



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13971.721949/2015-04  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1302-006.891 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 16 de agosto de 2023  
**Recorrente** RUI ALTENBURG  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2009, 2010

**AGIO INTERNO. REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA INTRAGRUPO. CARACTERIZAÇÃO DE FRAUDE.**

Ficou caracterizado que reestruturação societária foi simulada, com o único intuito de gerar uma despesa de ágio, gerado internamente, eis que não houve dispêndio monetário algum para a realização das operações societárias, no final da operação de reestruturação a estrutura societária resultou praticamente idêntica àquela de antes das operações, tendo ficado demonstrado que o único propósito da reorganização societária foi transferir um ágio artificialmente criado com a finalidade de criar uma despesa para diminuir o imposto devido.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. ATUAÇÃO DE DIRETOR. REESTRUTURAÇÃO COM INFRAÇÃO À LEI.**

As operações societárias discutida nos autos, caracterizadas com fraude, aconteceram com a aprovação do Recorrente, titular de 99,0% das quotas da sociedade e responsável único responsável pela administração da empresa fiscalizada, consoante a cláusula do Contrato Social. Resta caracterizada portanto que os atos ilícitos praticados se enquadram no artigo 135, III, do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilson Kazumi Nakayama - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wilson Kazumi Nakayama, Maria Angelica Echer Ferreira Feijo, Marcelo Oliveira, Savio Salomão de Almeida Nobrega, Helder Jorge dos Santos Pereira Junior, Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente)

## Relatório

Contra a empresa Altenburg Indústria Têxtil Ltda foi lavrado Auto de Infração consubstanciada no processo n.º 13971.720875/2014-08 por amortização indevida de despesas de ágio nos anos-calendários de 2009 e 2010.

No referido processo (n.º 13971.720875/2014-08) foi lavrado Termo de Sujeição passiva solidária contra o sr. Rui Altenburg, por infração prevista no art. 135, III do CTN.

Consta no Termo de Verificação Fiscal do processo n.º 13971.720875/2014-08, juntado ao presente processo às e-fls. 2842-2959, que a empresa Altenburg Indústria Têxtil Ltda se utilizou indevidamente de despesas lançadas a título de amortização de ágio gerada a partir de operação societária realizada ao longo do ano-calendário 2004.

A empresa Altenburg Indústria Têxtil Ltda utilizou a dedução de ágio considerada indevido pela Fiscalização no período de 2004 a 2010. A glosa de despesa de ágio no período 2004 a 2008 foi formalizado no processo n.º 13971.003788/2009-17 e do período 2009 e 2010 no processo n.º 13971.720875/2014-08.

No processo n.º 13971.003788/2009-17 foi mantida o lançamento em relação à indedutibilidade do ágio pelo Acórdão 1202-000.890 da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, em sessão de 6 de novembro de 2012, por maioria de votos.

Contra o Acórdão 1202-000.890 a empresa Altenburg Indústria Têxtil Ltda interpôs Recurso Especial, mas em seguida desistiu do recurso por ter optado pela inclusão do crédito tributário lançado no parcelamento especial instituído pela Lei n.º 12.996/2014.

Em relação ao processo n.º 13971.720875/2014-08, foram apresentados impugnação em apartado pelo sujeito passivo principal (Altenburg Indústria Têxtil Ltda) e pelo responsável solidário (Rui Altenburg).

As impugnações foram julgadas pela 2ª Turma da DRJ/BHE, em sessão de 09 de setembro de 2014, tendo sido prolatado o Acórdão 02-59.955, que manteve a autuação e a sujeição passiva solidária do sr. Rui Altenburg.

O sujeito passivo principal Altenburg Indústria Têxtil Ltda apresentou desistência do contencioso administrativo no processo n.º 13971.720875/2014-08, por ter incluído o crédito tributário apurado no parcelamento especial instituído pela Lei n.º 12.996/2014.

Encaminhado o processo para a Unidade Preparadora, esta inicialmente entendeu que apesar do sujeito passivo solidário Rui Altenburg não ter desistido formalmente do contencioso administrativo, o pedido de parcelamento impediria a apreciação de eventual recurso por ele apresentado, o qual só retomaria seu curso normal na hipótese de eventual rescisão do parcelamento pretendido pelo contribuinte principal, com base nas disposições contidas no artigo

5º, §§1º e 2º, e artigo 7º, §§ 4º e 6º, da Portaria RFB n.º 2.284/2010, e decidiu manter o processo n.º 13971.720875/2014-08 na Unidade Preparadora para fins de controle e acompanhamento do parcelamento. Foi dada ciência do Despacho ao sujeito passivo solidário acerca da decisão administrativa.

Posteriormente, contudo, a Autoridade Administrativa mudou seu entendimento acerca do recurso apresentado pelo sujeito passivo solidário, entendendo que o mesmo se limitou à contestação do vínculo de responsabilidade solidária que lhe fora atribuído nos lançamentos, sem haver qualquer desistência formal quanto à impugnação por ele interposta.

Pelo fato do processo n.º 13971.720875/2014-08 estar sob acompanhamento do parcelamento do crédito tributário lançado, foi então aberto o presente processo (13971.721949/2015-04) com cópia integral do contido nos autos do processo n.º 13971.720875/2014-08, para fim de dar seguimento ao contencioso instaurado pelo Recorrente, exclusivamente em relação à questão da responsabilidade solidária.

Foi dada ciência por Despacho ao Recorrente da nova decisão.

O Recorrente apresentou recurso voluntário (e-fls. 3989-3999), onde alega que a Autoridade Fiscal não discriminou quais atos praticados com excesso de poderes foram atribuídos ao Recorrente como identificadores da responsabilidade solidária.

Como a responsabilidade solidária não pode ser presumida, sendo necessário a apresentação de uma prova inquestionável e não apenas indícios, entende o Recorrente que deve ser afastada a responsabilidade solidária.

Requer ao final a desconsideração da imputação de responsabilidade solidária.

É o Relatório.

## **Voto**

Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, assim dele conheço e passo a analisá-lo.

## **Delimitação da lide**

Conforme relatado acima, no presente processo se analisa apenas a sujeição passiva solidária do Recorrente, que foi arrolado como responsável solidário no lançamento de ofício no Auto de Infração nos autos do processo n.º 13971.720875/2014-08.

A operação societária que gerou o ágio considerado indevido pela Fiscalização ocorreu no ano-calendário 2004, e no período de 2004 a 2010 a empresa Altenburg Indústria Têxtil Ltda deduziu as despesas de amortização de ágio, que foram glosadas pela Fiscalização. As glosas foram analisadas nos processos n.º 13971.003788/2009-17 (período de 2004 a 2008) e 13971.720875/2014-08 (período 2009-2010).

No presente processo, não se discutirá o lançamento da glosa da despesa do ágio, uma vez que houve decisão no contencioso administrativo em ambos os processos, e embora o contribuinte principal (Altenburg Indústria Têxtil Ltda) tenha apresentado recurso, desistiu formalmente deles para incluir o crédito tributário apurado no parcelamento especial instituído pela Lei n.º 12.996/2014.

### **Sujeição Passiva Solidária**

A acusação fiscal contra o contribuinte é por conta de circunstâncias que se enquadrariam na hipótese de responsabilidade pessoal solidária disposta no artigo 135, III do CTN, conforme consta no Termo de Sujeição Passiva Solidária (e-fl. 3013), devidamente entregue ao Recorrente.

A Autoridade Fiscal relata que as circunstâncias que levaram à considerar o Recorrente como responsável solidário estão contidas no item 3 do Termo de Verificação Fiscal:

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, no curso da Auditoria realizada sob a égide do mandato de Procedimento Fiscal n.º 0900100.2013.00070-3, em face da CONTRIBUINTE acima referida, constatamos circunstâncias que materializam a hipótese de responsabilidade pessoal solidária, nos termos do artigo 135, III, da Lei n.º 5.175, de 1996 (Código tributário Nacional). Estas circunstâncias estão detalhadas no Item 3 do TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL, parte integrante dos Autos de Infração de IRPJ e CSLL constantes no Processo Administrativo Fiscal n.º 13971.720875/2014-08.

O Termo de Verificação Fiscal do processo n.º 13971.720875/2014-08 foi juntado às e-fls. 2842-2959).

Vejamos então quais as circunstâncias a que se refere a Autoridade Fiscal.

A Autoridade Fiscal relata que a operação que gerou o ágio considerado indevido ocorreu em 2014, quando então o Recorrente detinha 99,00% da empresa autuada e ocupava o cargo de Diretor Presidente:

#### **a) Descrição da Operação Geradora do Ágio**

Preliminarmente, é necessário tecer considerações sobre os diversos eventos de reorganização societária que foram engendrados pelos controladores da FISCALIZADA. A sequência de tais eventos, num curto espaço de tempo, propiciou à ALTENBURG a escrituração de “ágio na aquisição de investimento”, que, a partir de dezembro de 2004, resultou na contabilização de elevadas despesas de amortização. Além disso, tal reorganização permitiu que houvesse a contabilização de reserva especial, com aumento considerável do patrimônio líquido da contribuinte, o que possibilitou o pagamento de valores elevados a título de juros sobre o capital próprio, infração, que como já dito, será abordada adiante neste termo.

#### **i. Situação Original (agosto de 2004).**

Conforme a consolidação do Contrato Social da ALTENBURG, efetuada através da 24ª alteração contratual (PAF 2009 - VOL 01 - DOC 08), vê-se que a

FISCALIZADA foi criada em 1980, tendo por objeto a “*produção e comercialização de mantas, edredons, acolchoados, colchas, travesseiros e artigos de cama, mesa, banho e decoração, bem como artigos têxteis, a importação e exportação*”. Ela possuía, então, um capital social de R\$ 8.000.000,00, distribuídos entre três sócios: uma empresa holding, a ALTENPAR, e o casal RUI e IRENE ALTENBURG:

**Tabela 1: Composição Societária da ALTENBURG em 18/08/2004**

SÓCIOS	COTAS	VALOR (R\$)	PERCENTUAL
ALTENBURG PARTICIPAÇÕES LTDA	7.920.000	7.920.000,00	99,00%
RUI ALTENBURG	78.400	78.400,00	0,98%
IRENE ALTENBURG	1.600	1.600,00	0,02%
TOTAL	8.000.000	8.000.000,00	100,00%

Ainda conforme a referida consolidação do contrato social, o sócio RUI ALTENBURG exercia a função de Diretor Presidente, de forma plenipotenciária e exclusiva, conforme a seguinte cláusula:

#### CLÁUSULA NONA - ADMINISTRAÇÃO DA SOCIEDADE

A sociedade será administrada pelo sócio administrador RUI ALTENBURG, já qualificado, que usará a denominação de Diretor Presidente, a quem compete com exclusividade, a administração de todos os negócios sociais, cabendo-lhe aplicar, isoladamente, todos os atos e operações referentes ao objeto social.  
(grifei)

Na verdade, RUI ALTENBURG possuía de forma indireta a quase totalidade das cotas da empresa fiscalizada, já que detinha 99,96% do capital da controladora ALTENPAR, com a diminuta participação restante pertencente a seus filhos, conforme ilustra a tabela a seguir:

**Tabela 2: Composição Societária da ALTENPAR na data de sua constituição.**

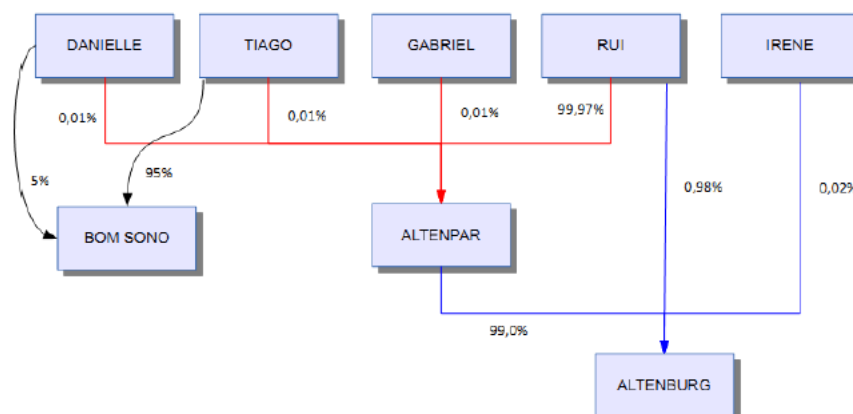
SÓCIOS	COTAS	VALOR (R\$)	PERCENTUAL
RUI ALTENBURG	7.920.000	7.920.000,00	99,96%
DANIELLE ALTENBURG	1.000	1.000,00	0,01%
TIAGO ALTENBURG	1.000	1.000,00	0,01%
GABRIEL ALTENBURG	1.000	1.000,00	0,01%
TOTAL	7.923.000	7.923.000,00	100,00%

A Autoridade Fiscal relata como ocorreram as operações de reorganização que geraram o ágio, a partir da composição societária de 18/08/2004:

(...)

Temos, portanto, um grupo empresarial familiar, sob o comando exclusivo do patriarca, já que RUI ALTENBURG também exercia, de forma plena e privativa, o cargo de Diretor Presidente de ALTENPAR. O diagrama a seguir ilustra a organização societária detida pela família, já contemplando a empresa BOM SONO, cujos detalhes serão expostos a seguir:

Figura 1: Situação Inicial do Grupo ALTENBURG (18/08/2004)



## ii. Ingresso da BOM SONO no Capital da ALTENBURG

No último dia de agosto de 2004, a ALTENPAR foi substituída pela empresa BOM SONO no quadro societário da FISCALIZADA. Tal ingresso ocorreu pelo aumento brutal do capital social da empresa BOM SONO, o qual foi integralizado pela ALTENPAR com as quotas que esta possuía da FISCALIZADA, tendo sido gerado ágio neste processo de “aquisição”.

Vejam, então, em detalhes, a operação societária e seus reflexos no patrimônio da empresa BOM SONO.

### ✓ Situação da Empresa BOM SONO antes do evento

Anteriormente ao evento, a empresa BOM SONO tinha capital social pouco expressivo, de apenas R\$ 10.000,00, distribuídos entre os 02 sócios, filhos de RUI ALTENBURG, conforme consolidação contida na 3ª Alteração Contratual (PAF 2009 - VOL 02 - DOC 13).

Tabela 3: Composição Societária de BOM SONO até 31/08/2004.

SÓCIOS	COTAS	VALOR (R\$)	PERCENTUAL
DANIELLE ALTENBURG	500	500,00	5,00%
TIAGO ALTENBURG	9.500	9.500,00	95,00%
TOTAL	10.000	10.000,00	100,00%

Apesar de aparentemente ser empresa independente da FISCALIZADA, já que possuía quadro societário distinto desta, sem existência de investidores em comum, veremos adiante que se tratam de empresas visceralmente interligadas.

### ✓ Aumento do Capital Social da BOM SONO

O evento societário aqui relatado formalizou-se na 4ª alteração contratual da empresa BOM SONO, lavrada em 31/08/2004 e registrada em 30/09/2004 (PAF 2009 - VOL 02 -DOC 14). Para melhor compreensão o abordaremos em partes, iniciando pelo aumento de capital determinado pela seguinte cláusula daquele instrumento:

1.2 - Os sócios têm justo e contratado que o Capital Social de R\$ 10.000,00(...) é aumentado em R\$ **66.015.180,00 (...), com emissão pela sociedade de mais 66.015.180 (...)** novas cotas com valor unitário de R\$ 1,00 ... (grifei)

Assim, tem-se um aumento descomunal do capital social da empresa BOM SONO, que será fomentado justamente pelo ingresso da ALTENPAR na sociedade. A partir desta alteração contratual, também esta empresa passou a ser administrada por RUI ALTENBURG, de forma exclusiva, conforme cláusula III.2 da 4ª Alteração Contratual em comento.

#### ✓ Realização do Capital Social Aumentado

A cláusula seguinte espelha a forma de integralização deste capital social, totalmente subscrito pela ALTENPAR, pela transferência à BOM SONO de todas as 7.920.000 quotas da FISCALIZADA por ela detidas:

1.2.2 - A **Sócia Ingressante Altenburg Participações Ltda, ..., subscreve R\$ 66.015.180,00 (...)** representados por **7.920.000 (...)** quotas de capital social, de sua titularidade e domínio, emitidas pela sociedade **ALTENBURG INDÚSTRIA TÊXTIL LTDA ..., avaliadas a valor de mercado**, conforme Laudo de Avaliação anexo, emitido em 31/07/2004 pela Target Consultores Associados Ltda, ... (grifei)

Uma característica desta etapa da reorganização societária merece destaque: apesar do expressivo aumento de capital e de suas consequências no patrimônio da empresa BOM SONO, não houve o desembolso de um único centavo sequer nesta operação, por nenhuma das partes envolvidas. (grifei)

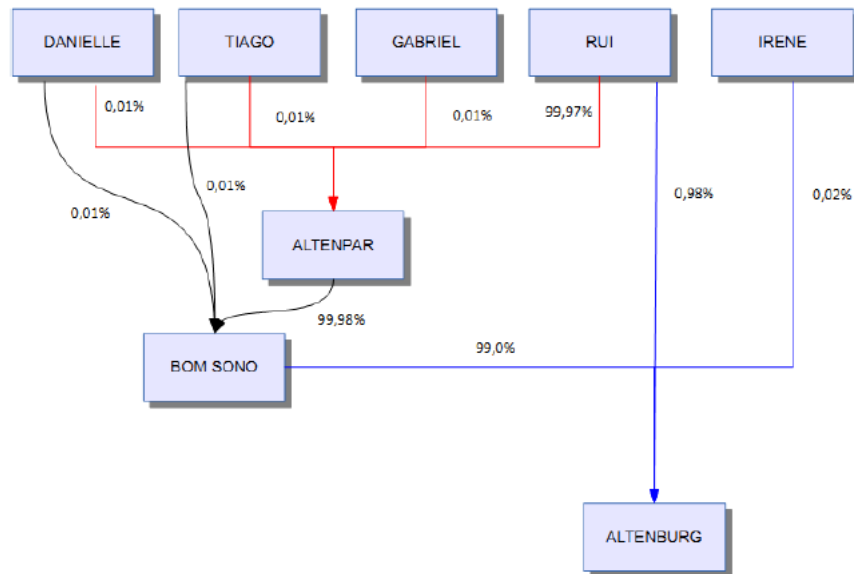
A Autoridade Fiscal relata então como se deu a transferência do ágio da empresa veículo (BOM SONO) para a fiscalizada (Altenburg Indústria Têxtil Ltda):

#### ✓ Ágio Considerado na Operação

No caso da empresa BOM SONO, houve o registro de ágio “pago” na aquisição das cotas da FISCALIZADA, já que as recebeu para integralização do capital aumentado pelo seu suposto valor de mercado, o equivalente a R\$ 66.015.180,00, muito superior ao valor patrimonial de tais cotas. Tal ágio, no montante de R\$ 49.122.772,41, não representou de imediato nenhum reflexo tributário para a BOM SONO, já que não pôde ser amortizado para a apuração do IRPJ e da CSLL, conforme artigos 385, 386 e 391 do RIR/99.

O diagrama a seguir explicita a situação acionária das empresas do grupo após o ingresso da BOM SONO no capital da FISCALIZADA:

Figura 2: Ingresso da BOM SONO na ALTENBURG



A evolução da composição societária da empresa BOM SONO, inclusive com este evento, pode ser visualizada na Tabela 04, adiante neste termo.

### iii. Cisão da BOM SONO

Em 30/11/2004, a BOM SONO promoveu duas alterações contratuais:

5ª Alteração Contratual (PAF 2009 - VOL 02 - DOC 15): incorporação da empresa PLUMI CONFECÇÕES LTDA (CNPJ 04.092.057/2001-19), pertencente ao mesmo grupo familiar, cujas cotas pertenciam, naquele momento, a IRENE REUTER ALTENBURG e DANIELLE ALTENBURG, aqui já qualificadas. Tal operação não tem interesse específico para a presente auditoria, e elevou o capital social da empresa BOM SONO em apenas R\$ 11.000,00;

6ª Alteração Contratual (PAF 2009 - VOL 02 - DOC 16): cisão parcial da empresa, com absorção da parcela cindenda pela FISCALIZADA, conforme detalhamento agora exposto. (grifei)

As condições da cisão em tela estão expressas no PROTOCOLO E JUSTIFICATIVA DE CISÃO PARCIAL SEGUIDA DE ABSORÇÃO DA PARCELA CINDENDA DA SOCIEDADE BOM SONO LTDA PELA SOCIEDADE ALTENBURG INDÚSTRIA TÊXTIL LTDA, celebrado em 30/11/2004 (PAF 2009 - VOL 02 - DOC 12). Conforme este instrumento e a 6ª alteração contratual da empresa, há redução expressiva do capital social da empresa BOM SONO, que era de R\$ 66.036.180,00 e passou, após a cisão, a ser de apenas R\$ 21.000,00 (lembrando que na situação inicial, o capital da BOM SONO era de R\$ 10.000,00). Tal redução ocorreu pelo fato da parcela vertida ter alcançado o valor de R\$ 66.015.180,00 do patrimônio líquido da empresa cindida, representado pelas 7.920.000 cotas que esta possuía da empresa ALTENBURG, recebidas 3 meses antes. Vejamos, por partes, as características e consequências desta operação.

#### ✓ Anulação do Aumento de Capital da Empresa BOM SONO:

Recordando, a BOM SONO havia aumentado seu capital social em 31/08/2004, integralizado exclusivamente pela ALTENPAR, justamente com as cotas que esta possuía da FISCALIZADA. Não por coincidência, estas quotas da ALTENBURG recebidas pela BOM SONO representam exatamente a parcela transferida do patrimônio da cindida BOM SONO para a própria ALTENBURG, resultando na redução de seu capital social conforme as seguintes cláusulas de sua sexta alteração contratual:

**II – REDUÇÃO DE CAPITAL E DIMINUIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA EM VIRTUDE DA CISÃO PARCIAL:**

II.1 – Em face da operação de Cisão Parcial, os sócios têm justo e contratado a redução do capital social na proporção da parcela cindida, diminuindo a participação da sócia ALTENBURG PARTICIPAÇÕES LTDA, já que esta sócia passará também a participar diretamente na cindenda ALTENBURG INDÚSTRIA TÊXTIL LTDA., já qualificada, conforme especificado no “Protocolo de Justificativa de Cisão Parcial seguida de Absorção de Parcela Cindenda”, anexo.

II.2 – Em face da cisão parcial ora aprovada, o capital social será reduzido em R\$ 66.015.180,00 (...), com o cancelamento de 66.015.180 (...) quotas de capital.

II.3 – Face à redução aprovada, o capital social passa a ser de R\$ 21.000,00 ...

Assim, a operação de cisão anulou por completo os efeitos da 4ª alteração contratual da BOM SONO, conforme mostra a evolução de seu capital social espelhada na tabela a seguir.

**Tabela 4: Composição Societária da Empresa BOM SONO (cota = R\$ 1,00).**

SÓCIOS	ANTES DE 31/08/2004	4ª ALTERAÇÃO 31/08/2004	5ª ALTERAÇÃO 30/11/2004	6ª ALTERAÇÃO 30/11/2004
ALTENBURG PARTICIPAÇÕES		66.015.180	66.033.180	18.000
DANIELE ALTENBURG	500	500	1.000	1.000
TIAGO ALTENBURG	9.500	9.500	1.000	1.000
GABRIEL ALTENBURG			1.000	1.000
TOTAL	10.000	66.025.180	66.036.180	21.000

A composição societária da empresa BOM SONO não retornou exatamente à situação anterior a 31/08/2004 exclusivamente por conta da 5ª alteração contratual ocorrida, onde houve um rearranjo societário por conta da incorporação da empresa PLUMI CONFECÇÕES LTDA, com consequente ingresso de sócio, seguido de saída, cessão e transferência de cotas. Nem mesmo as 18.000 cotas que permaneceram em poder da ALTENPAR são originárias de seu ingresso na sociedade através da 4ª alteração contratual. Na verdade, foram recebidas dos demais sócios por ocasião da 5ª alteração contratual, conforme cláusula III, “b” e “c”, daquele instrumento.

Assim, a 4ª e 6ª alterações contratuais promovidas se anulam, e, consideradas em conjunto, não trazem qualquer consequência patrimonial, contábil ou tributária para a BOM SONO, conforme será mais bem explorado oportunamente neste Termo

**✓ Saída da Empresa BOM SONO do quadro da FISCALIZADA**

Conforme visto anteriormente, a BOM SONO passou a deter investimento na ALTENBURG em 31/08/2004, pela integralização de capital efetuada pela ALTENPAR com as cotas que esta possuía da FISCALIZADA. Tal investimento foi integralmente vertido por ocasião da cisão, justamente para a empresa investida, conforme seguintes trechos do “Protocolo de Justificativa de Cisão Parcial seguida de Absorção de Parcela Cindenda” (PAF 2009 - VOL 02 - DOC 12):

I.4. Tendo em vista que os ativos da Cindida componentes da parcela cindenda são, exclusivamente, quotas emitidas pela Cindenda, em decorrência da operação de cisão parcial e absorção subsequente, tais ativos serão transferidos para os sócios da Cindida, aumentando a sua participação no capital da Cindenda, não havendo compensação de participações em razão do evento;

I.5. O patrimônio líquido vertido em favor da Cindenda é de R\$ 66.015.180,00 (...) avaliado a valor contábil conforme Laudo dos peritos em anexo, representado por 7.920.000 (...) quotas emitidas pela Cindenda, e de propriedade da Cindida, que são transferidas neste ato para sua sócia ALTENBURG PARTICIPAÇÕES LTDA., já qualificada; Considerando que a Cindida, seus sócios e a Cindenda integram o mesmo grupo econômico, não haverá compensações adicionais àquelas descritas no item anterior para os sócios da Cindida, bem como, não haverá transferência de quotas para os demais sócios da Cindenda, anuindo estes expressamente com este negócio jurídico, renunciando ao direito de pleitear proporcionalidade de tasi quotas, posto que participam no capital da sócia da Cindida.

Conforme se observa, a FISCALIZADA é ao mesmo tempo, investida e cindenda, recebendo, como patrimônio vertido da empresa cindida, suas próprias cotas. Pelo mesmo ato, os sócios da FISCALIZADA deliberaram que tais cotas seriam repassadas à empresa ALTENPAR, sócia da empresa cindida.

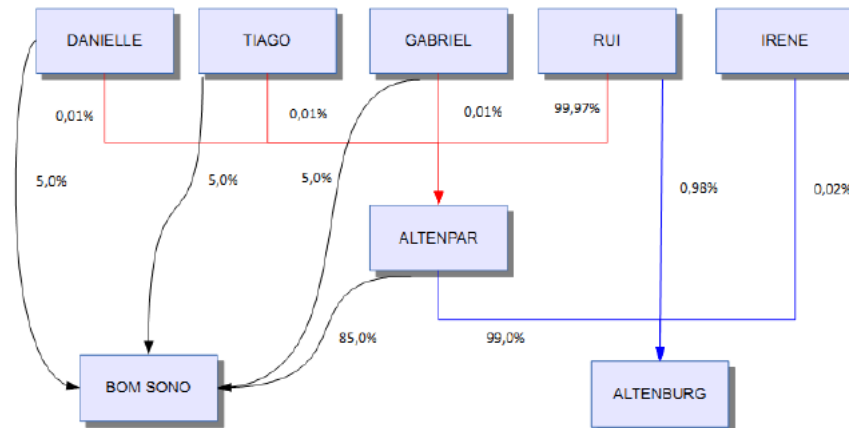
**✓ Retorno do Capital Social da FISCALIZADA para a ALTENPAR:**

Em virtude da operação de cisão, a ALTENPAR voltou a deter a maior parcela do capital social da FISCALIZADA. Assim, anteriormente à cisão, a empresa ALTENPAR detinha indiretamente o controle da ALTENBURG, já que possuía 99,98% da BOM SONO, que por sua vez possuía 99,00% das cotas da ALTENBURG. Com a cisão, a ALTENPAR passou a deter novamente 7.920.000 cotas da empresa, retornando exatamente à situação anterior a 31/08/2004.

A estrutura societária final ficou quase idêntica à estrutura original:

A situação final do Grupo, antes do evento de aumento de capital promovido pela 26ª Alteração Contratual da FISCALIZADA, está a seguir demonstrado:

Figura 3: Cisão da BOM SONO e Transferência das Cotas para a ALTENPAR



Na verdade este diagrama nem precisava ser exposto, pois evidencia uma estrutura societária idêntica a da Figura 01, à exceção de uma participação que a ALTENPAR manteve na BOM SONO (18.000 quotas) e o ingresso do sócio GABRIEL na BOM SONO (1.000 quotas), o que não muda em praticamente nada a distribuição do patrimônio entre os membros do Grupo Empresarial. Veja-se que isto ocorreu justamente pelo fato dos atos engendrados pelo grupo empresarial serem perfunctórios, sem substância econômica!

A Autoridade Fiscal relata então o real propósito da reorganização societária, transferir o ágio para dedução pela Fiscalizada e aumentar indevidamente o valor nominal do seu Patrimônio Líquido, para aumentar a dedutibilidade dos Juros sobre Capital Próprio:

#### ✓ Transferência do Ágio para a FISCALIZADA

A princípio, as operações aqui abordadas parecem não ter nenhum propósito específico, já que a cisão ocorrida acabou por anular os efeitos da cessão de cotas de emissão da empresa fiscalizada feita pela ALTENPAR para a BOM SONO. Ou seja, a cisão retornou ao status anterior ao ingresso da empresa BOM SONO na sociedade, sem efeitos societários para as três empresas envolvidas.

Já para a FISCALIZADA, a cisão implicou em importantes consequências contábeis. Conforme já visto, o patrimônio vertido foi de R\$ 66.015.180,00, representado por 7.920.000 cotas de emissão da própria ALTENBURG. Tal valor pode ser dividido da seguinte forma:

- R\$ 16.892.407,59: valor patrimonial das cotas vertidas, conforme valores contabilizados pela FISCALIZADA;
- R\$ 49.122.772,41: ágio considerado quando do aumento de capital da BOM SONO com a utilização destas cotas ora vertidas.

A forma de contabilização adotada pela empresa está explicitada em sua resposta ao quesito 07 do Termo de Início de Procedimento Fiscal (PAF 2009 - VOL 02 – DOC 17):

Informar qual a composição do valor de R\$ 49.122.772,41 informado na linha 47 (Demais Aplicações em Despesas Amortizáveis) da Ficha 36A

(Ativo – Balanço Patrimonial) de sua DIPJ relativa ao ano-calendário 2005;

Em sua resposta (PAF 2009 - VOL 02 - DOC 18), a FISCALIZADA esclareceu que o valor questionado referia-se “ao ágio com fundamento na ‘Rentabilidade Futura’ o qual, ..., passou a ser contabilizado como Ativo Diferido, nos termos do inciso II, do art. 1º, da IN 11/99”. E continuou, afirmando que “registrou-se valor nessa conta porque a controlada – Altenburg Indústria Têxtil Ltda. -, ao absorver parcela cindida da sociedade cindenda/controladora – Bom Sono Ltda. -, trouxe para si patrimônio consistente em cotas de sua emissão, fazendo com que se operasse a ‘anulação’ do investimento contra as contas de patrimônio líquido, sendo a diferença (Ágio-II), registrado à conta de Ativo Diferido, nos termos do art. 1º, II, da IN 11/99 c/c §§ 2º e 7º, do art. 386, do RIR/99 e legislação de regência”

Assim, quanto ao valor patrimonial das cotas vertidas não foi feito qualquer lançamento contábil pela contribuinte (R\$ 16.892.407,59). Foi efetuado apenas o registro relativo à mudança dos detentores das cotas vertidas, que retornaram da BOM SONO para a holding ALTENPAR. Tal alteração refletiu-se no patrimônio líquido da ALTENBURG, conforme o seguinte lançamento contábil, com a mera alteração da titularidade das cotas transferidas:

Data	Histórico	Conta Contábil	Crédito	Débito
01/12/04	Absorção de parcela cindenda conforme protocolo e 26ª alteração contratual	Patrimônio Líquido - Capital Social: 2830 - Altenburg Participações Ltda.	7.920.000,00	
		Patrimônio Líquido - Capital Social: 2978 - Bom Sono Ltda.		7.920.000,00

Já o ágio vertido juntamente com o investimento implicou em expressivo aumento do valor do patrimônio líquido contabilizado pela FISCALIZADA, pela constituição de reserva de capital com contrapartida no ativo diferido, conforme ilustra o lançamento contábil efetuado à época, ora reproduzido:

Data	Histórico	Conta Contábil	Crédito	Débito
01/12/04	Ágio na aquisição da Bom Sono Ltda conforme protocolo e justificativa de cisão parcial celebrado em 30/11/04.	Patrimônio Líquido - Reservas de Capital: 2854 - Ágio na aquisição de investimentos	49.122.772,41	
		Ativo Diferido: Ágio em investimentos: 1578 - Bom Sono Ltda		49.122.772,41

Tais incrementos no ativo e no patrimônio líquido trazem duas consequências tributárias importantes, ambas exploradas pela FISCALIZADA: possibilidade de amortização do ágio e maior base de cálculo para despesas de pagamento de juros sobre o capital próprio.

Neste tópico detalharemos os aspectos da amortização do ágio efetivada pela FISCALIZADA, e mais adiante, em tópico específico, abordaremos a questão dos juros sobre o capital próprio.

Na sua impugnação, o Recorrente alega que não participou dos atos societários mencionados pela Autoridade Fiscal com o intuito de fraudar a legislação tributária, pois os atos eram de conhecimento do FISCO, entendendo que os disposto nos arts. 100, III e 146 do CTN davam suporte aos seus atos e os negócios/atos jurídicos foram lícitos, e que a acusação fiscal foi

desprovida de amparo legal e consubstanciada em fatos não comprovados, em flagrante desrespeito à ordem jurídica.

A DRJ analisou o Termo de Verificação Fiscal, entendendo que estariam detalhadamente descritos as condutas da empresa fiscalizada e do Recorrente como administrador da empresa, que levaram inclusive à qualificação da multa de ofício, e concluiu pela ocorrência de dolo específico do Recorrente como administrador da empresa Altenburg, que teria perpetrado o planejamento tributário no sentido de criar artificialmente ágio e a reorganização societária necessária para amortizá-lo deixando de pagar tributo.

A DRJ considerou que os negócios jurídicos foram praticados de forma simulada, nos termos do §1º do art. 167 do Código Civil, de modo que a situação se enquadraria como fraudulenta, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.602/64, justificadora da multa qualificada de 150% prevista no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96 e manteve a responsabilidade pessoal e solidária do Sr. Rui Altenburg.

No recurso voluntário o Recorrente afirma que a Autoridade Fiscal interpretou os negócios jurídicos lícitos por ele praticados como crime contra a ordem tributária, sem se dar ao trabalho de constatar as acusações apontadas, utilizando-se de presunções levantadas em fiscalização anterior, ainda sem decisão administrativa final.

Afirma que jurisprudência não admite a presunção em matéria de responsabilidade, seja solidária ou subsidiária, eis que um indicio ou presunção não poderiam promover qualquer ato que obstrua o exercício regular da atividade da empresa.

Aduz o Recorrente que a Autoridade Fiscal não discriminou ou discorreu sobre os atos atribuídos ao Recorrente que caracterizariam responsabilidade solidária.

Não assiste razão ao Recorrente.

Há que consignar que embora ao Recorrente tenha sido imputado a responsabilidade solidária ao Auto de Infração do período 2009-2010, os fatos que ensejaram o lançamento (utilização indevida de despesa de ágio), ocorreram no ano-calendário 2004, com a reorganização societária que originou o ágio interno detalhadamente descrito no Termo de Verificação Fiscal.

No presente processo não se discute a ilicitude da reorganização societária levada a efeito pela empresa fiscalizada e pelo Recorrente como seu sócio majoritário e administrador. A decisão administrativa nos processos nº 13971.003788/2009-17 e 13971.720875/2014-08, concluíram pela ilicitude dos atos, mantendo os lançamentos.

Mesmo não cabendo no presente processo a discussão sobre a licitude do aproveitamento da despesa do ágio, entendo que ficou claramente caracterizada a simulação, com o reconhecimento de ágio interno, com o único intuito de gerar uma despesa para redução indevida da base de cálculo do lucro real.

Isto porque o ágio foi gerado internamente entre empresas do grupo familiar, não houve dispêndio monetário algum para a realização das operações societárias, no final da operação de reestruturação a estrutura societária resultou praticamente idêntica àquela de antes

das operações, tendo ficado demonstrado que o único propósito da reorganização societária foi transferir um ágio artificialmente criado com a finalidade de criar uma despesa para diminuir o imposto devido.

Em situações como a aqui analisada a Câmara Superior de Recursos Fiscais julgou indevido a amortização da despesa com ágio gerado internamente, como nos julgados cuja ementa estão reproduzidas abaixo:

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

Ano-calendário: 2008

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO.

Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de ágio que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem qualquer dispêndio, e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada.

(Acórdão 9101-005.778, de 09 de setembro de 2021 da 1ª Turma da CSRF)

=====

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

ÁGIO INTERNO. IMPOSSIBILIDADE DE AMORTIZAÇÃO.

Inadmissível a formação de ágio por meio de operações realizadas dentro do grupo econômico.

(Acórdão 9101-003.534, de 04 de abril de 2018 da 1ª Turma da CSRF)

=====

Em outros julgados a CSRF entendeu que o ágio interno caracteriza a ocorrência de fraude, como nos julgados cuja ementa foram abaixo colacionadas:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

MULTA QUALIFICADA. ÁGIO INTERNO. ÁGIO DE SI MESMO. OCORRÊNCIA DE FRAUDE E CONLUÍO.

A consecução de atos que culminaram com a supressão ilícita de tributos, obtida com a dedução da amortização de ágio, ágio esse que, surgido da reavaliação de participação na empresa autuada, em operação intragrupo, foi por ela mesma contabilizado e deduzido, de forma artificial e sem qualquer dispêndio, evidencia conduta dolosa tendente a impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal ("fraude", na inteligência do art. 72 da Lei n.º 4.502, de 1964) e ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas visando os efeitos em questão ("conluio", conforme art. 73 da mesma Lei). Impõe-se, assim, a qualificação da multa de ofício.

(Acórdão 9101-002.503, de 12 de dezembro de 2016 da 1ª Turma da CSRF)

=====

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2006

ÁGIO INTERNO. QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO.  
CABIMENTO.

A geração de ágio decorrente de operações societárias realizadas entre empresas de um mesmo grupo econômico (ágio interno) é reveladora da intenção do sujeito passivo em artificialmente reduzir ou evitar a incidência do IRPJ e da CSLL e, portanto, autoriza a qualificação da multa de ofício.

(Acórdão 9101-004.590, de 04 de dezembro de 2019 da 1ª Turma da CSRF)

O Acórdão da DRJ no processo n.º 13971.720875/2014-08 foi preciso ao caracterizar o dolo do Recorrente, pelo que adoto seus fundamentos, que abaixo transcrevo:

No Relatório Fiscal, item 5 (titulado como: *Da Sujeição Passiva Solidária*), o Fisco relata o porquê adotou tal medida e quais os fundamentos e bases legais que a ancoram. Na impugnação apresentada, tal medida levada a cabo pela Fiscalização foi rebatida, tendo sido alegado, em síntese, que a fiscalização não fundamentou quais fatos embasariam a capitulação legal para a responsabilização com base no CTN, art. 135, III.

Acrescenta que o termo foi genérico e que não se pode atribuir a responsabilidade solidária com base em indícios e que somente nos casos em que constatado o excesso ou intuito de infringir a lei é que poderia haver tal atribuição.

A defesa apresentada pelo sujeito passivo solidário versa exclusivamente sobre sua responsabilidade não adentrando no mérito da exigência fiscal.

No caso concreto, pelas provas carreadas nos autos, ficou demonstrado que a pessoa jurídica, sonegou tributos, por meio de operação simulada que impediu ou retardou, total ou parcialmente, o conhecimento pela autoridade fiscal da ocorrência do fato gerador.

Vale notar que a Fiscalização, à luz do art. 135, III, do CTN, deu enfoque à responsabilidade solidária e pessoal do sócio e administrador Sr. Rui Altenburg, que exerceu o cargo de Diretor-Presidente das empresas Altenburg, Altenpar e Bom Sono quando da reorganização societária efetivada pelo Grupo Altenburg, tendo participado ativamente nos respectivos atos societários e incorrido em infração à lei, por ser o responsável pelas decisões relatadas no Relatório Fiscal.  
(grifei)

O dispositivo legal invocado pelo Fisco, art. 135, do CTN, preceitua que:

"Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

**III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.** " (Grifou-se)

Desta forma, este dispositivo legal determina que qualquer das pessoas citadas nos incisos I, II e III, que praticar determinado ato, com excesso de poderes ou violação à lei, contrato social ou estatutos, responde pelo crédito tributário que dele advier. Deste modo, prevalece na doutrina e na jurisprudência a responsabilidade tributária subjetiva dos administradores. O administrador, de fato ou de direito, somente é responsável por atos por ele praticados, de forma dolosa ou culposa, no exercício da gestão da pessoa jurídica (domínio dos fatos), que representem infração à lei ou excesso de poderes, ou seja, um ato ilícito. Neste sentido, transcreve-se abaixo o voto vencido do Ministro Ari Pargendler, do Superior Tribunal de Justiça, proferido no REsp 1.674/GO:

"(...) não basta, para tipificar a responsabilidade do sócio-gerente, o inadimplemento da sociedade, porque este pode decorrer do risco natural aos negócios (...) a falta de pagamento de tributos, quando resulta de álea natural aos negócios, não pode ser assimilada à infração prevista no art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional; esta é modalidade restrita de infração à lei, **aquela em que o sócio-gerente da pessoa jurídica, através de procedimentos ilícitos, visa a encobrir a própria obrigação tributária** (v.g.. **falta de escrituração regular**) ou a diminuir as garantias do crédito tributário (v.g..dissolução irregular da sociedade) (...) (grifo nosso) . "

Quanto à natureza da responsabilidade derivada do art. 135, III, CTN, a interpretação sistemática deste artigo conduz ao reconhecimento da responsabilidade solidária dos administradores, da mesma forma que os arts. 124 e 125 do CTN. O Novo Código Civil, exemplarmente, assim determina:

Art. 1.016. "Os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções (grifo nosso)".

Enquanto que a Lei nº 6.404/1976 já dispunha o seguinte:

"Art. 158. O administrador não é pessoalmente responsável pelas obrigações que contrair em nome da sociedade e em virtude de ato regular de gestão; responde, porém, civilmente, pelos prejuízos que causar, quando proceder:

I - dentro de suas atribuições ou poderes, com culpa ou dolo;

II - com violação da lei ou do estatuto.

§ 1º O administrador não é responsável por atos ilícitos de outros administradores, salvo se com eles for conivente, se negligenciar em descobri-los ou se, deles tendo conhecimento, deixar de agir para impedir a sua prática. Exime-se de responsabilidade o administrador dissidente que faça consignar sua divergência em ata de reunião do órgão de administração ou, não sendo possível, dela dê ciência imediata e por

escrito ao órgão da administração, no conselho fiscal, se em funcionamento, ou à assembleia-geral.

§ 2º Os administradores são solidariamente responsáveis pelos prejuízos causados em virtude do não cumprimento dos deveres impostos por lei para assegurar o funcionamento normal da companhia, ainda que, pelo estatuto, tais deveres não caibam a todos eles (grifo nosso).

(...)”

Finalmente, o Parecer PGFN/CRJ/CAT N.º 55/2009, aprovado em 14/01/2009, elucida a questão, ao considerar a responsabilidade do art. 135, III como solidária, ainda que imprópria:

“(…)”

q) Quando incide o art. 135, III, do CTN, não se tem uma obrigação solidária, senão duas ou mais obrigações solidárias; trata-se de solidariedade imprópria, em que obrigações distintas são atadas pelo nexo de adimplemento.

(...)”

No caso vertente, é bom lembrar que constitui infração à lei a sonegação, a **fraude** ou o conluio, práticas ilícitas caracterizadas, à luz dos arts. 71, 72 e 73, da Lei 4.502, de 1964.

No Relatório Fiscal, a Fiscalização descreve detalhadamente as condutas praticadas pelos Impugnantes e administrador da empresa responsáveis pelos seus atos, que levaram à qualificação da multa de ofício.

Nesse sentido, fica evidente o dolo específico do administrador da empresa Altenburg que perpetrou planejamento tributário no sentido de criar artificialmente ágio e a reorganização societária necessária para amortizá-lo deixando de pagar tributo. É inegável que essa conduta deve ser atribuída, na sua totalidade, ao administrador da impugnante.

A infração relatada evidencia que os negócios jurídicos foram praticados de forma simulada, nos termos do §1º do art. 167 do Código Civil. Assim, constatada situação que se enquadra como **fraudulenta**, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.602/64, justificadora da multa qualificada de 150% prevista no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96, confirma-se a responsabilidade pessoal e solidária do Sr. Rui Altenburg.

Não há dúvida nenhuma que as operações societárias aconteceram com a aprovação do Recorrente, titular de 99,0% das quotas da sociedade e único responsável pela administração da empresa fiscalizada, consoante a cláusula 9ª do Contrato Social, abaixo reproduzido:

#### CLÁUSULA NONA - ADMINISTRAÇÃO DA SOCIEDADE

**A sociedade será administrada pelo sócio administrador RUI ALTENBURG, já qualificado, que usará a denominação de Diretor Presidente, a quem compete com exclusividade, a administração de todos**

**os negócios sociais, cabendo-lhe aplicar, isoladamente, todos os atos e operações referentes ao objeto social.** (grifei)

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

### **Conclusão**

Por todo o exposto voto em NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

O processo deve retornar à Origem, após decisão administrativa final, e ser juntado ao processo n.º 13971.720875/2014-08 no acompanhamento e controle do parcelamento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wilson Kazumi Nakayama