vedada a prestação de garantias diretas ou indiretas, por qualquer das pessoas mencionadas no art. 25 (administrar e controlador), para controlador, administrador, membro de conselho estatutário, aos respectivos cônjuges, aos ascendentes ou descendentes, a parentes na linha colateral até o 2º grau, consangüíneos ou afins, ou a sociedade cujo controle seja por ela exercido, direta ou indiretamente.

Essa é a conclusão a que chego.

Assim, entendo estar suficientemente demonstrado o propósito negocial.

Como se percebe, o voto condutor do acórdão **1401-002.835**, além de não ter tratado da geração de ágio intragrupo, analisa operação sob contexto legislativo específico e afirma, especialmente diante dos fatos ali presentes, que o auto de infração em discussão não deveria prevalecer.

Não é possível, diante de tal racional, considerar presente a divergência jurisprudencial a fim de resolver a questão posta para análise nos presentes autos.

Neste sentido, compreendo que o acórdão **1401-002.835** não serve de paradigma para o caso dos autos.

Quanto ao paradigma **1201-001.507**, este tratou de geração de ágio e conclui que *“o conceito a ser adotado para definir o propósito negocial deve ser no sentido de considerar a busca pela redução das incidências tributárias, por si, como um propósito negocial que viabiliza a dedução do ágio”*.

Não obstante, naquele caso o voto estabelece como premissa que não se trata de ágio interno, nos seguintes termos:

Não há dúvidas e a fiscalização também não contesta que a operação de aquisição da empresa Serasa S.A se deu entre parte independentes, sem qualquer relação societária.

Tal constatação é importante, vez que o Fisco coloca sob suspeita toda e qualquer operação intragrupo que tenha gerado o ágio o chamado "ágio interno". Não é o caso ora em discussão.

Assim, uma vez que a operação foi contratada entre partes independentes, não houve espaço para que a Fiscalização contestasse o valor efetivamente pago pela compradora (Experian) aos acionistas da Serasa.

Cabe aqui mais uma ressalva: não há qualquer dúvida ou contestação acerca do efetivo pagamento do ágio gerado.

Assim, como veremos mais detalhadamente adiante, o que está em discussão não é a essência da operação mas sim a forma dela.

Digo isso, pois, a origem da autuação é o inconformismo do fisco com o fato de uma empresa sediada no exterior, antes de efetuar a aquisição de uma empresa no Brasil, capitalize outra empresa brasileira no papel de holding para que esta faça a aquisição da empresa operacional que é a Serasa.

(...)

A turma decidiu o caso sob tais premissas, e não se pode transportar para o caso dos autos uma decisão que tenha validado a amortização de ágio surgido em operação de aquisição envolvendo terceiros.

Nota-se que a discussão acerca do “propósito negocial”, no caso de tal precedente, se deu sob o aspecto da possibilidade de uma empresa estrangeira utilizar uma *holding* para

adquirir o investimento no Brasil, contexto fático que se distancia completamente do caso dos autos em que a própria geração do ágio é colocada em xeque, porque intragrupo.

Neste sentido, compreendo que o acórdão **1201-001.507** também não serve de paradigma para o caso em questão.

Ante o exposto, oriento meu voto para **não conhecer** do recurso especial quanto à matéria **“2) liberdade do contribuinte para formalizar operações da forma menos onerosa fiscalmente”**.

Quanto à **multa qualificada**, o voto vencedor do acórdão recorrido mantém a penalidade, afirmando que a autoridade autuante teria demonstrado *“a intenção deliberada da recorrente de introduzir artificialmente a criação do ágio em operações societárias realizadas intragrupo, com vistas a reduzir os tributos devidos mediante a sua amortização”*.

Para tanto, o voto considera que as etapas que geraram a criação do ágio não tiveram qualquer função na reestruturação societária empreendida, apontando que, no primeiro caso, envolveram requinte de simulação (aporte em dinheiro baseado em um empréstimo bancário que foi tomado e quitado de um dia para o outro) e, no segundo, a geração artificial de ágio em operações realizadas em um espaço de 30 dias. *In verbis*:

Ainda que se considere que os processos de reorganização societária empreendidos tenham servido a algum propósito empresarial, como alega a recorrente, não há qualquer justificativa razoável para a realização das etapas de criação do ágio, pois se o intuito seria a aglutinação das unidades de negócio, quanto mais diretas fossem as operações mais rápido estariam atingidos os mencionados objetivos.

O que se observa é que todo o processo de reorganização poderia ter sido conduzido sem qualquer discussão sobre a geração dos ágios gerados no bojo das operações societárias engendradas.

No primeiro caso (ágio na empresa Pioneer), salta aos olhos a intrincada operação em que foram interpostas no negócio três outras empresas que não tiveram outro propósito que não o de viabilizar a criação de ágio, como requinte da simulação de um aporte em dinheiro baseado em um empréstimo bancário que foi tomado e quitado de um dia para o outro, tão somente para dar verossimilhança ao negócio, deixando mais do que clara a intenção de criação fictícia da despesa com ágio para reduzir tributos.

No segundo caso, um ágio superior a 1,6 bilhões de Reais foi gerado artificialmente em operações societárias realizadas num espaço de trinta dias, revelando o intuito deliberado de criar um ágio sabidamente inexistente para ser deduzido como despesas.

A alegada licitude e transparência dos atos societários realizados não tem o condão de afastar a real vontade subjacente a estes, qual seja a criação de despesas fictícias.

Sua existência formal, longe de validar as operações, servem apenas como suporte para ocultar sob a capa de reestruturação societária a real intenção de reduzir ou suprimir tributo.

Ante ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso nesta parte, para manter a multa de ofício aplicada.

Depreende-se do racional do voto que a qualificação da penalidade levou em conta não apenas a geração de ágio em operação intragrupo, mas também a entendida artificialidade das etapas, extraída da forma como as operações foram implementadas, e em especial dado o seu curto espaço de tempo – para o ágio Pioneer, empréstimo bancário tomado e quitado de um dia para o outro e, para o outro ágio, *“gerado artificialmente em operações societárias realizadas num espaço de trinta dias”*.

Para que se possa afirmar a divergência jurisprudencial, necessário estar diante de precedentes que tenham exonerado a qualificação da multa considerando circunstâncias fáticas semelhantes.

O despacho de admissibilidade aceita o paradigma **1201-002.479** após observar que o precedente se refere ao mesmo contribuinte, bem como que o voto ali aduz ao presente processo, ao reproduzir o relatório da decisão da DRJ que fora objeto de Recurso Voluntário (naquele caso, discutiu-se a amortização fiscal do ágio realizada em 2011, enquanto que nos presentes autos a autuação abrange o período de 2005 a 2010, para ágio gerado na mesma ocasião).

Em geral, o fato de se tratar de autuação correlata não necessariamente implique a conclusão pela existência de divergência jurisprudencial, eis que é necessário comparar os fundamentos do acórdão recorrido com os fundamentos de tal precedente indicado como paradigma. Nesse ponto, vale destacar que o fundamento de uma decisão não pode ser extraído isoladamente de afirmações constantes do voto, sendo, isto sim, uma construção de significado que se faz após o cotejo da acusação (tal como reportada no voto) e as razões de decidir ali expostas.

Nesse contexto, importante reproduzir trecho do voto do acórdão 1202-002.479 a respeito da qualificação da multa (grifos nossos):

(...)

136. As autoridades fiscal e julgadora, no curso do processo administrativo, não cuidaram de trazer elementos probatórios sólidos hábeis a demonstrar o intuito doloso do contribuinte capazes de caracterizar a aplicação da multa qualificada. Mantiveram a exigência utilizando como fundamento a decisão de primeira instância administrativa proferida no processo administrativo nº 13896.722004/2011-18 (correlato).

137. Em síntese, decidiu-se que a aludida multa deveria ser mantida porque a Recorrente teria ciência da impossibilidade de registro e amortização do ágio nas operações em comento, o que caracterizaria fraude.

138. Considero que tal afirmação é superada pela própria jurisprudência divergente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

139. Vejam que, há manifestações favoráveis a legitimidade da amortização de ágio em operações análogas a presente. Confira-se, por exemplo, a ementa do Acórdão nº 1302-002.060, *verbis*:

(...)

143. Tenho para mim que, concordar com a aplicação da multa qualificada nesta hipótese é admitir nítida afronta ao princípio da segurança jurídica. O artigo 23, do Decreto-Lei nº 4.657/1942, incluído pela Lei nº 13.655/2018 (Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro), reforça esse entendimento:

(...)

144. Não só haviam decisões favoráveis à operação aqui em análise, como considero clara a legitimidade de tal operação. Para além das doutas autoridades fiscais não lograrem êxito em comprovar a ocorrência da fraude (respectivo elemento doloso), considero que não caberia sequer cogitar a aplicação da multa qualificada. Portanto, caso reste vencida, consigno que deve ser afastada a sanção em questão.

Em uma primeira leitura, me pareceu que a entender que a qualificação da multa, naquele caso, não teve em conta a operação em si (ágio interno), tendo sido aplicada em vista da decisão de amortizar o ágio quando o contribuinte já tinha ciência de autuação em que se questionava tal possibilidade de amortização. Não obstante, o exame mais detido da decisão

revela que não foi isso o que o voto quis dizer quando menciona que o contribuinte “*teria ciência da impossibilidade de registro e amortização do ágio nas operações em comento*”, eis que, na verdade, ele está a se referir às normas contábeis, que já colocavam em questão a geração de ágio em operação intragrupo.

Tal conclusão é corroborada pelos fundamentos do voto, que sustentam, de forma geral, a impossibilidade de se aplicar a multa na modalidade qualificada em operações que tenham gerado ágio intragrupo, em especial diante da jurisprudência do CARF à época, que por vezes validavam “operações análogas à presente”.

Neste caso, como se percebe, especialmente por se tratar de análise de uma mesma operação, verifica-se que a aplicação, ao caso dos autos, do racional constante do acórdão 1201-002.479 é capaz de levar a uma alteração da conclusão a que chegou o acórdão recorrido. É dizer, os fatos determinantes e os fundamentos para a decisão acerca da qualificação da multa no acórdão **1201-002.479** são semelhantes àqueles tratados nos presentes autos, tendo as decisões comparadas chegado a conclusões opostas. Neste sentido, compreendo que o acórdão **1201-002.479** serve de paradigma para o presente caso, configurando divergência jurisprudencial necessária ao conhecimento do recurso especial.

Quanto ao acórdão **1301-003.226**, o voto realmente menciona que “*Da conclusão de que o planejamento tributário foi abusivo, incorrendo nos chamados ilícitos atípicos (falta de propósito negocial, abuso de direito, abuso de formas, ausência de motivo extratributário etc.), não permite sucessivamente a qualificação da multa aplicada, sendo necessário o atendimento de um ônus probatório específico da fiscalização, que comprove a conduta de sonegação ou fraude, dos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, respectivamente.*”

Tal conclusão foi extraída de um contexto de aplicação de multa qualificada em operação em que uma suposta “empresa veículo” brasileira “*teve por único propósito receber o ágio pago pela empresa estrangeira Holderfin BV, na aquisição de 12,17% do capital social do contribuinte, para posteriormente amortiza-lo.*” Naquele caso, a CSRF havia dado provimento a recurso da Fazenda Nacional para afirmar a legitimidade da glosa das despesas com amortização de ágio, tendo determinado o retorno dos autos à turma *a quo* para decisão a respeito da qualificação da multa.

Verifica-se que embora referida decisão de fato tenha tratado de multa qualificada aplicada a glosa de amortização fiscal de ágio, o contexto da operação tratado no acórdão **1301-003.226** se diferencia do presente caso em pontos essenciais, em especial por sequer ter tratado de acusação de “ágio interno”.

É verdade que o voto condutor deste precedente segue uma linha de argumentação bem específica, afirmando que condutas que afetem a base de cálculo estariam fora do alcance do conceito de fraude fiscal abrangido pelo art. 72 da Lei nº 4.502/64, “*visto que sua literalidade exige que se afete dolosamente a ocorrência do fato gerador ou suas características fundamentais.*” Daí porque o voto afirma que “*pela circunstância da dedução das despesas de ágio afetar a apuração da base de cálculo, entendo que ainda que acatando a premissa de ilicitude dessa conduta do contribuinte, consolidada pelo julgamento da CSRF, se verifica que ela não atende à condição do art. 72 da Lei nº 4.502/64, devendo ser afastada a qualificadora.*”

O voto, porém, expõe uma razão adicional para cancelar a qualificação da penalidade naquele caso, ligada à deficiência da acusação fiscal, que teria afirmado apenas a falta de motivação extratributária para a exasperação da penalidade:

Mais ainda, há um óbice de ordem probatória à qualificação da multa pretendida pela fiscalização.

Não há no TVF nada que descreva qualquer conduta fraudulenta ou simulada do contribuinte, e não há a verificação de dolo para a realização de condutas ilícitas, tampouco.

O que há, novamente recorrendo à dicção do próprio fiscal, é a constatação de "ausência de motivação econômica ou negocial" ou, simplesmente, "falta de motivação extratributária".

É preciso cautela nesse ponto. Nos termos do art. 142 do CTN, é competência do auditor fiscal, em *sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível*. Ao se referir ao "caso", o dispositivo já evidencia que cabe ao auditor identificar a conduta ilícita que é causa de imputação da penalidade (ou qualificação, no presente caso).

Além disso, não baste alegar a ocorrência do fato ilícito é preciso que ele seja demonstrado de forma suficiente e por todos os meios de prova indispensáveis para a sua comprovação. É dizer, o ônus probatório da conduta ilícita repousa sobre os ombros da Administração Tributária, conforme determinado pelo art. 9º do Decreto 70.235/72:

(...)

Mais, é preciso que haja a individualização da conduta ilícita, até mesmo para identificar o sujeito que deverá ser punido, conforme o universal princípio da individualização das penas, entre nós positivado no art. 5º, XLVI da CF/88.

Por fim, é preciso que a motivação da aplicação da penalidade seja, nos termos do art. 50, II, §1º da Lei nº 9.784/99, explícita, clara e congruente:

(...)

É este o contexto da conclusão de tal voto. Como já se afirmou, para afirmação de divergência jurisprudencial, não se pode extrair frases soltas dos votos condutores dos precedentes, sendo necessário entender o contexto das decisões, buscando verificar se o racional do acórdão indicado como paradigma seria capaz de, se aplicado ao caso dos autos, levar a uma alteração da conclusão a que chegou o acórdão recorrido.

No caso, compreendo que tal exercício resta infrutífero, eis que tal paradigma contempla decisão que, por ter tratado de fatos específicos e ter se baseado em tais peculiaridades, não pode ser transposta ao caso dos autos.

Neste sentido, não conheço do recurso especial com base no paradigma **1301-003.226**.

Ante o exposto, oriento meu voto para **conhecer** do recurso especial quanto à matéria **4) inaplicabilidade da multa qualificada**, especificamente em face do paradigma **1201-002.479**.

Por fim, o recurso especial teve seguimento quanto ao tema da **dedutibilidade do ágio na apuração da CSLL**, em face do paradigma **9101-002.310**.

No caso, o acórdão recorrido manteve a autuação quanto à CSLL como reflexo da manutenção do lançamento de IRPJ, sendo que tal identidade de tratamento foi na verdade a base da alegação do sujeito passivo em seu recurso voluntário.

De fato, no item do recurso voluntário dedicado à CSLL, o sujeito passivo sustenta que *“Restando comprovado acima que a Recorrente faz jus ao registro e à consequente amortização do ágio relacionado à operação acima para fins de apuração do lucro real, nos termos dos artigos 385 e 386 do RIR/99, no ano-calendário de 2005, deve-se aplicar o mesmo tratamento tributário para fins de CSLL, uma vez que as parcelas da amortização do ágio*

também são dedutíveis para fins de apuração da base de cálculo dessa contribuição” (fl. 18.605).

Não houve, no recurso voluntário, qualquer tentativa de se sustentar a dedutibilidade do ágio para fins da CSLL sob fundamentos diversos do IRPJ. Foi apenas no recurso especial que o sujeito passivo trouxe, de forma inaugural, o argumento de que *“as regras de dedutibilidade aplicáveis na apuração do lucro real não podem ser automaticamente estendidas, sem previsão legal, para a apuração da CSLL”* (fl. 4587).

Daí porque com razão a Fazenda Nacional quando sustenta a ausência de prequestionamento quanto ao tema da CSLL tal como trazido no recurso especial do sujeito passivo.

Lembrando que o RICARF/2015 é expresso em estabelecer que o recurso especial somente pode ter seguimento quanto a matéria prequestionada - artigo 67, § 5º, do Anexo II ao RICARF/2015:

(...)

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

(...)

Por oportuno, observo também que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) assim se consolidou:

Súmula STF nº 356: O ponto omissis da decisão, sobre o qual não foram opostos embargos declaratórios, não pode ser objeto de recurso extraordinário, por faltar o requisito do prequestionamento.

Por amor ao debate, observo que o paradigma trazido pelo sujeito passivo para comprovar a divergência jurisprudencial também não lhe socorre.

Nesse ponto, é pertinente observar que o **paradigma 9101-002.310 não tratou de despesas com amortização de ágio deduzidas após incorporação, mas de participação mantida na investidora**. Por tal motivo, a orientação do voto vencido foi de que o ágio amortizado contabilmente não poderia ser deduzido da base de cálculo da CSLL, eis que *“o ágio ou deságio só tenha influência por ocasião da alienação ou liquidação do investimento”*.

Os fatos analisados naqueles autos são, assim, essencialmente diversos do caso em questão, eis que, diferentemente, aqui se discute a glosa de despesas com amortização de ágio tomadas em razão da incorporação, e pretensamente registradas com base nos critérios trazidos pela Lei 9.532/1997.

Nesse aspecto, observo que **a decisão do voto vencedor é abrangente, inclusive rebatendo o voto vencido**, nos seguintes termos (grifamos):

Não vislumbro qualquer diferença entre o ágio não incentivado ou aquela da Lei 9.532/97, pois a questão aqui não se trata de avaliar se aquele benefício (dedutibilidade do ágio nos casos de fusão, cisão ou incorporação) alcançariam a CSLL.

Não é este o tema do litígio travado nestes autos.

O ponto aqui é discutir se a despesa com ágio (incentivado ou não, ou seja, ágio amparado ou não pelos termos da Lei 9.532/97), deve ser adicionada à base de cálculo da CSLL.

Acontece que tal passagem do voto vencedor deve ser tida como *obiter dictum*, eis que não era matéria litigiosa, ali, se o ágio amortizado após incorporação deve ser adicionado à base de cálculo da CSLL.

Diante de situação semelhante, o paradigma 9101-002.310 já foi rejeitado pela maioria desta Turma em admissibilidade recursal (acórdão 9101-006.049¹, de 4 de abril de 2022 – trecho do voto vencedor da Conselheira Edeli Pereira Bessa, grifos nossos):

De fato, o paradigma nº 9101-002.310 trata de lançamento exclusivamente de CSLL, decorrente da exigência de adição ao lucro líquido de amortizações de ágio que foram adicionadas ao lucro real, porque referentes a investimento mantido no patrimônio da investidora. Ou seja, frente à observância, no âmbito de IRPJ, de regra que busca neutralizar as amortizações de ágio, postergando seus efeitos para o momento da liquidação do investimento, exigiu-se do sujeito passivo que a mesma providência fosse adotada no âmbito da CSLL, e este Colegiado, em antiga composição, afirmou inexistir norma legal que assim determinasse. **Nada, no referido julgado, permite concluir que a mesma solução seria dada na hipótese em que a amortização do ágio se mostre indedutível por ausência de confusão patrimonial entre investida e investidora**, aspecto que, como referido no acórdão recorrido, afetaria o próprio reconhecimento contábil da amortização da investida.

Pela mesma razão, esta Turma também rejeitou o paradigma 9101-002.310 no julgamento do acórdão 9101-005.973², de 08 de fevereiro de 2022.

Neste sentido, também que não resta caracterizada a divergência jurisprudencial quanto ao paradigma 9101-002.310.

Ante o exposto, oriento meu voto para não conhecer do recurso especial quanto ao tema da CSLL.

Em conclusão, conheço parcialmente do recurso especial, apenas quanto à qualificação da multa de ofício em face do paradigma 1201-002.479.

Mérito

Restou, no conhecimento, apenas uma matéria a ser julgada, que versa sobre a qualificação da multa. Vamos a ela:

(i) Inaplicabilidade da multa qualificada

O Termo de Verificação Fiscal fundamenta a qualificação da multa de ofício nas circunstâncias de ter o ágio sido gerado internamente ao grupo de empresas, contrariamente às orientações da doutrina contábil e da CVM, em operações ocorridas em um curto espaço de tempo, que “*tiveram o único objetivo de gerar o ágio a ser amortizado*” (fls. 18.013-18.016, grifos do original):

(...)

¹ Divergiram para conhecer do recurso quanto a esta matéria os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto. Participaram do julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Andrea Duek Simantob.

² Divergiram para conhecer do recurso quanto à CSLL os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Alexandre Evaristo Pinto e Luis Henrique Marotti Toselli. Participaram do julgamento, além destes, os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andrea Duek Simantob.

206. Haja vista o que se apontou nas situações examinadas nos itens 3 e 4 do presente Termo de Verificação Fiscal, especial atenção deve ser dedicada ao que preceitua o art. 72 da Lei nº 4.502/64:

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.

207. Diante das informações reunidas no curso do procedimento fiscal — como já detalhadamente antes exposto —, resta inafastável concluir pela subsunção dos fatos caracterizadores das infrações apontadas nos itens 3 e 4 à norma que veicula a exasperação da multa de ofício aplicável sobre créditos tributários objeto de lançamento de ofício.

208. Em ambas as operações, o sujeito passivo deliberadamente se utilizou da dedução de encargos de amortização de ágios gerados intragrupo para reduzir suas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. É certo, ainda, que foram compactuadas operações entre empresas do mesmo grupo, tendo por objetivo único reduzir as bases tributáveis IRPJ e da CSLL.

209. Para tanto, em ambas as situações abordadas nos itens 3 e 4 o fiscalizado reconheceu contabilmente ágios gerados entre empresas do mesmo grupo empresarial em operações desprovidas de qualquer propósito negocial, a despeito do flagrante e notório repúdio a tal prática, seja pela teoria contábil, seja pela própria Comissão de Valores Mobiliários (repise-se que tal autarquia expressou concretamente o entendimento contrário ao reconhecimento contábil de ágios internos em reiterados julgamentos administrativos, bem como genericamente no Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007, de 14 de fevereiro de 2007). Após essa ilícita manobra contábil, o sujeito passivo — após terem sido promovidas operações societárias (incorporações) também intragrupo visando unicamente a ultimar o preenchimento das condições impingidas pelo art. 7º da Lei nº 9.532/97, que constitui a matriz legal do art. 386 do RIR/99 — passou a amortizar tais ágios e consequentemente a reduzir os seus resultados fiscais.

210. O exclusivo e evidente intuito tributário almejado pelo sujeito passivo ao arquitetar as operações tratadas nos itens 3 e 4 fica ainda mais patente ao se investigar as circunstâncias que as envolveram.

211. Na infração fiscal apontada no item 3, o aumento de capital da DSRB (e o decorrente reconhecimento dos supostos ágios) com as ações do fiscalizado e as quotas da Pioneer (ambas avaliadas a valor de mercado, conforme laudos apresentados) se deu em 30/09/2005. Contudo, **decorridos apenas 31 dias desde tal subscrição**, foram promovidas novas operações intragrupo que tiveram como intuito implementar as condições exigidas pelo art. 386 do RIR/99 para a amortização fiscal dos hipotéticos ágios. **Em aproximadamente um mês, os ágios internos lastreados apenas em laudos — e pelos quais nada se pagou — foram ilicitamente reconhecidos e carreados ao fiscalizado, que passou a amortizá-los, diminuindo suas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.**

212. Fica claro, desse modo, ser este o verdadeiro objetivo das operações conjugadas de aumento de capital (da qual resultou o reconhecimento dos ágios internos) e das subsequentes (e quase imediatas) incorporações empreendidas. Custa acreditar que o "nascimento" dos ágios se deu em um contexto de mero aproveitamento das "sinergias" entre as empresas (conforme manifestação do fiscalizado transcrita no parágrafo 16). Isso sem contar que, ainda que se supusesse ser este o real objetivo das operações, o que se faz apenas em homenagem à argumentação, o mesmo desiderato teria sido atingido, ainda que as participações do fiscalizado e da Pioneer tivessem sido avaliadas a valor de livros quando do aumento de capital da DSRB realizado pela Griffin.

213. E não é outra a conclusão que se extrai dos fatos retratados no item 4. Houve igualmente o reconhecimento contábil de um ágio gerado intragrupo, o qual passou a ser

fiscalmente amortizado (inicialmente pela Pioneer e posteriormente pela Du Pont), após terem sido empreendidas incorporações que tiveram como objetivo satisfazer as exigências determinadas pelo art. 70 da Lei nº 9.532/97.

214. Note-se que as sociedades envolvidas nas operações abordadas no item 4, notadamente a Julcybox e a Hold On, não "sobreviveram" sequer por dois meses! Elas tiveram o único objetivo de gerar o ágio a ser amortizado. Cumprido o propósito de carrear o ágio à Pioneer, foram extintas por incorporação. Há que se notar, ainda, que a operação da qual resultou o ágio ocorreu em 28/06/2001 (aumento de capital da Hold On realizado pela Jukybox), ao passo que em 29/06/2001, isto é, no **dia seguinte**, ambas foram incorporadas, passando o suposto ágio a ser fiscalmente amortizado pela Pioneer (e posteriormente por sua sucessora, a Du Pont do Brasil S/A). É indiscutível, portanto, que também nessa situação do item 4, o objetivo tributário foi o propulsor das operações societárias planejadas e das quais resultaram tanto o ilegítimo reconhecimento do ágio, quanto sua subsequente e ilegal amortização fiscal.

215. Pelo exposto, resta demonstrado que as operações intragrupo das quais resultaram os ágios abordados neste Termo de Verificação Fiscal (bem como as subsequentes incorporações) foram deliberadamente arquitetadas com o objetivo de artificialmente reconhecê-los e ilegalmente amortizá-los, justificando a aplicação da multa de ofício qualificada.

Como se percebe, não há a acusação de prática de nenhum ilícito ou fraude específicos, pretendendo-se tachar de ilegítimas as operações ante os efeitos produzidos e o resultado fiscal que se buscou atingir.

Trata-se, assim, de típico caso de divergência na interpretação da legislação tributária: o contribuinte adotou práticas a princípio lícitas (isto é, não proibidas nem que evitaram alguma regra de obrigação), mas que se revelaram, no entender da autoridade fiscal, ilegítimas quanto à produção dos efeitos tributários pretendidos. Diante de tal resultado, a autoridade autuante então requalificou os atos para fins tributários, rejeitando assim a amortização do ágio das bases de cálculo do IRPJ e da CSSL.

Quando o sujeito passivo pratica atos lícitos, mas obtém com eles um resultado ilícito, a consequência possível é tão somente a requalificação para fins fiscais (por exemplo, a glosa da amortização fiscal do ágio), jamais a qualificação da multa. É que a qualificação da multa depende da caracterização de dolo, e não há que se falar em dolo na prática de atos, a princípio, lícitos (mesmo que estes venham a se revelar ilícitos diante do resultado fiscal obtido).

Não pagar tributos que a autoridade competente, depois, considera como devidos, é agir contra a lei tributária e, sob tal ponto de vista, pode ser entendido como um ilícito tributário. Mas, em regra, o ilícito tributário que permite a exigência de tributos por meio de auto de infração acarreta a cobrança de multa de ofício de 75%, a qual *“independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”*, nos termos do artigo 136 do CTN.

Para a exigência da multa qualificada, por outro lado, é necessário a prova de que o sujeito passivo agiu com **dolo**, eis que depende da caracterização de uma das condutas previstas nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/1964.

Não se pode considerar *haver dolo* do sujeito passivo na prática de atos a princípio lícitos, e que somente vêm a ser tornar ilícitos *diante do resultado fiscal obtido* – trata-se de uma ilicitude que não se reporta ao conteúdo dos atos, mas apenas a seus efeitos.

A intenção de pagar menos tributos motiva os negócios jurídicos praticados no contexto de planejamentos tributários, mas isso não leva necessariamente à conclusão de que há dolo que possa dar ensejo à qualificação da multa de ofício em todo ato que vise à economia de

tributos. Nesse aspecto, quando se diz que a aplicação da multa qualificada depende da caracterização do dolo, deve-se considerar não apenas intenção de economizar tributos, mas a noção de que se está adotando meios ilícitos para obter tal resultado. **O dolo é revelado, portanto, não na intenção de economizar tributos, mas na intenção de praticar ilícitos quanto aos meios empregados para a pretendida economia fiscal.**

O registro de ágio em negociação de participação societária realizada entre empresas de um mesmo grupo até pode ser considerado, de acordo com a linha que se adote, “illegítimo”, “inexistente para fins contábeis” e que tais, mas é fato que, na época dos fatos geradores em questão, não havia nenhuma regra que estabelecesse que este não podia ou não deveria ser realizado. Nem havia regra estabelecendo a obrigatoriedade de conduta diversa.

A prática de atos que não sejam proibidos, quando também não se esteja obrigado a praticá-los de outra forma, não pode ser considerado cometimento de um ilícito.

Cabe ressaltar, ainda, que há época dos fatos geradores em exame, a jurisprudência era vacilante acerca da própria amortização do ágio, circunstância que, no mínimo induzia o Contribuinte a realizar manobras desse jaez, o que, a meu ver, no mínimo coloca em dúvida a existência de dolo do sujeito passivo em não recolher tributos, aplicando-se ao caso o concreto o art. 112 do CTN para afastar a qualificação da penalidade.

Neste sentido, 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* de tais operações.

Assim, não há que se falar em qualificação da multa motivada em ter sido realizado o registro e a amortização de um ágio considerado “interno”.

No caso, não restou caracterizada uma situação de sonegação ou fraude por parte do sujeito passivo, mas sim uma interpretação equivocada do real alcance das normas tributárias que disciplinam a amortização do ágio em reorganizações societárias intragrupo. A divergência de interpretação quanto ao alcance fiscal de atos praticados a não autoriza a qualificação da multa de ofício, como observa Marco Aurélio Greco:

"Outra observação a ser feita é a de que a incidência do inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, que leva à multa mais onerosa, supõe a ocorrência inequívoca de intuito fraudulento. (...)

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, e se agiu na convicção e certeza de que seus atos tinham determinado perfil legalmente protegido — que levava ao enquadramento em regime ou previsão legal tributariamente mais favorável — não se trata de caso regulado pelo inciso II do artigo 44, mas sim de divergência de qualificação jurídica dos fatos; hipótese completamente distinta da fraude a que se refere o dispositivo.

A multa agravada só tem cabimento se o elemento subjetivo do tipo for a fraude no sentido de enganar, esconder, iludir, etc." (*"Planejamento Tributário", São Paulo: Dialética, 2004, grifos nossos*)

Mais recentemente, a jurisprudência desta 1ª Turma da CSRF tem se firmado no sentido de que a mera acusação de ágio interno não é suficiente para a qualificação da multa de ofício:

Acórdão 9101-005.973, de 8 de fevereiro de 2022

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009

ÁGIO INTERNO. MULTA QUALIFICADA. ACUSAÇÃO DE ARTIFICIALIDADE E DISPÊNDIO FICTÍCIO. OPERAÇÃO INTRAGRUPPO. INEXISTÊNCIA DE PROIBIÇÃO LEGAL EXPRESSA E OBJETIVA. DIVERGÊNCIA HERMENÊUTICA SOBRE A LICITUDE DA FORMAÇÃO E DAS REGRAS PARA A DEDUÇÃO DA DESPESA. AUSÊNCIA DE FRAUDE SONEGAÇÃO OU CONLUÍO. AFASTAMENTO DA EXASPERAÇÃO DA PENA. DECADÊNCIA. MATÉRIA DECORRENTE. APLICAÇÃO DO ART. 150 §4 DO CTN.

As acusações de práticas fraudulentas, sonegatórias ou de conluio pelos contribuintes demandam demonstração específica e juridicamente adequada de sua ocorrência, bem como conjunto probatório concreto correspondente. Inexistindo proibição legal expressa e objetiva da amortização fiscal do ágio gerado em operação intragrupo ou com partes relacionadas, não pode a divergência hermenêutica entre contribuintes e Fisco sobre os critérios de materialidade para a sua formação e a legitimidade de sua posterior dedução ser tratada ou confundida com tais ilícitos.

A qualificação da multa de ofício é medida extrema e excepcional, que deve ter sua aplicação reservada àqueles que, acima de qualquer dúvida ou plausibilidade de boa-fé, adotaram posturas antijurídicas altamente lesivas e verdadeiramente delituosas.

Ainda que prevalecendo a glosa do ágio, mas não sendo demonstrada e cabalmente comprovada a presença, nas transações que geraram a despesa com o sobrepreço, das práticas de fraude, sonegação ou conluio, dentro das suas conceituações legais próprias, deve ser aplicada a multa de ofício na sua monta ordinária de 75%.

O argumento para a qualificação da multa de ofício de que a infração ocorreu reiteradamente, em diversos períodos de apuração, é mera conjectura sobre a própria infração, procedida pela adoção de um prisma analítico de sua temporalidade, não havendo respaldo legal para tanto.

(...)

Acórdão 9101-006.002, de 7 de março de 2022

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2005, 2006

ÁGIO INTERNO. MULTA QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE DOLO. IMPOSSIBILIDADE.

Para que se possa caracterizar a hipótese legal que autoriza a qualificação da multa, nos termos do artigo 44 da Lei 9.430/1996, é imprescindível que a autoridade autuante indique a se conduta praticada configura sonegação, fraude e/ou conluio, hipóteses respectivamente dos artigos. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964.

Além de haver deficiência na acusação fiscal, da análise das imputações verifica-se que não restou caracterizada uma situação de sonegação ou fraude por parte do sujeito passivo, mas apenas uma divergência de interpretação quanto ao real alcance das normas tributárias que disciplinam a amortização do ágio em reorganizações societárias intragrupo.

Acórdão 9101-006.376, de 10 de novembro de 2022

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

GLOSA DE DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE “ÁGIO INTERNO”.
MULTA QUALIFICADA. NÃO CABIMENTO.

Considerando que, à época dos fatos geradores, a ineditilidade do dito ágio interno era no mínimo duvidosa, incabível a qualificação da penalidade (de 75% para 150%), afinal a interpretação em prol de sua dedução fiscal está longe de caracterizar prática fraudulenta ou sonegatória, únicas hipóteses aptas a ensejar a onerosa duplicação da multa de ofício.

Acórdão 9101-006.461, de 2 de fevereiro de 2023

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA-(IRPJ)

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

ÁGIO INTERNO. MULTA QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE DOLO.
IMPOSSIBILIDADE.

Para que se possa caracterizar a hipótese legal que autoriza a qualificação da multa, nos termos do artigo 44 da Lei 9.430/1996, é imprescindível que a autoridade autuante indique a se conduta praticada configura sonegação, fraude e/ou conluio, hipóteses respectivamente dos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964.

Além de haver deficiência na acusação fiscal, da análise das imputações verifica-se que não restou caracterizada uma situação de sonegação ou fraude por parte do sujeito passivo, mas apenas uma divergência de interpretação quanto ao real alcance das normas tributárias que disciplinam a amortização do ágio em reorganizações societárias intragrupo.

Acórdão 9101-006.477, de 7 de março de 2023

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

GLOSA DE DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE “ÁGIO INTERNO”.
MULTA QUALIFICADA. NÃO CABIMENTO.

Considerando que, à época dos fatos geradores, não havia disposição legal que vedava a dedução do dito ágio interno, existindo uma verdadeira dúvida interpretativa quanto a esse direito, incabível a qualificação da penalidade, devendo esta ser reduzida de 150% para 75%.

Portanto, assiste razão ao sujeito passivo quando sustenta que a multa qualificada em questão não subsiste.

Ante o exposto, oriento meu voto para dar provimento ao recurso especial, cancelando a qualificação da multa de ofício aplicada, nos limites do que foi abordado no Conhecimento.

(documento assinado digitalmente)

Viviani Aparecida Bacchmi

Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa – Redatora designada

A I. Relatora restou vencida em seu entendimento favorável ao conhecimento, sem ressalvas, do recurso especial da Contribuinte na matéria correspondente à qualificação da penalidade. A maioria do Colegiado concordou com o posicionamento desta Conselheira que limitou a discussão à qualificação da penalidade aplicada sobre as glosas de amortização do ágio formado em 2005.

As exigências em tela decorrem de glosa de amortização de ágios gerados internamente ao grupo econômico, em operações promovidas em 2001 e 2005. As glosas das amortizações destes ágios afetaram as bases impositivas do IRPJ e da CSLL nos anos-calendário 2005 a 2010. Os tributos lançados foram acrescidos de multa qualificada.

Com respeito à qualificação da penalidade, o Colegiado *a quo* manteve o gravame sob os seguintes fundamentos expressos pelo Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado:

Examinando o conjunto de elementos dos autos, entendo que restou caracterizada intenção deliberada do sujeito passivo de reduzir ou suprimir tributos caracterizadora da sonegação descrita no art. 73 da Lei nº 4.502/1964, e não uma mera interpretação equivocada do real alcance das normas tributárias que disciplinam a amortização do ágio em reorganizações societárias.

Ainda que se considere que os processos de reorganização societária empreendidos tenham servido a algum propósito empresarial, como alega a recorrente, não há qualquer justificativa razoável para a realização das etapas de criação do ágio, pois se o intuito seria a aglutinação das unidades de negócio, quanto mais diretas fossem as operações mais rápido estariam atingidos os mencionados objetivos.

O que se observa é que todo o processo de reorganização poderia ter sido conduzido sem qualquer discussão sobre a geração dos ágios gerados no bojo das operações societárias engendradas.

No primeiro caso (ágio na empresa Pioneer), salta aos olhos a intrincada operação em que foram interpostas no negócio três outras empresas que não tiveram outro propósito que não o de viabilizar a criação de ágio, como requinte da simulação de um aporte em dinheiro baseado em um empréstimo bancário que foi tomado e quitado de um dia para o outro, tão somente para dar verossimilhança ao negócio, deixando mais do que clara a intenção de criação fictícia da despesa com ágio para reduzir tributos.

No segundo caso, um ágio superior a 1,6 bilhões de Reais foi gerado artificialmente em operações societárias realizadas num espaço de trinta dias, revelando o intuito deliberado de criar um ágio sabidamente inexistente para ser deduzido como despesas.

A alegada licitude e transparência dos atos societários realizados não tem o condão de afastar a real vontade subjacente a estes, qual seja a criação de despesas fictícias. Sua existência formal, longe de validar as operações, servem apenas como suporte para ocultar sob a capa de reestruturação societária a real intenção de reduzir ou suprimir tributo.

A Contribuinte refere os argumentos deduzidos em recurso voluntário, observa que opôs embargos de declaração, ao final rejeitados, apontando o não enfrentamento de alguns deles no acórdão recorrido, bem como a omissão da matéria em ementa. Diante deste cenário, afirma dissídio jurisprudencial em face da *inexistência de fraude ou sonegação quando os atos societários são legítimos e realizados com transparência*, observando que o voto condutor do acórdão recorrido deixou de *analisar atentamente o Projeto Bandeirantes* e inferindo que a decisão se conduziu sob o entendimento de que *a adoção de um modelo tributariamente mais vantajoso ao contribuinte é impreterivelmente um ato fraudulento*, vez que o benefício tributário foi elevado e auferido no intermédio de 30 (trinta) dias. Aduz que, diversamente, no paradigma nº 1201-002.479, outro Colegiado do CARF firmou o *entendimento a respeito do ágio gerado no mesmo Projeto Bandeirantes, decorrente de atos societários ocorridos em período imediatamente ulterior àqueles em análise* e decidiu afastar a qualificação da penalidade.

O exame de admissibilidade concluiu que:

Todavia, não obstante cuidarem do mesmo **ágio gerado em 2005, a sorte da recorrente não foi uniforme**, comparando-se o resultado proclamado no acórdão paradigma com o resultado proclamado no acórdão recorrido, uma vez que, **neste último, a sanção aplicada no lançamento de ofício foi mantida**, ao passo que, **naquele, a sanção então imposta foi reduzida ao percentual de 75%**. Nesse cenário, **restou demonstrado o dissídio jurisprudencial**. (*destaques do original*)

Contudo, na análise deste primeiro paradigma, não se fez a mesma ressalva bem pontuada na conclusão da análise do segundo paradigma, nos seguintes termos:

Aqui se vê que o acórdão recorrido traça uma distinção entre os fundamentos da multa qualificada: para o **ágio gerado em 2001** (primeiro caso), a decisão recorrida sublinha que não houve apenas a interposição, no negócio, de três pessoas jurídicas que não tinham outro propósito a não ser o de viabilizar a criação de ágio; **houve, ainda, "a simulação de um aporte em dinheiro baseado em um empréstimo bancário que foi tomado e quitado de um dia para o outro, tão somente para dar verossimilhança ao negócio."** Ou seja, o acervo probatório relacionado ao primeiro ágio conduziu o voto condutor do acórdão recorrido a considerar a prática de simulação, a qual deu suporte à manutenção da multa qualificada. Ora, **simulação é prática ilícita**. Tendo em conta que o fundamento do voto condutor do acórdão paradigma está atrelado a fatos **lícitos, não se pode acolher a pretendida divergência interpretativa**.

Por outro lado, o voto condutor do acórdão recorrido manifesta que o **ágio gerado em 2005** (segundo caso) "decorreu unicamente da reavaliação das participação detidas pela mesma controladora, em operações societárias realizadas em que o principal objetivo, **senão o único**, foi o de gerar o ágio bilionário para posterior amortização, sem depender um único centavo." Nessa ordem de ideias, **há que se acolher a demonstração de divergência interpretativa**, porquanto o paradigma indicado não atribui à falta de motivo extratributário motivo suficiente à aplicação da sanção qualificada. (*destacou-se*)

O caso presente tem em conta amortizações de ágios gerados em 2001 e 2005. Já o paradigma teve em conta amortizações, apenas, do ágio gerado em 2005. Cada uma das

operações mereceu críticas distintas no voto condutor do acórdão recorrido para manutenção da multa qualificada, como acima demonstrado. E a distinção do ágio gerado na operação de 2001 motivou, inclusive, a posição divergente diferenciada do Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, que negou provimento ao recurso voluntário apenas em relação à *infração 2 (ágio 2001)*, declarando voto nos seguintes termos:

Venia concessa ao D. Relator, mas ousou divergir de seu voto em relação, tão só, à operação tratada como "Ágio 2001".

Antes contudo, sempre tomo o cuidado de fixar as premissas jurídicas que permeiam o meu entendimento sobre o ágio e as respectivas despesas de amortização.

Não pretendo, aqui, me estender demais sobre os aspectos teóricos do tema, até porque, neste ponto, o entendimento consignado pelo D. Relator e o meu convergem; tenho, assim como o Conselho Marcos Antônio Nepomuceno, a convicção de que a atuação estatal é subserviente à lei, nos estritos de seus dizeres; e, lado outro, que o contribuinte/cidadão/administrado tem, na lei, a garantia de que não suportará exigência nela não contemplada, nem tampouco terá vedada a prática de ato por ela (lei) não proibido.

Daí me recusar a aceitar a posição doutrinária/jurisprudencial que sustenta, como critérios de validação de reestruturações societárias ou negócios jurídicos outros, a existência de um "etéreo" intento negocial ou, melhor dizendo, de substância econômica; a figura da "elusão fiscal" é, na minha visão, fruto de uma criatividade hermenêutica encerrada numa seara (Direito Tributário) que não comporta semelhante liberdade interpretativa (dado regular uma tão desequilibrada relação Estado x Cidadão).

Mas, da mesma forma que me mostro rígido quanto a aplicação da lei em prol do contribuinte, não admito a sua subversão por parte do cidadão para obtenção de vantagens de qualquer natureza, nem mesmo minimamente.

Acredito, diga-se, que, a despeito da falta de regulamentação quanto as disposições do art. 116, parágrafo único, do CTN, nenhum ato praticado de forma ilícita pode ter a sua validade reconhecida, seja para qual fim for (para obtenção de vantagem econômica ou mesmo tributária); e o ato simulado é, nos termos do art. 167 do CC, um ato ilícito por excelência!

Nada obstante, vejam bem, a simulação não é tipificada pela falta de intento negocial ou ausência de uma substância econômica; dadas as minhas convicções já expostas anteriormente, sou absolutamente avesso à adoção de critérios meta-jurídicos para a verificação da ocorrência ou não de simulação ou dissimulação; especificamente, a figura da já citada "elusão fiscal" é, em verdade, uma ficção ilegal (*rogata maxima venia*) já que, intento negocial, operações entre partes relacionadas, velocidade da prática de atos societários, são critérios que podem auxiliar na apuração do intento fraudulento **mas não podem ser determinantes para a aplicação da regra inserta no art. 116 supra; o determinismo, aqui, é dado pela verificação, in concreto, de uma prática ilícita (na sua essência).**

Vale destacar que o Código Civil adota, realmente, critérios objetivos (e não subjetivos) para atestar a ocorrência de atos eivados de ineficácia (o ato é nulo e não anulável), como se extrai das preposições contidas no seu art. 167:

[...]

Em especial, a previsão contida no inciso I poderia indiciar o predito "subjetivismo"; trata-se de subjetivismo aparente; no caso, o ato ou fato praticado é fictício; é inexistente; os direitos não são transmitidos (ainda que formalmente se diga o contrário)... em linhas gerais, a partes formalmente pactuantes não percebem, efetiva e concretamente, os efeitos do negócio que, outrossim, atingem, "*sob os panos*", terceiros não aventados no instrumento negocial.

É aqui que o caso em análise se distancia de outros que já tive a oportunidade de me manifestar. Porque, tão só no caso da operação realizada no ano de 2001, não se

observou, em qualquer etapa daquela operação, *qualquer efeito concreto (patrimonial ou, até, diga-se, fiscal)* entre as partes contratantes. Não houve, diga-se, qualquer modificação efetiva da situação patrimonial das empresas criadas (Imediata, Hold On ou Jukybox) nem tampouco houve, por meio destas empresas, qualquer circulação de ativos; objetivamente, o que se observa foi que, negócios efetivos, ainda que *sob os panos*, ocorreram apenas entre o Grupo Du Pont e a sua controlada Pioneer (consistentes, quando muito, numa reavaliação "torta" dos ativos desta última).

Durante a sessão de julgamento, vale destacar, inclusive pontuei, com certo grau de acidez (pelo que peço desculpas), que a operação em questão poderia ser representada, graficamente, por uma imagem de uma "língua-de-sogra" ; utilizando-me de um exemplo, talvez, mais 'serio, a operação se assimilaria à uma bexiga que se infla de ar e esvazia)! A estrutura original existente se inflou e desinflou sem que se observasse qualquer modificação patrimonial de fato nas empresas criadas e, em seguida, reassimiladas; não se observou qualquer tipo de impacto nas empresas responsáveis pela "inflação" da estrutura; tais empresas, diga-se, existiram, apenas, formalmente; somente as o componentes da estrutura originária "*não aventados no instrumento negocial*" perceberam os efeitos, "*por baixo dos panos*" do "enchimento deste balão"

A meu ver, pois, esta operação sim, tipificaria um caso típico, concreto e palpável de simulação, na acepção mais estrita deste instituto, tal qual previsto no citado art. 167, I, do Código Civil, porque, ao largo da identificação ou não do intento negocial, o fato é que não se observou, no caso em análise, qualquer efeito concreto (de qualquer natureza) destacável nas operações praticadas tais operações *aparentaram "conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem"*.

Por esta razão voto por negar provimento ao recurso voluntário neste ponto. (*destaques do original*)

O fato de o outro Colegiado do CARF não ter apreciado estas circunstâncias específicas do ágio gerado em 2001 já seria suficiente para afastar o dissídio jurisprudencial acerca da qualificação da penalidade quanto a esta parcela do lançamento.

Para além disso, a decisão do paradigma, embora critique o fato de naqueles autos a qualificação da penalidade ter sido aplicada e mantida em 1ª instância *utilizando como fundamento a decisão de primeira instância administrativa proferida* nestes autos, disso extraiu que *decidiu-se que a aludida multa deveria ser mantida porque a Recorrente teria ciência da impossibilidade de registro e amortização do ágio nas operações em comento, o que caracterizaria fraude*. E para afastar este entendimento, invocou o Acórdão nº 1302-002.060 favorável à *amortização de ágio em operações análogas a presente*, bem como o Acórdão nº 9101-002.183 contrário à qualificação da penalidade por inexistência de fraude *quando todos os fatos são reais e declarados ao fisco*.

Note-se que nenhum dos precedentes citados seriam aplicáveis ao ágio gerado em 2001, porque o primeiro se pauta na *inexistência de prática de conduta fraudulenta ou simulada* e o segundo está condicionado à declaração de fatos reais ao Fisco. Ademais, a sequência do voto condutor do paradigma não enfrenta estes aspectos, dado eles não integrarem o debate do ágio cujas amortizações lá foram glosadas, e se limita à contraposição de outras especificidades que aqui também foram invocadas para manter a qualificação da penalidade sobre as glosas de amortizações do ágio gerado em 2005:

141. É notório que tema ágio é altamente controvertido e respondeu em 2014, pelo montante de R\$ 18,7 bilhões, nas 30 maiores empresas não-financeiras do País (em receita líquida) acumulavam R\$ 283,4 bilhões em contencioso tributário, conforme estudo empírico realizado por Ana Teresa Lopes.

142. Esses valores atrelados à eficiência, estabilidade, uniformidade e busca de soluções pacíficas para resolução de litígios são grandes marcos do CPC/2015 e devem liderar não só as iniciativas do Poder Judiciário, mas desafiar os órgãos do Legislativo e Executivo a cumprirem suas funções como verdadeiros guardiões da segurança jurídica.

143. Tenho para mim que, concordar com a aplicação da multa qualificada nesta hipótese é admitir nítida afronta ao princípio da segurança jurídica. O artigo 23, do Decreto-Lei nº 4.657/1942, incluído pela Lei nº 13.655/2018 (Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro), reforça esse entendimento:

[...]

144. Não só haviam decisões favoráveis à operação aqui em análise, como considero clara a legitimidade de tal operação. Para além das doutas autoridades fiscais não lograrem êxito em comprovar a ocorrência da fraude (respectivo elemento doloso), considero que não caberia sequer cogitar a aplicação da multa qualificada. Portanto, caso reste vencida, consigno que deve ser afastada a sanção em questão.

Com respeito ao paradigma nº 1301-003.226, a I. Relatora bem demonstra sua distinção do presente caso. Mas vale adicionar a confirmação do entendimento nele expresso sob referenciais fáticos distintos do presente, exarada por este Colegiado em face de recurso especial contra ele interposto pela PGFN, apreciado no Acórdão nº 9101-005.761, sob condução do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto³, de cujo voto se extrai:

Os autos retornaram colegiado a quo a fim de que fosse apreciada a qualificação da multa de ofício que restara prejudicada em razão do provimento ao recurso voluntário do contribuinte – no que atine à possibilidade da dedução de despesas decorrente de amortização do ágio – quando proferido o Acórdão nº 1301-001.950. Nessa apreciação complementar foi proferido o Acórdão nº 1301-003.226 que, por unanimidade de votos, acabou por reduzir a multa de ofício para o percentual de 75%. Ressalto que tive a oportunidade de participar desse julgamento e que, portanto, acompanhei o brilhante voto condutor do aresto.

Não vejo razões para alterar meu posicionamento: nos casos em que não há questionamento sobre a existência do ágio e em que a autuação baseia-se em ausência de propósito negocial na operação levada a efeito pelo contribuinte com a utilização de “empresa veículo” a fim de viabilizar a amortização do ágio, salvo em hipóteses em que presentes situações singulares, creio não restar caracterizado o dolo a fim de que a penalidade possa ser qualificada.

[...]

No caso concreto, o fundamento principal para qualificação da multa de ofício foi a utilização da empresa Paraíso Participações como “empresa veículo” na aquisição do restante ações de Holcim detidas por “Irmãs Pereira da Silva” (403.140, por R\$ 199.926.063,46) em 02/07/2001, seguida de sua incorporação (reversa) pouco mais de 4 meses após essa aquisição (20/12/2001), a partir de quando se iniciaram as amortizações de ágio que deram ensejo ao lançamento.

Entendo estarmos diante de operação “típica” envolvendo utilização de “empresa veículo”, sem qualquer contorno especial que pudesse ensejar a qualificação da penalidade.

No que diz respeito ao suposto conluio, há de ressaltar que desde a decisão de primeira instância já afastou esse viés. A propósito, transcrevo excerto da decisão recorrida que muito bem tratou sobre o tema:

³ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Daniel Ribeiro Silva (suplente convocado), Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício), divergindo na matéria as conselheiras Edeli Pereira Bessa e Andréa Duek Simantob e votando pelas conclusões os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado e Luis Henrique Marotti Toselli.

[...]

Cabe ressaltar, ainda, que há época dos fatos geradores em exame, a jurisprudência era vacilante acerca da própria amortização do ágio, circunstância que, no mínimo induzia o Contribuinte a realizar manobras desse jaez, o que, a meu ver, no mínimo coloca em dúvida a existência de dolo do sujeito passivo em não recolher tributos, aplicando-se ao caso o concreto o art. 112 do CTN para afastar a qualificação da penalidade.

Registre-se que referido paradigma também foi rejeitado para caracterização de dissídio jurisprudencial no Acórdão n.º 9101-006.011, sob compreensão semelhante à anterior, novamente expressa pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto⁴ nos seguintes termos:

Ao contrário do acórdão recorrido, com todas as vicissitudes fáticas e jurídicas já evidenciadas neste voto, no primeiro paradigma indicado – Acórdão n.º 1301-003.226 -, tratava-se de mera operação de utilização de empresa veículo, em que acusação apontava como “real adquirente” do investimento empresa situada no exterior. Confirmando-se excerto do voto condutor desse precedente acerca da cominação da penalidade qualificada:

[...]

Ressalta-se que, para além da simplicidade da operação analisada nesse precedente, o colegiado que o proferiu agasalhou o entendimento firmado pelo relator no sentido de que até mesmo a suposta ausência de razões extratributárias que embasava a autuação já havia sido, em grande parte, afastada desde a decisão de primeira instância.

Para além disso, pela transcrição do exame de admissibilidade ao norte, já era possível deduzir que a divergência em relação ao segundo paradigma teria tido seguimento apenas em relação à qualificação da penalidade aplicada sobre as amortizações do ágio gerado em 2005.

Na medida em que a Contribuinte pretende o afastamento integral da qualificação aplicada nestes autos, a maioria do Colegiado divergiu da I. Relatora para CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial, com respeito à *inaplicabilidade da multa qualificada* apenas em relação às glosas de amortização do ágio gerado em 2005, também com base no paradigma n.º 1201-002.479.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa

⁴ Participaram do julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício), e divergiram no conhecimento os conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto e Gustavo Guimarães da Fonseca, declarando voto a conselheira Livia De Carli Germano que conhecia do recurso com base no outro paradigma indicado.

Fl. 38 do Acórdão n.º 9101-006.827 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 13896.722004/2011-18

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

Como antes mencionado, as exigências em tela decorrem de glosa de amortização de ágios gerados internamente ao grupo econômico, em operações promovidas em 2001 e 2005. A decisão de 1ª instância, depois de destacar a concordância da Contribuinte com o retrato das operações feito pela autoridade lançadora, assim as sintetiza:

30. Em 18 de maio de 2001 (sexta-feira) foi constituída por duas pessoas físicas a empresa Imediata Brasil Ltda., CNPJ 04.485.428/0001-22, com capital social de R\$1.000,00 e com o objeto social composto por três atividades: comercialização de peças e acessórios em geral para computadores, prestação de serviços de consultoria e assessoria de qualquer natureza correlacionados à atividade anterior e participação em outras sociedades como sócia quotista ou acionista (fls. 7.169 a 7.177). Nesta mesma data foi constituída a empresa Jukybox Brasil Ltda., CNPJ 04.485.453/0001-06 pelas mesmas pessoas físicas (Carlos Alberto Marcicano, contador, CPF 001.695.228-65 e Daisy Luque Bastos Vaiano, advogada, CPF 022.797.418-22), com o mesmo capital social, com sede no mesmo edifício comercial no centro do município de São Paulo (Rua Dom José de Barros, 177) e com o mesmo objeto social (fls. 7.352 a 7.360). Dois dias úteis depois (22 de maio de 2001, terça-feira) foi constituída a empresa Hold On Brasil S.A, CNPJ 04.503.541/0001-93, tendo como subscritores do mesmo valor de capital social (R\$1.000,00) e como primeiros diretores (presidente e vice-presidente) as mesmas pessoas físicas que constituíram as empresas Imediata e Jukybox (fls. 7.271 a 7.285). A Hold On foi constituída com a mesma sede da Jukybox (Rua Dom José de Barros, 177, 12º andar, sala/conjunto 1202, São Paulo, SP) e com objeto social “participar em outras sociedades como sócia, acionista ou quotista, ou em consórcios”.

31. Em 04 de junho de 2001 (onze dias úteis depois da constituição) ocorreu a Primeira Alteração dos Contratos Sociais das empresas Jukybox e Imediata, que passaram a possuir como sócias as empresas Pioneer HiBred Holding Spain e Pioneer Spain, L.L.C., a primeira com 999 quotas (correspondentes a R\$999,00) e a segunda com 1 quota (correspondente a R\$1,00) de cada uma das citadas empresas brasileiras (fls. 7.180 a 7.213 e 7361 a 7388). Estas empresas estrangeiras (a primeira com sede na Espanha e a segunda com sede nos Estados Unidos) são do grupo econômico da autuada, sendo controladas, direta e/ou indiretamente pela empresa americana E.I. Du Pont de Nemours (EID), conforme organogramas apresentados pela própria impugnante ao descrever as operações ocorridas em 2005 (fls. 18.095 a 18.098).

32. Nove dias úteis depois, em 18 de junho de 2001, Ata de Assembléia Geral Extraordinária realizada pela Hold On já demonstra que os acionistas desta sociedade passaram a ser a Imediata e a Pioneer Spain, L.L.C. (fls. 7.286 a 7.297). Portanto, neste momento, as três empresas recém-criadas (Imediata, Jukybox e Hold On), bem como empresa operativa e adquirida em 1999 (Pioneer), como afirmou a fiscalizada (item h de fl. 17.993) e reafirmou na impugnação (subitem 5.13 acima), pertenciam ao mesmo grupo empresarial.

33. No dia seguinte, em 19 de junho de 2001, houve a Segunda Alteração do Contrato Social da Imediata na qual se deliberou por unanimidade alterar o valor nominal de cada quota representativa do capital social de R\$1,00 para R0,01, transferir 99 quotas, subscritas e não integralizadas, da sócia Pioneer Spain, L.L.C. para a sócia Pioneer HiBred Holding Spain e aumentar o capital subscrito de R\$1.000,00 para R\$13.198.328,22, com a integralização pelas empresas estrangeiras do montante de R\$13.197.328,22, mediante a entrega das participações societárias que detinham na empresa brasileira Pioneer Sementes Ltda., CNPJ 87.082.814/0001-99, avaliada a valor contábil, conforme Laudo de Avaliação (fls. 7.214 a 7.223).

34. Um dia depois, em 20 de junho de 2001, Assembléia Geral Extraordinária da Hold On aprovou o aumento do capital social subscrito de R\$1.000,00 para R\$13.197.328,22.

A Imediata realizou a integralização de sua participação no capital social da Hold On mediante a conferência do montante relativo à participação societária que detinha na Pioneer avaliada a valor contábil, conforme laudo de avaliação. O capital social da Hold On passou a ser representado por 1.319.732.822 ações no valor de R\$13.197.328,22, sendo 1.319.732.821 ações de propriedade da Imediata e 1 ação de propriedade da Pioneer Spain, L.L.C. (fls. 7.298 a 7.309). 35. Seis dias úteis depois, em 28 de junho de 2001, ocorreram várias alterações nas empresas Hold On, Imediata e Jukybox. Assembléia Geral Extraordinária da Hold On aprovou a emissão de 146.636.980 novas ações ordinárias nominativas sem valor nominal pelo preço total de R\$118.775.953,97, sendo que R\$1.466.369,80 foram destinados ao aumento do capital social e R\$117.309.584,17 foram atribuídos à reserva de capital nos termos dos artigos 14, parágrafo único, e 182, § 1º, da Lei nº 6.404/1976, e que a subscrição do aumento do capital social e respectiva integralização seria realizada pela Jukybox em moeda corrente nacional (fls. 7.310 a 7.313). Conforme informa a própria impugnante (subitens 5.16 a 5.19 acima), a Jukybox realizou empréstimo bancário, em 27 de junho de 2001, para adquirir estas ações emitidas pela Hold On a valor de mercado. Estes recursos foram repassados em 28 de junho de 2001 à controladora da Hold On, a Imediata, que os devolveu à Jukybox no mesmo dia ao integralizar novas quotas do capital social desta última empresa, que, por sua vez, também neste dia 28 de junho de 2001 (extrato bancário de fls. 18.328), quitou o empréstimo no dia anterior adquirido. A 2ª Alteração do Contrato Social da Jukybox modificou o valor nominal de cada quota representativa de seu capital social de R\$1,00 para R\$0,01 e aumentou o capital social de R\$1.000,00 para R\$118.327.313,98 com a emissão de 11.832.631.398 novas quotas subscritas pela Imediata (fls. 7.390 a 7.395). Esta subscrição foi aprovada em Reunião de Quotistas da Imediata (fls. 7.224 a 7.226).

36. De acordo com declaração da própria fiscalizada (item a de fl. 17.992), foi a operação de investimento realizado pela empresa Jukybox na empresa Hold On que, neste momento, detinha participação societária na Pioneer, cuja avaliação foi realizada com base no valor de mercado, que gerou o ágio cuja amortização foi glosada pela fiscalização.

37. Outra Assembléia Geral Extraordinária da Hold On realizada na mesma data (28 de junho de 2001) aprovou (1) o aumento do capital social de R\$14.663.698,02 para R\$131.973.282,19, com a emissão de 11.730.958.417 novas ações nominativas e sem valor nominal, mediante capitalização de reserva de capital, e (2) o Protocolo e Justificação de Motivos de Cisão firmado nesta mesma data com a Imediata (fls. 7.314 a 7.326). Outra Reunião de Quotistas da Imediata, realizada neste mesmo dia, aprovou (1) o referido Protocolo e Justificação de Motivos de Cisão firmado com a Hold On também neste dia (28/06/2001) para versão de parte do patrimônio da Hold On para si, no montante de R\$118.775.953,97 e (2) o Laudo que ratificou o patrimônio líquido da Hold On no montante de R\$131.973.282,19. Esta versão de parte do patrimônio da investida para a investidora provocou a eliminação do investimento que esta (cisionada, Imediata) possuía naquela (cindida, Hold On fls. 7.227 a 7.248).

38. No dia seguinte (29 de junho de 2001), a Pioneer, a Hold On, a Jukybox e a Imediata firmaram o Protocolo e Justificação de Motivos de Incorporação das três últimas sociedades pela primeira (fls. 7.249 a 7.270, 7.327 a 7.350, 7.399 a 7.402 e 7.424 a 7.474). **Após esta incorporação, o organograma do grupo empresarial Pioneer passou a ser exatamente o mesmo de antes da constituição e aquisição das empresas Imediata, Jukybox e Hold On, conforme demonstra a própria impugnante às fls. 18.100 a 18.104, com a diferença que de a empresa brasileira Pioneer passou a possuir e amortizar ágio originário de si mesma, cuja formalização se deu com a integralização do capital social da Hold On, no momento em que esta controlava a Pioneer, pela Jukybox. Posteriormente, o saldo deste ágio ainda não amortizado passou a ser amortizado pela autuada a partir de novembro de 2005, mês seguinte à incorporação da Pioneer pela impugnante em 31 de outubro de 2005.**

39. Quanto às operações ocorridas em 2005 que geraram o outro ágio cuja amortização também foi glosada pela fiscalização, apesar de a impugnante se referir a todas as sete empresas brasileiras que à época faziam parte do grupo e também às empresas estrangeiras que controlavam direta e/ou indiretamente as empresas brasileiras, as autoridades autuantes no Termo de Verificação Fiscal se detiveram sobre as operações que geraram o ágio discutido e que envolveram principalmente quatro empresas brasileiras, a autuada e outras três, a saber: Du Pont Safety Resources do Brasil Ltda. (DSRB), CNPJ 01.727.475/0001-47, a já conhecida Pioneer Sementes Ltda. (Pioneer), CNPJ 87.082.814/0001-09, e a Griffin Brasil Ltda. (Griffin), CNPJ 16.369.829/0001-04. Além disto, cabe destacar que **não há divergência entre a fiscalização e a impugnante de que todas as empresas brasileiras, bem como suas controladoras estrangeiras, eram controladas, em todas as fases das operações societárias ocorridas em 2005, direta ou indiretamente pela empresa residente no exterior E.I. Du Pont de Nemours and Company (EID)**, conforme demonstram os organogramas do grupo empresarial utilizados no Termo de Verificação (fls. 17.924 a 17.931) e na impugnação (fls. 18.095 a 18.098).

40. Em 30 de setembro de 2005, os sócios da DSRB (Du Pont Chemical and Energy Operations, Inc, sociedade constituída e existente de acordo com as leis do Estado de Delaware, EUA, detentora de 29.232.114 quotas no valor total de R\$29.232.114,00 e José Testa Silva detentor de 1 quota no valor de R\$1,00), decidiram aumentar o capital social da DSRB por meio da emissão de 2.066.830.365 novas quotas, com valor nominal unitário de R\$1,00, subscritas pela Griffin, com 11.804.916.969 ações ordinárias nominativas sem valor nominal da autuada (Du Pont do Brasil S/A), então detidas pela Griffin e cujo valor de mercado era de R\$817.218.206,63, bem como com 26.789.280.459 quotas da Pioneer Sementes Ltda., também então de propriedade da Griffin, com valor nominal cada uma de R\$0,01 e valor de mercado de R\$1.249.612.159,12. Ressalte-se que esta avaliação de mercado das ações da autuada e das quotas da Pioneer é que geraram o ágio posteriormente amortizado pela autuada e glosado pela fiscalização.

41. Desta forma, o capital social da DSRB passou de R\$29.232.115,00 para R\$2.096.062.480,00, dividido em 2.096.062.480 quotas com valor nominal de R\$1,00 cada uma, sendo 29.232.114 quotas de propriedade da Du Pont Chemical and Energy Operations, Inc., 2.066.830.365 quotas de propriedade da Griffin e 1 quota de José Testa Silva, e a DSRB passou a controlar a autuada e a Pioneer (fls. 17.925 e 17.926 – Termo de Verificação e 18.097 – Impugnação). Conforme organogramas do grupo apresentados pela fiscalizada e relativos aos momentos imediatamente anterior e posterior a operação ocorrida em 30 de setembro de 2005, a Griffin transferiu à DSRB os 99,99% de participação que detinha na autuada e na Pioneer (fls. 17.926 a 17.928).

42. Dez dias úteis depois, em 17 de outubro de 2005, foi celebrado Protocolo de Incorporação e Justificação celebrado entre a Du Pont do Brasil S/A (como incorporadora) e as outras seis sociedades brasileiras do grupo econômico (como incorporadas), entre elas a DSRB, a Griffin e a Pioneer (itens 24 e 25 de fls. 17.928 e 17.929).

43. Finalmente, passados mais dez dias úteis, em 31 de outubro de 2005, reunião dos sócios da DSRB e Assembléia Geral Extraordinária da autuada aprovaram o citado Protocolo de Incorporação e Justificação e a incorporação em si, observando-se que o sócio da DSRB, José Testa Silva, retirou-se da sociedade, cedendo sua única quota à sócia Griffin. **Conforme ressaltam as autoridades autuantes (item 26 de fls. 17.929 e 17.930) um dos motivos que justificaram a incorporação expresso textualmente no citado Protocolo é que “incorporadas e a incorporadora atualmente fazem parte de um mesmo grupo econômico”.** Após estas incorporações, a autuada passou a possuir e amortizar o ágio registrado em 2005 em parte decorrente de reavaliação de si mesma e em parte decorrente de reavaliação da incorporada Pioneer. (negrejou-se)

As glosas das amortizações destes ágios afetaram as bases imponíveis do IRPJ e da CSLL nos anos-calendário 2005 a 2010. Os tributos lançados foram acrescidos de multa qualificada.

O Colegiado *a quo* assim decidiu:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (relator) e Flávio Machado Vilhena Dias e, parcialmente, o Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, que votou por negar provimento em relação à infração 2 (ágio 2001), e, também, por maioria, em negar provimento ao recurso quanto ao saldo de compensação de prejuízos, vencidos os Conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa e Flávio Machado Vilhena Dias. Designado para redigir o voto vencedor, o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado. O Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca solicitou a apresentação de declaração de voto.

No voto condutor do acórdão recorrido, o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado endossa as razões de decidir da autoridade julgadora de 1ª instância e reitera seu entendimento, no mesmo sentido, *com relação às operações de reestruturação societárias realizadas internamente por grupos de empresas sob controle comum que sob o "pretexto gerencial" de reorganização da reestrutura inserem, no bojo das etapas para atingir tal desiderato, no contexto uma empresa intermediária para a alocação das participações já detidas pelo controlador mediante a integralização de capital, momento no qual procedem a reavaliação do investimento com base na expectativa de rentabilidade futura com vistas à geração do suposto ágio e, ato subsequente, procede à incorporação reversa da "empresa veículo" com vistas ao aproveitamento do ágio como despesas, mediante a sua amortização.* Cita seu voto condutor do Acórdão nº 1302-001.950, inclusive no ponto em que aborda a *liberdade de auto-organização do contribuinte* e conclui que *a liberdade de auto-organização do contribuinte perante o Fisco e a sociedade não é absoluta; está sujeita a restrições, como o respeito à livre concorrência, à boa fé, à função social da empresa e não se coaduna com as práticas de simulação, abuso de direito ou fraude à lei.* Na sequência, expõe os fundamentos da existência de ágio e das condições para sua amortização, aborda o ágio sob a perspectiva do reconhecimento contábil citando o voto vencido desta Conselheira no Acórdão nº 1101-00.708 (Caso Gerda) e, a partir das circunstâncias específicas de cada operação, conclui que diante de tais pressupostos *a glosa efetuada pela fiscalização está absolutamente correta.*

Em seu recurso especial, a Contribuinte questionou o mérito das glosas promovidas em duas matérias: *liberdade do contribuinte para formalizar operações da forma menos onerosa fiscalmente e regularidade do ágio fiscalmente amortizado.* A primeira matéria teve seguimento com base nos dois paradigmas indicados (1401-002.835 e 1201-001.507). Já a segunda, para a qual foi indicado o paradigma nº 101-84.191, não teve seguimento, inclusive sendo rejeitado o agravo apresentado neste ponto.

Na primeira matéria que teve seguimento, a argumentação da Contribuinte refere que *a operação que deu origem ao ágio diz respeito à reorganização societária da Recorrente cuja finalidade sempre foi a consolidação dos negócios do Grupo no Brasil em uma só entidade operacional.* Diz que *como consequência do Projeto Bandeirantes o Grupo conseguiu reduzir a estrutura societária no Brasil e concentrar o controle da América Latina em apenas uma empresa Espanhola, bem como otimizar recursos, mediante a centralização de atividades administrativas, a simplificação dos processos como o controle de estoques e materiais em uma maior escala de operações (o que permitiria melhores condições de negociação com*

forneecedores), um melhor controle interno do Departamento de Tesouraria, melhores condições de gerenciamento do capital humano, dentre tantos outros ilustrados nos autos.

Sob a premissa de haver *claro propósito negocial e substância nas reestruturações societárias praticadas*, além da reorganização ter se dado *em absoluta atenção a normas fiscais e contábeis*, a Contribuinte confronta o entendimento do voto condutor do acórdão recorrido na parte em que considera desimportante o propósito negocial da operação e a transparência dos atos praticados, e deduz que *o verdadeiro motivo para a manutenção da glosa da amortização do ágio foi a existência de forma alternativa para a reestruturação que desfavoreceria o contribuinte sob o ponto de vista tributário.*

Ao firmar estas premissas a partir do acórdão recorrido, a Contribuinte argui divergência jurisprudencial em face do paradigma nº 1401-002.835, segundo o qual *não tem amparo no sistema jurídico a tese de que negócios motivados por economia fiscal não teriam conteúdo econômico ou propósito negocial e poderiam ser desconsiderados pela fiscalização.* Contudo, como a própria Contribuinte observa, no referido paradigma o Fisco entendeu que *determinada operação intermediária deveria ser desconsiderada, pois, afinal, caso a transação tivesse sido realizada de forma direta, o contribuinte enfrentaria outra carga tributária.*

O exame do paradigma evidencia que a Contribuinte dele extrai considerações incidentais firmadas em análise de questão substancialmente distinta da presente, assim circunscrita no início de seu voto condutor:

O cerne da questão está na identificação do propósito negocial para a operação realizada.

O agente fiscal, após fiscalização que durou aproximadamente 20 (vinte) dias, em que sequer deferiu pedido de prorrogação de prazo para resposta de intimação formulada à SOFISA SERVIÇOS para justificar a operação realizada, concluiu que a mesma não possuía propósito negocial.

Isto porque, a Fiscalização entendeu que SOFCRED foi vendida pelo valor nominal de suas quotas por SOFISA SERVIÇOS a BANCO SOFISA e SOFISA CFI antes destas alienarem a GVI porque, ao assim proceder, o ganho de capital apurado na última transação seria compensado com resultados negativos dos Recorrentes, redundando assim em recolhimentos de IRPJ e CSLL inferiores ao que seriam verificados caso a transação junto à empresa do Banco Fibra S/A tivesse sido praticada pela SOFISA SERVIÇOS. Para o agente autuante, o procedimento seria vedado porque fundamentado unicamente em vista de opção fiscalmente mais vantajosa.

E, ao longo da exame da matéria, o voto condutor do paradigma analisa o propósito negocial da operação a partir da legislação de regência específica, inclusive trazendo a ressalva inicial de que:

Não obstante o alto grau de subjetividade existente em qualquer discussão relacionada à existência ou inexistência de propósito negocial nas operações, face à mais que concreta objetividade da lei, não deixarei de enfrentar as questões de fato, muito embora entendo que o cerne da questão é avaliar se a escolha de negócio da Recorrente infringe a lei tributária ou não, de forma a descaracterizar a venda da SOFCRED ao BANCO SOFISA e SOFISA CFI.

É assim que o voto condutor do paradigma não encerra ao concluir que *a ausência de propósito negocial, sob a ótica do fisco, não pode ser suficiente para desconsiderar as operações realizadas, até mesmo porque, a economia tributária pode ser considerada um propósito negocial*, mas sim passa à análise das razões extra-tributárias apresentadas para justificar as transações e conclui por sua suficiência, anotando que:

Assim, entendo como razoável o argumento das Recorrentes de que era natural que GVI, controlada pelo Banco Fibra, condicionasse a realização do negócio, o que inclui, mas não se limita à venda de SOFCRED, à participação do BANCO SOFISA na qualidade de alienante. Por ser o controlador das empresas do grupo vendedor e titular das carteiras de crédito e demais operações vendidas, somente se houvesse a concentração dos ativos no BANCO SOFISA é que GVI e Banco Fibra teriam certeza que adquiririam aquilo que lhes interessava e havia sido negociado. Isto é: toda a operação de financiamento de veículos, ao consumidor final, crédito consignado e cartão de crédito, do que SOFCRED era apenas um dos elementos.

Ademais, foi o BANCO SOFISA garantidor do negócio realizado, o que reforça a lógica da operação realizada. O BANCO SOFISA e a SOFISA CFI, de sua parte, tinham porte para assumir os compromissos citados. Afinal, detinham PLC e receitas para assim proceder.

Outrossim, alegam as Recorrentes que não poderia ser diferente vez que o BANCO SOFISA e SOFISA CFI não podiam ser garantidores de transações de sociedade que lhes fosse controlada e ligada, respectivamente (SOFCRED).

Isto porque, a Resolução CMN Conselho Monetário Nacional 2.325/1996 estende as vedações impostas às instituições financeiras na concessão de empréstimos, adiantamentos e financiamentos também à prestação de garantias. Veja-se:

[...]

Evidente, portanto, que o paradigma não infirmou a exigência sob a premissa, tão só, de a ausência de propósito negocial ser insuficiente para desconsiderar operações, por compreender que *a economia tributária pode ser considerada um propósito negocial*. O próprio voto condutor do acórdão paradigma reconhece que *o cerne da questão é avaliar se a escolha de negócio da Recorrente infringe à lei tributária*, e sob esta ótica foi validado o procedimento da Contribuinte. Ainda, ao afirmar a regularidade dos registros contábeis correlatos, o paradigma o faz, também, em razão das circunstâncias específicas da operação realizada que, por ser distinta da presente, não permite qualquer transposição acerca deste aspecto, como pretende a Contribuinte.

O segundo paradigma, nº 1201-001.507, também foi oferecido para afastar *dúvidas a respeito da liberdade do contribuinte para formalizar operações da forma menos onerosa fiscalmente*. A Contribuinte afirma a similitude porque foi dado provimento ao recurso voluntário acolhendo este direito à *busca pela forma mais eficiente possível do ponto de vista fiscal*, com o cancelamento da *glosa da amortização do ágio realizada pela Fiscalização, com fulcro na invalidade dos negócios entabulados pelo contribuinte por sua finalidade exclusiva de economia fiscal*.

Neste ponto a Contribuinte não mais refere a *absoluta atenção a normas fiscais e contábeis* e a transparência dos atos praticados para alinhar os acórdãos comparados. Destaca, apenas, o paralelo traçado no paradigma com as instalações promovidas na Zona Franca de Manaus para usufruto de benefícios fiscais. Contudo, o voto condutor do paradigma também traz, até com mais ênfase que o anterior, o condicionamento da decisão às circunstâncias específicas da operação. Tanto que já de início pondera:

Do ágio gerado em operações entre partes independentes e do pagamento efetivo do ágio

Não há dúvidas e a fiscalização também não contesta que **a operação de aquisição da empresa Serasa S.A** se deu entre parte independentes, sem qualquer relação societária.

Tal constatação é importante, vez que o Fisco coloca sob suspeita toda e qualquer operação intragrupo que tenha gerado o ágio o chamado "ágio interno". Não é o caso ora em discussão.

Assim, uma vez que a operação foi contratada entre partes independentes, não houve espaço para que a Fiscalização contestasse **o valor efetivamente pago pela compradora (Experian) aos acionistas da Serasa.**

Cabe aqui mais uma ressalva: não há qualquer dúvida ou contestação acerca do efetivo pagamento do ágio gerado. (negrejou-se)

Na sequência, o voto condutor do segundo paradigma faz a mesma ressalva presente no paradigma anterior quanto à insuficiência da discussão acerca da teoria do propósito negocial para avaliação da admissibilidade da operação no âmbito tributário:

Não obstante o alto grau de subjetividade existente em qualquer discussão relacionada à existência ou inexistência de "*business purpose*" nas operações, face à mais que concreta objetividade da lei, e aqui me refiro às regras para dedução do ágio, este Conselheiro não se furtará de enfrentar as questões de fato relacionadas às razões empresariais ou econômicas da operação.

Contudo, o que o julgadores desta turma devem avaliar de forma central, é se esta conduta ou esta escolha de negócio da Recorrente infringe a lei tributária ou não, de forma a impossibilitar a dedução do ágio, pois, como já afirmei acima, o Princípio da Legalidade não deve ser deixado de lado, de forma alguma.

Assim é que também este outro Colegiado do CARF irá declarar a validade da operação realizada com fundamento na legislação de regência que, como expresso, demanda *ágio efetivamente pago*, mas concordando com a interposição de empresa veículo cuja finalidade foi demonstrada pelo sujeito passivo.

Confirma-se, portanto, que a divergência jurisprudencial com seguimento em exame de admissibilidade não se presta a reformar o acórdão recorrido. Nos paradigmas, a afirmação da *liberdade do contribuinte para formalizar operações de forma menos onerosa fiscalmente* não foi o único fundamento para afastar as exigências fiscais lá formuladas e, para além disso, as operações examinadas não guardavam qualquer similitude com o presente caso para se cogitar que os outros Colegiados do CARF também validariam as amortizações de ágio aqui glosadas.

Estas as razões para concordar com a I. Relatora e NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial neste ponto.

E, com respeito ao tema CSLL, esta Conselheira também concorda com a I. Relatora em NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial.

No mérito, esta Conselheira vota por DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte, e afastar a qualificação da penalidade na amortização do ágio gerado nas operações de 2005, nos termos do voto assim declarado no Acórdão nº 9101-006.477:

Em operações semelhantes, esta Conselheira tem orientado seu entendimento em favor da qualificação da penalidade, em linha com a manifestação da maioria deste Colegiado desde a primeira oportunidade que analisou operações societárias implementadas para redução das bases tributáveis a partir de amortização de ágio interno, nos termos do voto condutor do ex-Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, no Acórdão nº 9101-002.300⁵:

Com toda a vênia, não vislumbro, no presente caso, dúvida acerca da atuação dolosa da contribuinte.

⁵ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão, Luis Flávio Neto, Adriana Gomes Rêgo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, André Mendes de Moura, Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado), Rafael Vidal de Araújo, Hélio Eduardo de Paiva Araújo (Suplente Convocado), Maria Teresa Martinez Lopez (Vice-Presidente) e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), e divergiram na matéria os Conselheiros, Helio Eduardo de Paiva Araújo (Suplente Convocado) e Maria Teresa Martinez Lopez.

Conforme já foi tratado no tópico que cuidou especificamente da questão da amortização do ágio gerado em operações intragrupo, o art. 36 da Lei nº 10.637/2002 fixa determinado efeito fiscal para operações societárias permitidas não por ele, mas pela legislação civil e comercial e pelas normas contábeis. O efeito fiscal que o dispositivo estabelecia era o diferimento da tributação de IRPJ e de CSSL sobre o ganho de capital proveniente da reavaliação do valor de sociedade investida.

O fato de o art. 36 da Lei nº 10.637/2002 mencionar determinada operação de reorganização societária não autoriza os contribuintes a atribuírem a ela efeitos outros que não aqueles especificamente descritos no dispositivo. Além disso, conforme análise desenvolvida no tópico que tratou da amortização do ágio, a própria análise do dispositivo levaria à conclusão de que seu intuito era o de estabelecer a neutralidade tributária da operação. Tal neutralidade não permitia que se chegasse à conclusão de que, embora a tributação do ganho de capital restasse diferida, o ágio contabilizado pudesse ser desde logo amortizável.

Prova cabal de que a contribuinte e o grupo econômico a que pertence teriam praticado ação dolosa tendente a impedir a ocorrência de fato gerador de obrigação tributária principal ou a modificar suas características de modo a reduzir o montante devido, o que atrai a aplicação do art. 72 da Lei nº 4.502/1964, é o fato de nenhuma alteração de fato ter ocorrido no controle societário da empresa fiscalizada, após encerrada a reorganização.

Ao final de dezembro de 2004, a contribuinte se encontrava submetida ao controle dos mesmos acionistas identificados ao final de setembro daquele ano, com percentuais de participação exatamente iguais aos anteriores. Em virtude principalmente deste fato, concluo que realmente não houve outro propósito a guiar a atuação da contribuinte senão o de simular uma reorganização societária com a finalidade de reduzir o montante de IRPJ e CSSL a ser recolhido nos cinco anos seguintes.

Filho-me, portanto, ao entendimento exposto pelo Julgador da DRJ, que, em seu voto condutor do acórdão que julgou a impugnação da contribuinte, discorreu:

"É inegável que, caso não houvesse criado artificialmente esse ágio desprovido de qualquer fundamento econômico, a impugnante teria recolhido tributos em montantes muito superiores ao que recolheu. Logo, quando contratou consultoria especializada e **praticou todos esses atos de reorganização – absolutamente desnecessários e sem qualquer propósito efetivo – para, ao final, permanecer tudo do jeito que estava anteriormente, sendo o ágio a única alteração, é evidente que seu objetivo sempre foi aliviar ilicitamente a carga tributária.**

E se o propósito exclusivo foi obter esse ganho ilícito, o dolo é evidente, ainda que sem utilização dos artifícios grosseiros apontados pela impugnante às fls. 1.078: adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária em nome fictício, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc." (Grifou-se)

Assim, relativamente ao pleito de restabelecimento da multa de ofício em sua versão qualificada, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

O presente caso, porém, tem a peculiaridade de a reavaliação do investimento na transferência entre pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico resultar em ganho de capital submetido à tributação no Brasil. Esta circunstância suscita dúvida acerca da intenção dolosa do grupo empresarial de buscar, apenas, a redução das bases tributáveis. Indica que outras razões podem ter motivado a reavaliação da participação societária, e neste contexto há possibilidade de ter ocorrido, apenas, uma interpretação equivocada da legislação tributária, quanto à caracterização deste diferencial como ágio amortizável.

Esta Conselheira já teve a oportunidade de analisar operação semelhante, assim descrita na introdução de seu voto condutor no Acórdão nº 1101-000.968:

Os fatos narrados pelos fiscais autuantes às fls. 27/36 do Termo de Verificação Fiscal podem ser assim sintetizados:

- Mann Hummel GMBH e Mann Hummel Beteiligungs-und Verwaltungsgesellschaft MBH eram as únicas sócias de Mann Hummel Brasil Ltda (fls. 154/167);
- Mann Hummel GMBH *cede e transfere* a Mann Hummel Ibérica SA (holding) quotas de Mann Hummel Brasil (fls. 168/181);
- Mann Hummel Ibérica e Mann Hummel Beteiligungs-und Verwaltungsgesellschaft MBH substituem os sócios da recém criada MSJ Comercial Ltda (fl. 30);
- Ao subscrever capital na MSJ, Mann Hummel Ibérica o integraliza com a entrega de suas quotas na Mann Hummel Brasil, mas o faz pelo valor de R\$ 151.203.360,00 embora seu valor nominal seja R\$ 41.674.304,00 (fl. 182);
- Mann Hummel Ibérica passa a deter investimento em MSJ pelo valor de R\$ 151.203.360,00, e MSJ passa a deter investimento em Mann Hummel Brasil por aquele mesmo valor;
- Mann Hummel Brasil incorpora a MSJ e aumenta seu capital em R\$ 27.735.046,00 em razão do ágio existente no ativo da MSJ (fl. 197);
- Mann Hummel Ibérica substitui MSJ no quadro societário de Mann Hummel Brasil, mas agora detendo, além do capital de R\$ 41.674.304,00 o valor do ágio acima referido, totalizado sua participação em R\$ 69.409.350,00 (fl. 197)
- Mann Hummel Ibérica SA e a Mann Hummel Beteiligungs-und Verwaltungsgesellschaft MBH voltam a ser sócias quotista da Mann Hummel Brasil, cujo patrimônio é aumentado em valor equivalente ao ágio líquido advindo da incorporação da MSJ.

Considerando que Mann Hummel Ibérica SA já era sócia de Mann Hummel Brasil – juntamente com Mann Hummel Beteiligungs-und Verwaltungsgesellschaft MBH cuja participação permaneceu inalterada –, resta evidente que, ao final das operações, realizadas entre 15/12/2003 e 01/07/2004, não houve qualquer alteração no controle da Mann Hummel Brasil, mas ainda assim surgiu no patrimônio desta um ágio, motivo das amortizações aqui glosadas.

A recorrente aduz que houve alienação das quotas detidas pela Mann Hummel GMBH para a Mann Hummel Ibérica, com pagamento de preço, fixado em €\$ 42.000.000,00, bem como que este valor foi observado na integralização do capital da MSJ com quotas da Mann Hummel, detidas pela Mann Hummel Ibérica. Todavia, os documentos juntados à impugnação (Anexos 5 a 7) apenas evidenciam a transferência de controle do investimento no Brasil de Mann Hummel GMBH para a Mann Hummel Ibérica, esta última uma *holding* criada para que a primeira mantivesse apenas sua feição operacional. O mencionado *contrato de compra e venda de quotas de capital* firma expressamente em seu §4º que *não foram acordadas outras garantias, considerando que a alienação é realizada em âmbito interno entre empresas pertencentes ao grupo Mann+Hummel*.

Quanto ao mencionado comprovante de pagamento juntado como Anexo 14 da impugnação (fl. 871), é de se notar que ele está datado de 05/05/2004, como convencionado naquele mesmo contrato que declara a operação realizada entre empresas do mesmo grupo (Anexo 7, fls. 806/809), mas ocorre cerca de 5 (cinco) meses após a criação do ágio, verificada em 15/12/2003, quando a Mann Hummel Ibérica integraliza capital da MSJ com ações da Mann Hummel Brasil, ações estas

adquiridas de Mann Hummel GMBH, mediante operação que somente surtiria efeitos a partir de 31/12/2003, como bem observado pela Fiscalização. Evidente que tais circunstâncias somente se verificam porque quem decide realizá-las são, apenas e tão somente, os controladores do grupo empresarial.

São estas operações internas ao grupo empresarial que fizeram surgir um item patrimonial na autuada, no suposto de rentabilidade futura, materializando alegados lucros sem a intervenção de terceiros para lhes dar substância. Decidiram os controladores do grupo afirmar que seu patrimônio representaria mais do que o escriturado em razão da expectativa de rentabilidade futura, e neste sentido constituíram uma empresa veículo para formalmente realizar a incorporação que, prevista no art. 7º da Lei nº 9.532/97, permitir-lhes-ia defender a amortização fiscal daquela riqueza internamente gerada.

Naquela ocasião, sequer havia alegação de tributação do ganho de capital, como no presente caso, mas a exigência fiscal já foi formalizada, de largada, sem qualificação da penalidade. É possível, inclusive, que lá a conduta do sujeito passivo tenha sido relativizada em razão da alegada necessidade de a transferência internacional se verificar a valor de mercado, aspecto aqui também referido.

Em tais circunstâncias, o CTN determina a interpretação da lei tributária que comina penalidades de maneira mais favorável ao acusado:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Estas as razões, portanto, para concordar, no presente caso, com o afastamento da qualificação da penalidade e, neste ponto, DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

No presente caso, consoante registrado no voto condutor do acórdão recorrido:

Por fim, no que concerne a alegação de que teria sido pago inclusive ganho de capital sobre as operações, adota a fundamentação da DRJ, que afastou qualquer efeito concreto quanto aos fundamentos da discussão em tela, verbis:

86. Quanto ao Mandado de Segurança nº 2005.33.00.018586-0 impetrado na Justiça Federal de Salvador pela empresa Griffin contra o Delegado da Receita Federal em Camaçari, os documentos de fls. 1.205 a 1.293 confirmam que seu objeto é imposto de renda incidente sobre eventual ganho de capital auferido pelos controladores estrangeiros nas operações societárias ocorridas em 2005 no Brasil, conforme esclarecido pelas autoridades autuantes (item 134 de fl. 17.983) e não contestado pela impugnante, que apenas afirmou que ao propor referida ação e depositar judicialmente agiu de forma conservadora. Assim, como o objeto deste Mandado de Segurança, que foi denegado em primeira instância, é distinto, seu resultado em nada afetará a lide contida nos presentes autos administrativos.

O pagamento do tributo sobre o ganho de capital em questão resultou da conversão em renda da União de depósito judicial promovido nos autos do Mandado de Segurança nº 2005.33.018586-0 citado, Em consulta ao sítio do Tribunal Regional Federal da 1ª Região é possível constatar que a conversão em renda da União se deu depois do trânsito em julgado da decisão que negou provimento a apelação contra sentença que denegara a segurança pretendida para *afastar a exigibilidade de suposto crédito de IR devido em razão de operações societárias consistentes na modificação do controle acionário do grupo econômico estrangeiro a*

que pertence, sob o fundamento de que a cobrança do imposto de renda na transação está de acordo com o art. 26 da Lei n. 10.833/2003 e o art. 43 do CTN, pois a diferença entre o valor das ações registrado no BACEN e o valor das cotas repassadas a holding configuram ganho de capital.

O voto condutor do acórdão que negou provimento à apelação nº 0018574-27.2005.4.01.3300 foi vertido nos seguintes termos:

A responsabilização tributária da impetrante está prevista no art. 26 da Lei n. 10.833/2003:

“Art. 26. O adquirente, pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, ou o procurador, quando o adquirente for residente ou domiciliado no exterior, fica responsável pela retenção e recolhimento do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital a que se refere o art. 18 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, auferido por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior que alienar bens localizados no Brasil.”

Nem a própria impetrante refuta que se enquadra na hipótese do referido artigo. Argumenta, em verdade, que não houve ganho de capital na aquisição societária, o que já foi afastado no AG n. 2005.01.00.061534-3 (f. 786/7), em que lhe foi indeferida a liminar:

“5- De todo modo, o fato gerador do IR, consistente no ganho de capital, em princípio ocorrerá, conforme afirma a própria agravante, ao explicitar que o valor de mercado das quotas que se pretende integralizar é “(...) superior àquele em que os investimentos das atuais controladoras, as empresas EID e Pioneer Spain, estão registradas perante o Banco Central do Brasil, BACEN”

A sentença apelada bem explicita a questão:

“Ainda que com algumas dissensões (minoritárias), a jurisprudência reconhece que havendo integralização de capital de pessoa jurídica mediante a transferência de bens de pessoa física (sócios, v. g.), constitui-se acréscimo patrimonial tributável, o que é, obviamente, fato gerador de imposto de renda. (...).

Singelamente, a espécie tributária de que se cogita vai encontrar sua matriz legal no art. 43 do CTN, definindo o fato gerador da mesma como a ‘aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I. de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II. De proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior”.

Esclarece o mesmo adminículo, na sequência, que ‘na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará a disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo (§2º do art. 43 incluído pela LC 104, de 10/01/01).

A diferença (expressiva) consignada entre os valores registrados no BACEN (registro de capital estrangeiro) e o ‘custo efetivo de aquisição’ das quotas repassadas à holding (da qual a impetrante é ‘procuradora’), ajusta-se à caracterização do fato gerador descrito acima, sendo certo ainda que o CTN, com status de lei complementar, possibilitou espaço à lei ordinária para dispor sobre o momento de sua ocorrência. Então não se vislumbra, com a vênia devida dos zelosos subscritores da inicial, onde se situa a incompatibilidade constitucional/legal das normativas postas em xeque.”

No mais, há que se ressaltar que a constitucionalidade do dispositivo, há mais de 10 (dez) anos no nosso ordenamento jurídico, somada a complexidade da matéria, exige ampla discussão e juntada de provas, a que não se presta a via eleita.

Pelo exposto, NEGOU PROVIMENTO à apelação.

Releva notar que o voto-vista declarado no mesmo julgamento indica que houve uma discussão, nos autos da ação judicial, acerca de bitributação na operação, mas isto em razão da cessão posterior do investimento na sequência de passos da operação. Veja-se:

No julgamento realizado em 07/04/2014, após o voto do eminente relator, Desembargador Luciano Tolentino Amaral, que foi acompanhado pelo Juiz Federal Convocado Cleberson José Rocha, o eminente advogado da parte impetrante fez intervenção da tribuna, solicitando esclarecimentos sobre uma eventual bitributação, que poderia incidir sobre o que denominou “Passos A e B”, em operações de transformação societárias objeto dos autos. Tendo em vista que no voto do eminente relator não havia uma específica referência a cada um dos passos mencionados pelo patrono, não fiquei seguro para proferir o voto e pedi vista dos autos.

Como a sessão ocorreu nos dias finais da minha convocação, e havia uma grande quantidade de processos com pedidos de preferência, não houve tempo hábil para análise e elaboração do voto. Depois de controvérsia sobre a possibilidade de rejuízo, sem a minha presença, entendeu-se que eu deveria retornar com o voto-vista. O processo foi-me remetido no mês passado e, agora que finalizadas minhas férias regulamentares, trago o voto.

Trata-se de uma ação de mandado de segurança, na qual a impetrante requer que a autoridade impetrada se abstenha de exigir imposto de renda sobre o eventual ganho de capital obtido em operações realizadas pelo grupo econômico do qual faz parte.

Inicialmente, é interessante fazer uma apertada síntese da demanda.

Houve operações de transformação societária, todas realizadas no mesmo dia (30 de setembro de 2005), antes ainda da impetração deste Mandado de segurança, em relação às quais a requerente entende não ter ocorrido o fato gerador do imposto de renda.

Em suas manifestações nos autos, a impetrante opta por dividir as operações realizadas nos “Passos A e B”.

O passo A consistiu no seguinte: duas empresas sediadas no exterior (EI DU PONT e PIONEER SPAIN) formaram uma holding (DU PONT HOLDCO III). Para formar a holding, integralizaram o capital com as cotas de empresas que cada uma possuía, sediadas no Brasil (DU PONT BRASIL E PIONEER BRASIL). Ocorre que essa integralização foi feita em valor de mercado, muito superior ao que estava registrado no Banco Central do Brasil. O valor registrado no BACEN, à época da impetração, era de R\$964.113.488,30 e o de mercado era R\$2.074.316.000,00.

No passo B, por sua vez, a Holding transferiu as mesmas cotas que recebeu, nos mesmos valores recebidos, para a impetrante e recebeu, em ato contínuo, as cotas da requerente, na mesma proporção do valor contribuído.

Assim, todas estas operações foram realizadas, repita-se, no mesmo dia, e sobre elas a impetrante entende não haver ganho de capital, a ensejar cobrança de imposto de renda.

Segundo a apelante, a Receita Federal teria o entendimento de que, na integralização do capital da holding por valor de mercado, em montante superior ao registrado no BACEN, haveria ganho de capital, a ser tributado pelo imposto de renda na fonte, de responsabilidade da procuradora das empresas estrangeiras no Brasil, que, na hipótese, é a impetrante (art. 26 da Lei 10.833/03).

Os argumentos da apelante são os de que não haveria alienação, pois as empresas situadas no exterior continuariam proprietárias das mesmas empresas brasileiras, mas agora de forma indireta; que o art. 26 da Lei nº 10.833/03 só faria referência a bens e a integralização, no caso, é de direitos e, que, mesmo que fossem considerados bens, não haveria realização, mas mera expectativa de ganho. Aduz, ainda, que o art. 26 é inconstitucional, pois não pode atribuir responsabilidade ao procurador, que não tem a possibilidade de fazer a retenção dos valores no caso de integralização de cotas, por afronta ao art. 45, § único, do Código Tributário Nacional.

Entendo ser importante, mais uma vez, reiterar que o meu pedido de vista se deu, única e exclusivamente, em decorrência da manifestação do ilustre advogado na tribuna, no sentido de esclarecimento sobre se haveria possibilidade de dupla incidência do imposto de renda, nos passos que denominava A e B das operações de alteração societária, e do fato de que tais passos não constavam do voto do relator. Nesse sentido, afirmo que, nos demais pontos, acompanho o eminente relator e vou me ater, nesse voto, à possibilidade de dupla autuação da Receita Federal nos passos especificados pela impetrante.

Após analisar com muito cuidado todos os elementos que constam nos autos, cheguei à conclusão que os “passos” especificados pela impetrante não podem ser considerados de uma maneira isolada, mas como estágios de uma operação única, tomada com o objetivo de promover a otimização e a estruturação de empresas no Brasil, controladas por empresas situadas no exterior, em diferentes países. É interessante enfatizar que todos os “passos” foram estudados com antecedência e feitos no mesmo dia (30 de setembro de 2005).

Como já asseverado, no Passo A, duas empresas sediadas no exterior (EI DU PONT e PIONEER SPAIN) formaram uma holding (DU PONT HOLDCO III). Para formar a holding, integralizaram o capital com as cotas de empresas que cada uma possuía, sediadas no Brasil (DU PONT BRASIL E PIONEER BRASIL). Ocorre que essa integralização foi feita em valor de mercado, muito superior ao que estava registrado no Banco Central do Brasil.

Nesse “Passo A”, entendo que houve um evidente ganho de capital. Havia duas empresas registradas no Brasil por um valor e, com a formação da holding e a integralização de seu montante somado, com avaliação pelo valor de mercado, a empresa resultante surgiu com um valor muito superior à soma dos registros anteriores. O que estava registrado por pouco mais de 964 milhões de reais passou a mais de 2 bilhões.

Em seguida, em ato contínuo, no denominado “Passo B”, esta holding, recém nascida, transferiu as mesmas cotas que recebeu, nos mesmos valores recebidos, para a impetrante (empresa brasileira) e recebeu, no mesmo momento, as cotas da requerente, na mesma proporção do valor contribuído.

Esse “Passo B”, ao meu entender, pode ser equiparado a uma permuta e não constitui nova hipótese de tributação, pois não é ganho de capital, em uma interpretação analógica ao art. 121 do RIR/99, em relação a unidades imobiliárias de pessoas físicas. É, como já observado, um estágio de uma operação única, que daria ensejo, no todo, a uma tributação.

Assim, no final das operações, ocorridas, repita-se, no mesmo dia, surgiu uma empresa, brasileira, formada pela união de outras duas empresas brasileiras, mas cujo valor integralizado é bastante superior à soma do valor registrado no Banco Central dessas mesmas empresas.

Verifica-se, nesse sentido, que houve um evidente ganho de capital e, portanto, a operação é tributável, pelos motivos que constam no voto do eminente relator, o qual seguiu o que constava na brilhante sentença.

Vê-se, ainda, que, apesar de a impetrante alegar ser mera “procuradora”, a sua qualidade, na hipótese, não é de mera mandatária, sem possibilidade de reter valores que não circulariam por seus domínios, mas também de empresa resultante da união de outras duas, em valor bastante superior ao que estava registrado no Banco Central.

Concluo, portanto, afirmando que o único reparo que faço em relação ao voto do eminente relator é no sentido de esclarecer que os “Passos A e B” são estágios de uma operação única, que pode ser objeto de tributação relativa ao imposto de renda sobre ganhos de capital, incidente uma única vez sobre toda a operação.

Diante do exposto, dou parcial provimento à apelação, apenas para esclarecer que a retenção e o recolhimento do Imposto de Renda incidente sobre o ganho de capital advindo das operações societárias de que trata os presentes autos deve ocorrer apenas

uma vez, consideradas as operações como um todo, sendo incabível a tributação em cada um dos “Passos A e B”.

É como voto.

Como se vê, no presente caso o recolhimento do imposto de renda sobre o ganho de capital não foi espontâneo, dado o questionamento judicial. Ainda assim, a atualização do valor do investimento no Brasil, detido por investidor estrangeiro, também deixa entrever que outra motivação negocial poderia haver, para além da mera reavaliação do investimento para se pretender sua amortização fiscal.

Recorde-se que, como bem firmado pela I. Relatora, deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao pedido subsidiário da Contribuinte, com respeito à repercussão da tributação sobre o ganho de capital nestes autos, em linha com o que decidido na apreciação da outra exigência contra ela formalizada, vez que não demonstrado o dissídio jurisprudencial a estabelecer a competência deste Colegiado para tanto.

Assim, o presente voto concorda com a conclusão da I. Relatora para DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte acerca da qualificação da penalidade aplicada em relação às glosas de amortização do ágio gerado em 2005.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa