



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.720815/2022-86
ACÓRDÃO	1402-007.422 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de agosto de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	TÓPICO LOCAÇÕES DE GALPÕES E EQUIPAMENTOS PARA INDÚSTRIAS S/A FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2017, 2018

NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. INOVAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO. INEXISTÊNCIA.

Não há nulidade do Auto de Infração, se este documento motiva o lançamento por infração de despesa indedutível de ágio e por falta de recolhimento de estimativas mensais, ao contrário da alegação do contribuinte da inexistência da motivação e inovação no critério jurídico. As hipóteses de nulidade de atos, termos, despachos e decisões, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, estão disciplinadas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972 (PAF). Logo, não verificando-se a ocorrência de qualquer das hipóteses nos autos, os quais cingem-se à incompetência do agente e preterição do direito de defesa, não há que se falar em nulidade.

Os atos administrativos podem utilizar e concordar com os fundamentos de outras decisões, pareceres, informações e propostas, sem que isso possa causar qualquer tipo de nulidade ao processo, nos termos do § 1º, do artigo 50, da Lei nº 9.784/1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017, 2018

ÁGIO. INEXISTÊNCIA DE CONFUSÃO PATRIMONIAL. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO TOTAL DO PREÇO. ARTIFICIALIDADE NA INTERPOSIÇÃO DE EMPRESA COM O ÚNICO OBJETIVO DE TRANSPORTAR O ÁGIO.

A amortização fiscal do ágio somente tem amparo legal quando as empresas adquirente e adquirida se emaranham entre si, a partir de um dos institutos elencados no artigo 22 caput da Lei nº 12.973, de 2014 (fusão, cisão ou incorporação), resultando dessa operação a confusão

patrimonial entre ambas. Não se permite, em regra, a dedução do ágio se ambas as empresas permanecem ativas após todo o processo de reorganização societária.

Ademais disso, o pagamento integral do valor da compra não foi realizado pela adquirente, na medida em que não possuía recursos e não existia mais em determinado período, para que pudesse efetuar os pagamentos.

Por fim, quando comprovado que o único papel da empresa denominada de “veículo” foi o de simular o preenchimento das condições para se obter o direito de excluir o ágio por rentabilidade futura, decorrente da aquisição dessa participação societária, não há que se falar em preenchimento dos requisitos do artigo 22 da Lei nº 12.973/2014.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2017, 2018

LANÇAMENTO REFLEXO. DESPESAS DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. CSLL.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada com relação ao lançamento do IRPJ é aplicável, *mutatis mutandis*, ao lançamento da CSLL.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2017, 2018

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. ARTIGO 124, INCISO I, DO CTN. FRAUDE COMPROVADA EM RELAÇÃO AO CONTRIBUINTE. PARTICIPAÇÃO NA REALIZAÇÃO DO FATO GERADOR OU NA FRAUDE. SOLIDARIEDADE CARACTERIZADA.

A solidariedade de fato, prevista no artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN), atinge a pessoa física ou jurídica que tenha interesse comum na situação que dá origem à obrigação tributária, sendo necessário, no entanto, que a fiscalização comprove, além do interesse econômico, a participação da pessoa a ser responsabilizada na realização do fato gerador ou em ilícito relacionado, o que restou demonstrado no caso em análise.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTO. ARTIGO 135, INCISO III, DO CTN. MANUTENÇÃO.

A imputação da responsabilidade tributária impõe a autoridade tributária a obrigação de efetuar a subsunção do plano fático ao plano jurídico ao responsabilizar o sócio administrador, demonstrando e comprovando quais os atos foram por esse praticados com excesso de poderes e/ou infração

de lei, contrato social ou estatuto, relacionando referido(s) ato(s) a lei e/ou dispositivo do contrato social ou estatuto violados, devendo ser mantida a sujeição passiva quando a Autoridade Fiscal descreve pormenorizadamente os atos praticados com excesso de poder e contrário à lei pela pessoa física do sócio administrador de forma isolada da contribuinte.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. APLICAÇÃO. HIPÓTESES LEGAIS. SONEGAÇÃO. FRAUDE. CONLUÍO. MOTIVOS APURADOS E DEMONSTRADOS. COMPROVAÇÃO DO DOLO.

Para que a multa qualificada seja aplicada, é necessário que haja o comportamento previsto no critério material da multa de ofício, revestido, ainda, de ação dolosa, sendo que o dolo deve ser comprovado de forma a afastar qualquer dúvida razoável quanto à sua existência, daí por que a autoridade deve demonstrar que a conduta do sujeito passivo só ganha sentido à luz de uma finalidade ilícita. No caso em análise restou devidamente comprovada.

APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. ARTIGO 106, INCISO III, ALÍNEA “C”, DO CTN. MULTA QUALIFICADA. PATAMAR DE 100%. ARTIGO 14 DA LEI Nº 14.689/2023.

De acordo com o artigo 106, inciso III, alínea “c” da Lei nº 5.172, de 1966, a lei se aplica a ato ou fato pretérito não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

O montante da multa em autuação fiscal, inscrito ou não em dívida ativa da União, que exceda a 100% (cem por cento) do valor do crédito tributário apurado deve ser cancelado, mesmo que a multa esteja incluída em programas de refinanciamentos de dívidas, sobre as parcelas ainda a serem pagas que pelas referidas decisões judiciais sejam consideradas confisco ao contribuinte.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO A PARTIR DE 2007. EXIGÊNCIA DEPOIS DO ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. LEGALIDADE.

A partir do ano-calendário 2007, a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual

do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que serão aplicadas as seguintes multas. A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, i.i) negar provimento ao recurso de ofício a fim de manter o afastamento da sujeição passiva solidária do senhor ODAIR BENEDITO LEANDRO DA SILVA (contador e diretor da contribuinte), nos termos do artigo 135, inciso III, do CTN, em virtude da insuficiência argumentativa e probatória para sustentar a imposição de responsabilidade; i.ii) negar provimento ao recurso voluntário para, i.ii.i) afastar as preliminares suscitadas, rejeitando-as; i.ii.ii) manter integralmente os lançamentos de glosa de amortização de ágio; i.ii.iii) manter a atribuição de responsabilidade solidária à empresa SCG IV HOLDING S/A (sócia administradora da contribuinte), nos termos do artigo 124, I, do CTN; i.ii.iv) manter à forma de apuração da CSLL, das regras aplicáveis ao IRPJ; i.ii.v) manter a multa de ofício qualificada aplicada, reduzindo seu percentual para 100% (cem por cento), conforme decidido *ex-officio* pela DRJ/DF (DRJ01), em virtude da atual redação do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, trazida pelo artigo 8º, da Lei nº 14.689/2023 e em obediência à retroatividade benigna prevista no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN; ii) por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário de ANGEL JOSE URIBE (sócio administrador da SCG IVa Holding LTDA.), mantida sua inclusão no polo passivo como responsável solidário, nos termos do artigo 135, inciso III, do CTN, vencido o Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni que afastava a imputação; iii) por voto de qualidade, na forma do artigo 1º, da Lei nº 14.689, de 20/09/2023 e artigo 25, § 9º, do PAF (Decreto nº 70.235 de 1972), negar provimento ao recurso voluntário da recorrente em relação à infração “muita isolada por falta ou insuficiência no recolhimento de estimativas mensais”, vencidos o Relator e os Conselheiros Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça e Ricardo Piza Di Giovanni que davam provimento e cancelavam os lançamentos. Designado para redigir o voto vencedor em relação a esta matéria, “multa isolada”, o Conselheiro Rafael Zedral.

(documento assinado digitalmente)

Alessandro Bruno Macêdo Pinto - Relator.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Zedral- redator designado

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alessandro Bruno Macêdo Pinto, Alexandre Iabrudi Catunda, Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso de Ofício e Recursos Voluntários interpostos por TÓPICO LOCAÇÕES DE GALPÕES E EQUIPAMENTOS PARA INDÚSTRIAS S/A (contribuinte), SCG IV HOLDING S/A (responsável solidária), e ANGEL JOSE URIBE (responsável solidário), em face v. acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Distrito Federal (DRJ01) que decidiu manter integralmente os Autos de Infração, a fim de confirmar o crédito tributário lançado no valor total de R\$ 53.836.909,58, referentes a IRPJ e CSLL dos anos-calendários de 2017 e 2018, acrescido de juros de mora, multa de ofício qualificada (150%) e multa isolada por suposta ausência de recolhimento de estimativas mensais.

2. Ademais disso, houve a responsabilização solidária da empresa SCG IV HOLDING S/A (sócia administradora da contribuinte), dos senhores ODAIR BENEDITO LEANDRO DA SILVA (contador e diretor da contribuinte) e ANGEL JOSE URIBE (sócio administrador da SCG IVa Holding LTDA.), nos termos dos artigos 124, inciso I, e 135, inciso III, ambos do CTN.

3. Para evitar repetições, colaciono o relatório do v. acórdão recorrido:

[...] RESUMO DA OPERAÇÃO

No ano-calendário (2014) foi assinado um contrato de compra e venda de 70% das ações TÓPICO LOCAÇÕES DE GALPÕES E EQUIPAMENTOS S.A. O negócio foi efetivado em 29 de janeiro de 2015: o SOUTHERN CROSS GROUP, que se identifica como fundo de private equity que investe em empresas da América Latina, adquiriu 70% das ações da TÓPICO.

Formalmente, a operação se deu da seguinte maneira: em **28 de janeiro de 2015**, os fundos de investimento canadenses DOMINO BRASSA OPERATING L.P., JÚPITER SOUTH AMERICA INVESTMENTS L.P. e ZEUS LATIN AMERICA L.P. - controlados pelo **SOUTHERN CROSS CAPITAL PARTNERS IV, L.P.**, também do Canadá - depositaram, respectivamente, R\$ 50.940.335,67, R\$ 52.812.349,72 e R\$ 46.459.526,14 (total de R\$ 150.212.211,53), na conta do SCG IV Fundo de Investimento em Participações, CNPJ 21.510.174/0001-74, a título de integralização de cotas do fundo brasileiro, que iniciou atividades naquele dia.

No dia seguinte (29 de janeiro de 2015), o SCG IV Fundo de Investimento em Participações, cujos cotistas eram somente as três entidades canadenses do SOUTHERN CROSS GROUP (DOMINO BRASSA, JUPITER SOUTH AMERICA e ZEUS LATIN AMERICA), integralizou as 142,5 milhões de cotas da SCG IV Holding S.A., CNPJ 19.924.678/0001-99, transferindo R\$ 148,7 milhões para esta.

Naquele mesmo dia 29 de janeiro de 2015, a SCG IV Holding S.A. transferiu R\$ 156.049.018,00 para a SCG IVa Holding LTDA, CNPJ 17.526.075/0001-03, a título de integralização de capital. A SCG IVa Holding LTDA era uma empresa de prateleira cuja primeira operação foi realizada também naquele dia: após receber R\$ 156.049.018,00 da SCG IV Holding S.A. e R\$ 43.424.599,42 da TÓPICO, por meio de um suposto mútuo, a SCG IVa Holding LTDA pagou, também em 29 de janeiro de 2015, R\$ 199,2 milhões aos vendedores das ações da TÓPICO. Esse valor correspondia ao da parcela a vista exigido em contrato.

Dois meses após entrar em atividade e fazer o pagamento desses R\$ 199,2 milhões, a empresa-veículo SCG IVa Holding LTDA foi incorporada pela TÓPICO, que passou a excluir mensalmente da apuração do lucro real o saldo do suposto ágio por rentabilidade futura existente na data da aquisição da participação societária (29 de janeiro de 2015), utilizando-se indevidamente do disposto no art. 22 da Lei nº 12.973, de 2014. Conforme laudo de avaliação elaborado pela Planconsult em fevereiro de 2015 (cópia às e-fls. 254/312), o suposto ágio por rentabilidade futura (goodwill) contabilizado na operação foi de R\$ 277,5 milhões, conforme quadro a seguir

	Empresa	70%
PL Contábil	70.568.267,91	49.397.787,54
Mais ou Menos Valia dos Ativos Líquidos	432.311,74	302.618,22
Total do Investimento (70% de participação no capital)		327.200.000,00
Ágio de Rentabilidade Futura (goodwill)		277.499.594,24

Observe-se que pela empresa-veículo só passaram R\$ 199,2 milhões, relativos a parcela a vista da operação. Os outros 40% do valor só foram pagos entre 30/01/2018 e 09/12/2019, quando a empresa-veículo SCG IVa Holding LTDA nem existia mais.

Acrescente-se que, conforme planilha apresentada pelo contribuinte (termo de anexação à e-fl. 724), foram pagos pelas ações R\$ 337.775.685,16, e não R\$ 327,2 milhões. Isso porque o contrato previa vários ajustes relativos ao preço, além da correção dos valores pela variação do CDI, desde a data de fechamento da operação até a data do efetivo pagamento de cada parcela, conforme item F do Termo de Acordo (cópia às e-fls. 569/580).

DO PROCEDIMENTO FISCAL

O contribuinte fora fiscalizado e autuado em função de exclusão indevida do lucro real apurado no AC 2016 de um suposto saldo de ágio por rentabilidade futura que teria origem na alegada aquisição, por SCG IVa Holding Ltda, de participação societária na TÓPICO LOCACOES DE GALPÕES E EQUIPAMENTOS S.A. O saldo do suposto ágio passou a ser excluído do lucro real da atuada a partir do momento em que esta incorporou a SCG IVa Holding Ltda, o que resultou no auto de infração lavrado por meio do processo 15746.720045/2020-18. O TDPF-F nº 08.1.90.00-2021-00484-5 trata da mesma infração, relativa aos anos-calendário de 2017 a 2019. O presente TVF se refere somente aos anos-calendário 2017 e 2018.

Em 10/08/2021, o contribuinte teve ciência do Termo de Início do Procedimento Fiscal que solicitou no item 17, a apresentação de "todos os documentos que embasaram alterações societárias por via de Fusão, Cisão, e/ou Incorporação que produziram efeitos em 2017 e 2018, em especial as relacionadas às que resultaram em ganhos ou perdas em participações societárias, e/ou ágio e deságio em função de valor de bens do Ativo, em função de fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas, ou em função de rentabilidade futura; Incluindo-se nos esclarecimentos: 1 -

memórias de cálculo dos ganhos e perdas, e ágios e deságios; 2 - Laudos que embasaram as avaliações nas participações societárias e suas alterações; 3 - justificativas para as interpretações que a empresa adotou nas situações em referência que tiveram efeito fiscal para o IRPJ, CSLL, e ajustes no Lalur e Lacs; 4 - todos os demais documentos comprobatórios que justifiquem as interpretações da empresa quanto aos efeitos fiscais nas situações em referência".

Em 30/3/2022, a fiscalizada tomou ciência do Termo de Intimação Fiscal nº 001 (e-fls. 548/551), que, em função da resposta ao item 17 do TIPF, fez as seguintes solicitações ao sujeito passivo:

a) apresentar comprovação documental do montante total pago pela SCG IVa Holding Ltda aos vendedores das 5.164.524 ações representativas de 70% do capital social da TOPICO LOCACOES DE GALPÕES E EQ. PARA INDUSTRIAS S.A., CNPJ 08.259.544/0001-84, a que se referem o "Contrato de Compra e Venda de Ações e Outras Avenças" cuja cópia foi anexada pela intimada ao dossiê digital nº 13032.774135/2021-12. Caso os valores tenham sido pagos por meio de TED ou DOC ou qualquer outro tipo de transferência bancária, conforme cláusula 2.2.1 do mencionado contrato, a comprovação documental deve incluir extratos que mostrem as referidas transferências, com as respectivas datas e a identificação dos titulares das contas de origem e de destino dos valores;

b) tendo em vista que o "Contrato de Compra e Venda de Ações e Outras Avenças" tem data de 23 de dezembro de 2014, e que, em 29 de janeiro de 2015 a SCG IVa HOLDING LTDA tinha um capital social de R\$ 156.099.018,00 (cento e cinquenta e seis milhões, noventa e nove mil e dezoito reais), de acordo com contrato social consolidado nesta última data e registrado na JUCESP, apresentar documentos que comprovem a origem dos recursos financeiros que foram utilizados para adquirir 5.164.524 ações representativas de 70% do capital social da TOPICO LOCACOES DE GALPÕES E EQ. PARA INDUSTRIAS S.A., CNPJ 08.259.544/0001-84, uma vez que os itens A1 e B1 da cláusula 2.2 do "Contrato de Compra e Venda de Ações e Outras Avenças" previam o pagamento a vista de R\$ 199,2 milhões, além de o item B3 da referida cláusula estabelecer o pagamento de R\$ 100 milhões de forma parcelada.

Em função das respostas e da documentação apresentadas pela fiscalizada, detectou-se que parte dos recursos dispendidos para a aquisição de ações da TÓPICO - operação que a fiscalizada apontou como originária do ágio pela mesma excluído do lucro real - teve origem no SCG IV Fundo de Investimento em Participações, CNPJ 21.510.174/0001-74, extinto em 20/11/2020 e que foi administrado pelo BTG PACTUAL SERVIÇOS FINANCEIROS S/A DTVM, CNPJ 59.281.253/0001-23, segundo consulta ao sítio da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) na internet.

Com o objetivo de identificar a origem dos recursos do SCG IV Fundo de Investimento em Participações para aquisição das ações da TOPICO LOCACOES DE GALPÕES E EQ. PARA INDUSTRIAS S.A., foi aberta diligência na BTG PACTUAL SERVIÇOS FINANCEIROS S/A DTVM. Em 2/05/2022 a administradora do SCG IV Fundo de Investimento em Participações tomou ciência do Termo de Início de Diligência de e-fls. 823/826.

Tendo em vista que o Termo de Início foi atendido de modo parcial, a BTG foi intimada, por meio do TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL nº 001 a apresentar: 1) documentos que identificassem as contas bancárias - com respectivos titulares e país de origem, incluindo contratos de câmbio vinculados a tais valores (caso a origem dos montantes seja no exterior) - relativas aos depósitos informados no "Extrato de Controle de Movimentação Financeira de Clientes" do SCG IV FIP MULTIESTRATEGIA, uma vez que o referido documento, apresentado em resposta ao item 3 do Termo de Início de Diligência, não informava a conta de origem nem os titulares dos depósitos de R\$ 46.459.526,14, R\$ 50.940.335,67 e R\$ 52.812.349,72 feitos em conta do mencionado fundo de investimentos; 2) cópias

dos documentos de identificação: a) dos signatários da procuração enviada em anexo à resposta ao Termo de Início de Diligência; b) da signatária da resposta ao mencionado termo.

Os documentos solicitados foram apresentados, mostrando os titulares dos depósitos de R\$ 46.459.526,14, R\$ 50.940.335,67 e R\$ 52.812.349,72, feitos em **28/01/2015** em conta do SCG IV FIP MULTISTRATÉGIA, conforme documentos de e-fls. 946/969: ZEUS LATIN AMERICA L.P, titular da conta-corrente nº 000167583, agência 0001 do Banco BTG Pactual (208); DOMINO BRASSA OPERATING L.P, titular da conta-corrente nº 000167583, agência 0001 do Banco BTG Pactual (208); e JÚPITER SOUTH AMERICA INVESTMENTS L.P, titular da conta-corrente nº 000167568, agência 0001 do Banco BTG Pactual (208).

Essas três entidades são fundos de investimento com sede no Canadá e constituídos sob a legislação daquele país, que permite que fundos de investimento tenham a natureza jurídica de pessoa jurídica qualificada de "limited partnership", a qual é gerida pelo denominado "general partner", que tem responsabilidade **ilimitada** pelos atos de gestão. Os demais membros da "limited partnership" tem suas responsabilidades limitadas ao valor de suas respectivas cotas, uma vez que não participam da gestão. Os documentos com tradução juramentada relativos a essas entidades classificam-nas como sociedades em comandita simples, tendo sido a expressão "general partner" traduzida como "sócio comanditado".

A fiscalização abriu diligência em JOAO MARCELLO DANTAS LEITE, que no CNPJ consta como procurador no Brasil dos fundos canadenses DOMINO BRASSA OPERATING L.P., JÚPITER SOUTH AMERICA INVESTMENTS L.P. e ZEUS LATIN AMERICA L.P., conforme telas do CNPJ às e-fls. 1.113/1.118. O objetivo foi o de identificar a origem dos valores que foram depositados nas contas desses três fundos no BTG Banco Btg Pactual S.A

Os extratos bancários apresentados por JOÃO MARCELLO DANTAS LEITE em nome do Banco BTG Pactual S/A mostraram que os valores utilizados por DOMINO BRASSA OPERATING L.P., JÚPITER SOUTH AMERICA INVESTMENTS L.P., ZEUS LATIN AMERICA L.P. para integralizar cotas do SCG IV Fundo de Investimento em Participações, tiveram origem no exterior, pois foram provenientes de liquidação de crédito de operações de câmbio realizadas em 28 de janeiro de 2015 pelo Banco Itaubank S/A, conforme descritos nos extratos. Naquele mesmo dia, o Banco Itaubank transferiu os valores, já em reais, para as respectivas contas-correntes do DOMINO BRASSA OPERATING L.P., do JUPITER SOUTH AMERICA INVESTMENTS L.P. e do ZEUS LATIN AMERICA L.P. no Banco BTG Pactual S/A. E, ainda em 28 de janeiro de 2015, os valores foram transferidos das contas das entidades canadenses para a conta do SCG IV Fundo de Investimento em Participações, segundo os documentos de e-fls. 946/969.

Quanto ao mutuo informado o contribuinte confirmou a inexistência de documento que materializasse a celebração de um compromisso entre SCG IVa Holding Ltda, CNPJ 17.526.075/0001-03, e **SCG IV HOLDING S.A.**, CNPJ 19.924.678/0001-99, formal, irrevogável e prévio à contabilização do suposto adiantamento, que teria sido realizado por SCG IV HOLDING S.A., para futuro aumento de capital da SCG IVa Holding Ltda.

Em 3 de outubro de 2022, conforme termo de e-fl. 1.406, a fiscalizada foi cientificada do TIF nº 006 (e-fls. 1.403/1.405), que a intimou para, no prazo de cinco dias úteis, contados da ciência, conforme o art. 908, §1º, do RIR/2018: 1) confirmar se estavam corretos os valores informados na parte A do e-LALUR e na parte A do e-LACS e nos registros N620 (Apuração do IRPJ Mensal por Estimativa), N630 (Apuração do IRPJ com base no Lucro Real), N660 (Apuração da CSLL Mensal por Estimativa) e N670 (Apuração da CSLL com base no Lucro Real) da ECF AC 2019 retificadora; 2) responder se tinha interesse em que os saldos de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL existentes em 31 de

dezembro de 2018 fossem aproveitados pela Fiscalização para redução dos valores a serem lançados de ofício relativos ao AC 2019.

Em 18 de outubro de 2022, de acordo com termo de e-fl. 1.423, a contribuinte tomou ciência do TIF nº 007 (e-fls. 1.420/1.422), que, tendo em vista o pedido de prorrogação de prazo solicitado na resposta ao TIF nº 006 e que foram constatadas irregularidades em relação ao IRPJ e à CSLL dos anos-calendário 2019 e 2020, intimou a fiscalizada para, no prazo de cinco dias úteis, contados da ciência do TIF nº 007 confirmar diversos valores.

O TIF nº 007 também observou que: a) caso não houvesse resposta entender-se-ia que o contribuinte não tinha interesse que os saldos de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL existentes em 31 de dezembro de 2018 e em 31 de dezembro de 2019 fosse aproveitados nas formas descritas acima; b) o AC 2020 fora incluído no RPF. Em 26 de outubro de 2022, conforme documento de e-fl. 1.425, a intimada apresentou resposta, anexada às e-fls. 1.427/1.428, afirmando que os valores informados nas ECF dos anos-calendário 2019 e 2020 mencionadas no TIF nº 007 estavam de acordo com seus registros contábeis. O silêncio em relação à utilização dos saldos de prejuízo fiscal para reduzir os valores a serem lançados de ofício, relativos aos anos 2019 e 2020, significou que a empresa desautorizou a fiscalização a realizar tal procedimento.

A OPERAÇÃO DE AQUISIÇÃO, PELO SCG, DE 70% DO CONTROLE DA TÓPICO

O sítio do Southern Cross Group na internet (<https://www.southerncrossgroup.com/>) o define como um fundo de investimentos de private equity cujo objetivo é investir em empresas da América Latina. Embora o sítio do grupo na internet não identifique o domicílio do fundo, os documentos relativos à aquisição das ações da Tópico comprovaram que os valores utilizados nessa operação saíram do Canadá, sede dos fundos de investimento DOMINO BRASSA OPERATING L.P., JÚPITER SOUTH AMERICA INVESTMENTS L.P., ZEUS LATIN AMERICA L.P. - todos controlados e administrados pelo SOUTHERN CROSS CAPITAL PARTNERS IV, L.P., que também tem sede no Canadá.

Dispositivo legal aplicado à operação: art. 22 da Lei nº 12.973, de 2014

A Fiscalização assevera que tendo em vista que **a aquisição ocorreu em 29 de janeiro de 2015**, segundo os envolvidos na operação, aplica-se a este suposto ágio as regras estipuladas pela Lei nº 12.973, de 2014.

A Fiscalização afirma haver requisitos para que o contribuinte possa ter direito à exclusão concedida pelo art. 22 da Lei nº 12.973, de 2014. O primeiro deles é que a entidade que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha participação societária adquirida com ágio por rentabilidade futura (goodwill), tem que ser uma pessoa jurídica. O segundo é que esta pessoa jurídica, obrigatoriamente a real investidora (ou investidora originária) e que suporta o ônus da aquisição, deve absorver o patrimônio da investida. No entanto, aduz a fiscalização o fundo de investimento SCG IV não é pessoa jurídica e nem absorveu o patrimônio da Tópico, o que significa que não há qualquer direito à exclusão do ágio relativo à aquisição das ações que representaram de 70% do capital social da Tópico.

Do não preenchimento dos requisitos que dão direito à exclusão prevista no art. 22 da Lei nº 12.973, de 2014

A autoridade fiscal afirma que O SCG IV Fundo de Investimento em Participações, que suportou de fato o ônus financeiro para adquirir as ações que correspondiam a 70% do patrimônio líquido da Tópico, não é uma pessoa jurídica, e sim uma comunhão de recursos, conforme art. 2º da Instrução Normativa CVM nº 391, de 20031. No Brasil, esse tipo de fundo de investimento não tem personalidade jurídica. Reforçando tal posicionamento, manifestado por meio de diversos atos normativos editados pela CVM, a Lei nº 13.874, de 2019, incluiu no Código Civil o art. 1.368-C.

A autoridade fiscal entendeu que na condição de condomínio, o fundo de investimento não tem personalidade jurídica. Desse modo, o SCG IV Fundo de Investimento em Participações jamais poderia se enquadrar como beneficiário da exclusão mensal do saldo do goodwill prevista do artigo 22 da Lei nº 12.973, de 2014. Por esse motivo, asseverou a fiscalização, o Southern Cross Group, por meio de seus dirigentes, praticou diversos atos societários no sentido de ocultar o real adquirente das ações da Tópico - SCG IV Fundo de Investimento em Participações - na operação de compra, a fim de se beneficiar, de modo fraudulento, da exclusão de que trata o artigo 22 da Lei nº 12.973, de 2014.

O SCG IV Fundo de Investimento em Participações iniciou suas atividades em 28 de janeiro de 2015, mesmo dia em que recebeu R\$ 150.212.211,53 de DOMINO BRASSA OPERATING L.P., JUPITER SOUTH AMERICA INVESTMENTS L.P. e ZEUS LATIN AMERICA L.P.. O administrador do SCG IV, a BTG PACTUAL SERVICOS FINANCEIROS S.A. DTVM em resposta ao Termo de Início de Diligência do TDPF-D (e-fls. 829/830), confirmou que, em 28 de janeiro de 2015, essas entidades canadenses eram os três cotistas do fundo.

Conforme extratos apresentados em resposta ao TDPF-D e anexados às e-fls. 945/969, esses três fundos de investimento canadenses aportaram os seguintes valores no SCG IV Fundo de Investimento em Participações:

- a) **R\$ 50.970.335,68** foram depositados em 28/01/2015 na conta-corrente nº 000167583, agência 0001 do Banco BTG Pactuai (208), de titularidade do DOMINO BRASSA OPERATING L.P.;
- b) **R\$ 52.842.349,72**, depositados em 28/01/2015 na conta-corrente nº 000167568, agência 0001 do Banco BTG Pactuai (208), de titularidade do JUPITER SOUTH AMERICA INVESTMENTS L.P.;
- c) **R\$ 46.489.526,15**, depositados em 28/01/2015 na conta-corrente nº 000167583, agência 0001 do Banco BTG Pactual (208), de titularidade do ZEUS LATIN AMERICA L.P.

Em 29 de janeiro de 2015, dia seguinte ao recebimento dos aportes das entidades canadenses e ao início das atividades do fundo, o SCG IV FIP passou a ser sócio da SCG IV Holding S.A. e integralizou as 142,5 milhões de cotas da empresa, transferindo R\$ 148,7 milhões para esta, conforme ata de AGE da pessoa jurídica (e-fls. 1.126/1.158).

Naquele mesmo dia 29 de janeiro de 2015, conforme explicam as demonstrações financeiras do período de 1/9/2015 a 29/2/2016 apresentadas pelo SCG IV Fundo de Investimento em Participações à CVM (e auditadas pela KPMG, conforme e-fls. 1.159/1.177), a **SCG IV Holding S.A.**, por intermédio da sua controlada **SCG IVa Holding LTDA**, adquiriu 70% das ações da Tópico Locações de Equipamentos e Galpões para Indústria S.A. ("Tópico").

Na mesma data, a SCG IV Holding S.A. transferiu R\$ 156.049.018,00 para a SCG IVa Holding LTDA, para a integralização de 156.049.018 cotas, com o valor unitário de R\$ 1,00, de acordo com os itens oitavo e nono da 2ª alteração contratual da empresa limitada (cópia às e-fls. 1.178/1.187).

Com as operações acima, todas executadas em 29 de janeiro de 2015 segundo os documentos apresentados à CVM e à JUCESP, o fundo SCG IV Fundo de Investimento em Participações transferiu R\$ 148,7 milhões à SCG IV Holding S.A. que, por sua vez, repassou esse valor à SCG IVa Holding LTDA para que esta adquirisse 70% da participação societária na Tópico.

Conforme resposta de e-fls. 557/558 e planilha anexada conforme termo de e-fl. 724, a autuada explicou que do valor total da operação, **somente R\$ 199,2 milhões foram pagos a vista**, em 29 de janeiro de 2015: R\$ 148,7 milhões saíram do SCG IV Fundo de Investimento em Participações,

passaram pela SCG IV Holding S.A. e chegaram à SCG IVa Holding LTDA, que repassou o valor para os acionistas; R\$ 8,123 milhões vieram da KERILAR COMPANY S.A empresa com sede no Uruguai, a título de integralização de 7,5 milhões de ações ordinárias da SCG IV Holding S.A., conforme boletim de subscrição constante do Anexo II da ata de AGE desta sociedade anônima; esses R\$ 8,123 milhões foram depositados pela Kerilar para a SCG IV Holding S.A., que repassou o valor para a SCG IVa Holding LTDA fazer o pagamentos aos antigos acionistas da TÓPICO; e R\$ 43.424.599,42 têm origem na própria TOPICO LOCACOES DE GALPOES E EQUIPAMENTOS PARA INDUSTRIAS S.A que teria feito um mútuo com a SCG IVa Holding LTDA para que esta pudesse ter caixa para quitar integralmente o valor da parcela a vista exigido pelos ex-acionistas da TÓPICO (R\$ 199,2 milhões).

O fato da SCG IVa Holding LTDA ter tido que tomar emprestado R\$ 43,4 milhões para honrar parte do pagamento a vista relativo a 70% das ações da TÓPICO é mais uma comprovação, aduz a fiscalização, de que a SCG IVa Holding LTDA foi apenas uma empresa veículo sem condições de arcar com o ônus da operação. Segundo ficha cadastral da Junta Comercial do Estado de São Paulo (e-fls. 1.287/1.289), a SCG IVa Holding LTDA é a típica empresa de prateleira: foi constituída, em 17 de janeiro de 2013, com o nome HOME SOLUTION INVESTIMENTOS IMOBILIARIOS LTDA., capital social de R\$ 50.000,00 e objeto social COMPRA E VENDA DE IMÓVEIS PRÓPRIOS, ALUGUEL DE IMÓVEIS PRÓPRIOS e LOTEAMENTO DE IMÓVEIS PRÓPRIOS. Somente em 16 de dezembro de 2014, sete dias antes da data do "Contrato de Compra e Venda de Ações e Outras Avenças" relativo às ações da Tópico (e-fls. 201/252), a empresa foi adquirida pelo SOUTHERN CROSS GROUP e passou a se chamar SCG IVa Holding LTDA.

A autoridade fiscal assevera que a SCG IVa Holding LTDA não tinha condições econômico-financeiras de arcar com a compra das ações da Tópico. Somente em 29 de janeiro de 2015 o capital social de R\$ 50 mil foi integralizado.

A autoridade fiscal pontua que a empresa-veículo só passou efetivamente a atuar também em 29 de janeiro de 2015, quando recebeu do SCG IV Fundo de Investimentos em Participações, via SCG IV Holding S.A., parte dos valores para pagar a parcela a vista relativa à aquisição das ações da Tópico. E, **dois meses depois**, a SCG IVa Holding LTDA. **foi incorporada pela Tópico**, que passou a amortizar o milionário ágio por rentabilidade futura decorrente de sua própria aquisição. Assim, comprova-se que a SCG IVa Holding LTDA foi somente uma empresa-veículo usada pelo SOUTHERN CROSS GROUP para, de modo fraudulento, se beneficiar da exclusão do ágio concedida pelo art. 22 da Lei nº 12.973, de 2014.

Extrato da conta Santander 0033 2271 000130215891 (e-fl. 585) mostra que a SCG IVa Holding LTDA recebeu em 29 de janeiro de 2015 R\$ 156.099.018,98 da SCG IV Holding S.A. e R\$ 43.424.599,42 da TOPICO LOCACOES DE GALPOES E EQUIPAMENTOS PARA INDUSTRIAS S.A. O referido extrato informa ainda que a SCG IVa Holding LTDA transferiu R\$ 199.200.000,01 para os vendedores naquele dia. A seguir estão listados todos os atos e operações realizados em 28 e 29 de janeiro de 2015:

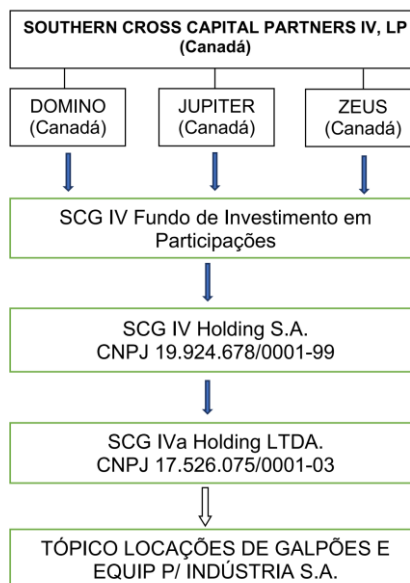
- 1)O fundo SCG IV Fundo de Investimento em Participações recebeu um total de R\$ 150.212.211,53 das três entidades canadenses (DOMINO BRASSA OPERATING L.P., JUPITER SOUTH AMERICA INVESTMENTS L.P. e ZEUS LATIN AMERICA L.P) que têm o mesmo controlador e administrador: SOUTHERN CROSS CAPITAL PARTNERS IV, L.P., conforme documentos de e-fls. 1.060/1.108;
- 2)O fundo SCG IV Fundo de Investimento em Participações transferiu R\$ 148,7 milhões à SCG IV Holding S.A a título de integralização de capital;
- 3)A SCG IV Holding S.A. recebeu de SOUTHERN CROSS DO BRASIL CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA 49.999 quotas (cada uma com valor nominal de R\$ 1,00) que esta empresa detinha da SCG IVa Holding Ltda passando a SCG IV Holding S.A. a ser sócia majoritária da SCG IVa Holding Ltda.;

4) SCG IV Holding S.A transferiu R\$ 156.099.018,98 para a SCG IVa Holding Ltda., a título de integralização de capital;

5) Além dos R\$ 156.099.018,98 acima referidos, a SCG IVa Holding Ltda. recebeu R\$ 43.424.599,42 da TOPICO LOCAÇÕES DE GALPÕES E EQUIPAMENTOS PARA INDÚSTRIAS S.A a título de mútuo;

6) a SCG IVa Holding LTDA transferiu R\$ 199.200.000,01 para os vendedores das ações.

A seguir está um quadro com o organograma montado para a operação de aquisição das ações da TÓPICO pelo SOUTHERN CROSS GROUP (as setas azuis representam, além do controle societário, o fluxo financeiro):



Em 30 de março de 2015, dois meses após as operações acima, conforme 3ª alteração do contrato social de SCG IVa Holding LTDA. (e-fls. 1.188/1.221), uma suposta dívida de R\$ 100 milhões da empresa com a SCG IV Holding S.A. foi convertida em integralização do capital social daquela, que passa a ser de R\$ 256.099.018,00. Naquele mesmo dia, conforme ata de reunião de sócias (e-fls. 1.222/1.283), a SCG IVa Holding LTDA. foi incorporada pela TOPICO LOCAÇÕES DE GALPÕES E EQUIPAMENTOS para INDÚSTRIAS S.A, sendo que as 5.164.524 ações da Tópico anteriormente pertencentes à SCG IVa Holding LTDA. foram redistribuídas para a SCG IV HOLDING S.A.

A fiscalização ressaltou que, conforme resposta ao TIF nº 003 (e-fls. 775/776), a contribuinte afirmou, em relação à suposta dívida de R\$ 100 milhões da SCG IVa Holding LTDA. com a SCG IV Holding S.A. que foi convertida em integralização do capital social da empresa limitada:

A Fiscalizada esclarece que não houve movimentação financeira correspondente ao Adiantamento para Futuro Aumento de Capital ("AFAC") realizado pela SCG IV Holding S.A. em favor da SCG IVa Holding Ltda. O referido AFAC foi realizado para suportar o preço de aquisição assumido pela SCG IVa Holding Ltda. (parcela a prazo), na condição de compradora, frente aos vendedores da participação na Fiscalizada.

Dessa forma, antes da incorporação da SCG IVa Holding Ltda., formalizou-se a existência da referida dívida, convertendo-a em aumento de capital, conforme 3ª Alteração ao Contrato Social da SCG IVa Holding Ltda., apresentada na resposta abaixo.

A contribuinte foi notificada, em 29 de julho de 2022 (e-fls. 810), do TIF nº 004 (e-fls. 805/807), que a intimou novamente para apresentar documento que materializasse a celebração de um

compromisso entre SCG IVa Holding Ltda, e SCG IV HOLDING S.A formal, irrevogável e prévio à contabilização do adiantamento para futuro aumento de capital (AFAC).

A contribuinte confirmou a **inexistência** de documento que materializasse a celebração de um compromisso entre SCG IVa Holding Ltda e SCG IV HOLDING S.A formal, irrevogável e prévio à contabilização do suposto adiantamento, que teria sido realizado por SCG IV HOLDING S.A., para futuro aumento de capital da SCG IVa Holding Ltda.

A fiscalização entendeu que tentou-se, com a fraude relativa ao AFAC, justificar que o ônus da aquisição das ações da TÓPICO teria sido suportado pela SCG IVa Holding LTDA, para que na incorporação desta pela TÓPICO, esta pudesse, artificialmente, passar a ter o direito de excluir o valor do ágio por rentabilidade futura nos termos do art. 22 da Lei nº 12.973, de 2014.

Porém, assevera a fiscalização, assim como a SCG IVa Holding LTDA não suportou o ônus da aquisição das mencionadas ações em relação à parcela que teria que ser paga a vista - afinal, dos R\$ 199,2 milhões pagos em 29 de janeiro de 2015 aos vendedores das ações da TÓPICO, R\$ 156.099.018,98 vieram do SCG IV FIP e passaram pela SCG IV Holding S.A., e R\$ 43.424.599,42 saíram da própria TOPICO LOCACOES DE GALPOES E EQUIPAMENTOS PARA INDUSTRIAS S.A na forma de mútuo - a empresa-veículo incorporada pela TÓPICO também não suportou o ônus das parcelas pagas a prazo. Daí a simulação do AFAC, para se tentar justificar o injustificável.

A fiscalização acrescenta que as parcelas a prazo somaram R\$ 138.575.685,16, o que representa 41% do total de R\$ 337.775.685,16 pagos aos acionistas que detinham 70% das ações da TÓPICO. Esse montante, que foi pago entre 30/01/2018 e 09/12/2019, **foi transferido aos vendedores pela SCG IV Holding S.A.**, já que **nessas datas a empresa-veículo SCG IVa Holding LTDA nem existia mais, uma vez que sua incorporação pela TÓPICO se deu em 30 de março de 2015.**

Resta claro que **o único papel da empresa-veículo SCG IVa Holding LTDA** na operação de compra de ações da TÓPICO **foi o de simular o preenchimento de condições para se obter o direito de excluir o ágio por rentabilidade futura decorrente da aquisição dessa participação societária**, nos termos do art. 22 da Lei nº 12.973, de 2014: a empresa, efetivamente, durou dois meses, contados de 29 de janeiro de 2015, quando teve finalmente integralizado seu capital social de R\$ 50 mil e recebeu R\$ 156.099.018,98 que tiveram origem no SCG IV FIP, a 30 de março de 2015, quando foi objeto de uma simulação de adiantamento para futuro aumento de capital e, na sequência, foi incorporada pela TÓPICO.

A autoridade fiscal conclui que na incorporação da empresa-veículo SCG IVa Holding LTDA pela TÓPICO não houve qualquer confusão patrimonial entre investidor originário e investida. A maior parte do valor necessário para o pagamento a vista das ações saiu do DOMINO BRASSA OPERATING L.P, ZEUS LATIN AMERICA L.P. e JÚPITER SOUTH AMERICA INVESTMENTS L.P., entidades canadenses cujo sócio controlador e administrador é o SOUTHERN CROSS CAPITAL PARTNERS IV, L.P., fundo de investimento canadense do Grupo Southern Cross. Nada mudou para essas entidades após a incorporação da SCG IVa Holding LTDA pela TÓPICO: elas continuaram com cotas do SCG IV Fundo de Investimento em Participações. Este por sua vez, continuou com o investimento em ações da SCG IV Holding S.A., que foi sócia majoritária da SCG IVa Holding Ltda por dois meses e depois teve seu investimento alterado para ações da Tópico. Desse modo, após a sequência de operações realizadas em dois meses, o investidor brasileiro (SCG IV FIP) e a investida (Tópico) continuaram a existir, sendo incabível falar em "confusão patrimonial", um dos requisitos necessários para o direito à exclusão, do lucro real, do ágio contabilizado na data de aquisição do investimento.

VALORES DE IRPJ E CSLL DEVIDOS POR PERÍODO

2019

Após a glosa da exclusão indevida de ágio da apuração do lucro real, no valor de R\$ 45.077.271,42, desse montante foi abatido o valor do prejuízo do AC 2018 informado no e-LALUR (R\$ 5.382.499,39), resultando em um valor tributável pelo IRPJ e pela CSLL de R\$ 39.694.771,61. Com isso, os tributos devidos, em valores principais, foram de: **R\$ 9.899.692,90** (IRPJ) e **R\$ 3.572.529,44** (CSLL).

2020

Após a glosa da exclusão indevida de ágio da apuração do lucro real, no valor de R\$ 7.512.900,00, resultou em um valor tributável pelo IRPJ e pela CSLL no mesmo montante, pois o contribuinte já havia apurado lucro tributável no AC 2020. Com isso, os tributos devidos, em valores principais, foram de: **R\$ 1.878.219,75** (IRPJ) e **R\$ 676.159,11** (CSLL).

MULTAS PELO NÃO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS

A autoridade fiscal informou que foi considerado que o contribuinte não teve interesse em que os saldos de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL existentes em 31 de dezembro de 2018 e 2019 fossem aproveitados para redução dos valores a serem lançados de ofício relativos a 2019 e 2020, uma vez que não houve resposta ao TIF nº 007 (e-fls. 1.427/1.428).

AC 2017

Estimativas de IRPJ

Para o cálculo da multa sobre os valores das estimativas de IRPJ que deveriam ter sido pagas em 2019, foram usadas as informações do e-LALUR (e-fls. 1.435/1.447), considerando-se a elaboração de balanço/balancetes de suspensão ou redução do imposto, e do Registro N620 -Apuração do IRPJ Mensal por Estimativa (e-fls. 1.461/1482.) da ECF AC 2019 retificadora apresentada em 23 de agosto de 2021 e ativa nos sistemas da RFB, e dados da DIRF.

Estimativas de CSLL

Para o cálculo da multa sobre os valores das estimativas de CSLL que deveriam ter sido pagas em 2019, foram usadas as informações do e-LACS (e-fls. 1.485/1.497), considerando-se a elaboração de balanço/balancetes de suspensão ou redução da contribuição, e do Registro N660 - Apuração da CSLL Mensal por Estimativa (e-fls. 1.630/1.649) da ECF AC 2019 retificadora apresentada em 23 de agosto de 2021 e ativa nos sistemas da RFB, a DIRFe DCTF.

AC 2020

Estimativas de IRPJ

Para o cálculo da multa sobre os valores das estimativas de IRPJ que deveriam ter sido pagas em 2020, foram usadas as informações do e-LALUR (e-fls. 1.602/1.614), considerando-se a elaboração de balanço/balancetes de suspensão ou redução do imposto, e do Registro N620 -Apuração do IRPJ Mensal por Estimativa (e-fls. 1.577/1.598) da ECF AC 2020 retificadora apresentada em 30 de setembro de 2021 e ativa nos sistemas da RFB, DIRF e DCTF.

Estimativas de CSLL

Para o cálculo da multa sobre os valores das estimativas de CSLL que deveriam ter sido pagas em 2020, foram usadas as informações do e-LACS (e-fls. 1.358/1.370), considerando-se a elaboração de balanço/balancetes de suspensão ou redução da contribuição, e do Registro N660 - Apuração da CSLL Mensal por Estimativa (e-fls. 1.630/1.649) da ECF AC 2020 retificadora apresentada em 30 de setembro de 2021 e ativa nos sistemas da RFB, DIRF e DCTF.

APLICAÇÃO DA MULTA DE 150% E RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS

A autoridade fiscal entendeu que o SOUTHERN CROSS GROUP optou deliberadamente por usar empresa-veículo na operação de aquisição de 70% das ações da Tópico, para que, dois meses depois, tal empresa-veículo fosse incorporada pela atuada, a fim de que esta, de modo fraudulento, pudesse simular uma confusão patrimonial entre a suposta investidora originária e a investida, utilizando a exclusão concedida pelo art. 22 da Lei nº 12.973, de 2014, para reduzir o montante do IRPJ e da CSLL devidos.

A empresa-veículo SCG IVa HOLDING LTDA, de capital social de R\$ 50 mil, foi adquirida pelo SOUTHERN CROSS GROUP em 16 de dezembro de 2014, sete dias antes da assinatura do "Contrato de Compra e Venda de Ações e Outras Avenças" relativo às ações da Tópico (e-fls. 1.178/1.187). A integralização do capital social de R\$ 50 mil da típica empresa de prateleira só ocorreu em 29 de janeiro de 2015, após a sócia SOUTHERN CROSS DO BRASIL ADMINISTRADORA DE RECURSOS LTDA transferir suas cotas para a SCG IV HOLDING S.A.

A empresa de capital social de R\$ 50 mil só conseguiu pagar a parcela a vista da operação de compra das ações porque houve uma sucessão de transferências de valores e alterações societárias em 28 e 29 de janeiro de 2015: as entidades canadenses DOMINO BRASSA OPERATING L.P., JUPITER SOUTH AMERICA INVESTMENTS L.P. e ZEUS LATIN AMERICA L.P. depositaram, a título de integralização de cotas, R\$ 150.212.211,53 no fundo SCG IV Fundo de Investimento em Participações, que transferiu, a título de integralização de capital, R\$ 148,7 milhões à SCG IV Holding S.A. que recebeu de SOUTHERN CROSS DO BRASIL CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA. 49.999 quotas (cada uma com valor nominal de R\$ 1,00) que esta empresa detinha da SCG IVa Holding Ltda. passando a SCG IV Holding S.A. a ser sócia majoritária da SCG IVa Holding LTDA, para a qual transferiu R\$ 156.099.018,98, a título de integralização de capital; além dos R\$ 156.099.018,98 acima referidos, a SCG IVa Holding Ltda. teve que receber R\$ 43.424.599,42 da TOPICO LOCACOES DE GALPOES E EQUIPAMENTOS PARA INDUSTRIAS S.A a título de mútuo, para conseguir pagar R\$ 199.200.000,01, correspondentes à parcela a vista, para os vendedores das ações naquele mesmo dia 29 de janeiro de 2015; somente nesta data a SCG IVa Holding LTDA, criada dois anos antes, efetivamente entrou em atividade, com o objeto de HOLDINGS DE INSTITUIÇÕES NÃO-FINANCEIRAS. E, dois meses depois de finalmente entrar em atividade, ainda que na condição de holding, a empresa-veículo foi incorporada pela Tópico, que passou a amortizar o milionário ágio por rentabilidade futura decorrente da aquisição de suas próprias ações.

A SCG IVa Holding Ltda serviu como mero instrumento de passagem de recursos que pertenciam ao SCG IV Fundo de Investimento em Participações, ente sem personalidade jurídica que, se adquirisse diretamente as ações da Tópico, não poderia fazer com que o grupo se beneficiasse do art. 22 da Lei nº 12.973, de 2014, já que inexistiu confusão patrimonial entre o fundo e a Tópico, e a lei determina que, para existir direito à exclusão do saldo do ágio de rentabilidade futura da apuração do lucro real, investidora e investida têm que ser obrigatoriamente pessoas jurídicas. Efetivamente, a SCG IVa Holding Ltda só teve atividade durante dois meses, entre 29 de janeiro de 2015, quando recebeu um total de R\$ 199,2 milhões da SCG IV Holding S.A. e da Tópico, e 30 de março de 2015, quando foi incorporada por esta.

A autoridade fiscal afirmou que única razão real e efetiva para a SCG IVa Holding Ltda ter sido usada na operação foi a possibilidade de o SOUTHERN CROSS GROUP se aproveitar, de modo fraudulento, da exclusão do saldo de ágio a que se refere o art. 22 da Lei nº 12.973, de 2014.

A autoridade fiscal relembra que a TÓPICO confirmou a inexistência de documento que materializasse a celebração de um compromisso entre SCG IVa Holding Ltda e SCG IV HOLDING S.A. formal, irrevogável e prévio à contabilização de um suposto adiantamento **de R\$ 100 milhões**, que teria sido realizado por SCG IV HOLDING S.A., para futuro aumento de capital da SCG IVa Holding

Ltda. Esse suposto AFAC foi apenas uma manobra contábil de papel, para, conforme dito pelo contribuinte, "suportar o preço de aquisição assumido pela SCG IVa Holding Ltda. (parcela a prazo), na condição de compradora, frente aos vendedores da participação na Fiscalizada".

A autoridade fiscal assevera que assim como a SCG IVa Holding LTDA não suportou o ônus da aquisição das mencionadas ações em relação à parcela que teria que ser paga a vista - afinal, dos R\$ 199,2 milhões pagos em 29 de janeiro de 2015 aos vendedores das ações da TÓPICO, R\$ 156.099.018,98 vieram do SCG IV FIP e passaram pela SCG IV Holding S.A. e R\$ 43.424.599,42 saíram da própria TOPICO LOCACOES DE GALPOES E EQUIPAMENTOS PARA INDUSTRIAS S.A na forma de mútuo - a empresa-veículo incorporada pela TÓPICO também não suportou e nem teria como suportar o ônus das parcelas pagas a prazo. Daí a simulação do AFAC.

A autoridade fiscal entendeu demonstrado que, na utilização da SCG IVa Holding Ltda para simular uma confusão patrimonial que desse à TÓPICO o direito de se beneficiar do disposto no art. 22 da Lei nº 12.973, de 2014, houve infração ao mencionado dispositivo legal e a prática da fraude de que trata o artigo 72 da Lei nº 4.502, de 1964. Além disso, foi caracterizado o conluio, o ajuste doloso - entre a autuada, a SCG IVa Holding Ltda, a SCG IV Holding S.A. e os responsáveis tributários indicados neste termo - visando a fraude, nos termos do art. 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

Com fundamento no art. 135, inciso III, que atribui a diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado a responsabilidade pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei - uma vez que foi infringido o disposto no art. 22 da Lei nº 12.973, de 2014, por meio de atos que caracterizam a fraude e o conluio descrito nos artigos 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964 -considera-se o Sr. ANGEL JOSE URIBE sócio-administrador da SCG IVa Holding LTDA, diretor-presidente da SCG IV HOLDING S.A - empresa que, formalmente, passou a deter diretamente ações que representavam 70% do capital da TÓPICO após esta incorporar a empresa-veículo SCG IVa Holding LTDA - e diretor da TÓPICO na época das operações fraudulentas, responsável pelos créditos tributários a que se refere o presente termo.

A autoridade fiscal assevera que o Sr. ANGEL JOSE URIBE participou e tinha conhecimento de todos os atos societários fraudulentos utilizados pela TÓPICO - cujo controle indireto pertence de fato ao SOUTHERN CROSS GROUP - para fundamentar, artificialmente, a exclusão mensal do saldo do ágio por rentabilidade futura na apuração do lucro real da empresa a partir do ano-calendário de 2015.

A autoridade fiscal constatou que além de ANGEL JOSE URIBE, o Protocolo de Incorporação e Instrumento de Justificação de Incorporação constante do Anexo I da ata da assembleia-geral extraordinária da TÓPICO que aprovou a incorporação da SCG IVa Holding LTDA (cópia às e-fls. 314/327), tem a assinatura de **outro diretor da TÓPICO** que foi incluindo como responsável tributário nos termos do art. 135, inciso III, do CTN: ODAIR BENEDITO LEANDRO DA SILVA, contador que também assinou, **como diretor da TÓPICO**, a ata da assembleia-geral extraordinária da empresa que aprovou a incorporação da SCG IVa Holding LTDA pela TÓPICO. Além disso, ODAIR BENEDITO LEANDRO DA SILVA assinou o contrato de compra e venda das ações da Tópico (cópia às e-fls. 201/252), na condição de interveniente-anuente. Isso confirma que, desde o início da operação de compra de ações da TÓPICO pelo SOUTHERN CROSS GROUP, ODAIR BENEDITO LEANDRO DA SILVA tinha pleno conhecimento da estrutura fraudulenta arquitetada para ludibriar o fisco federal.

Responsabilidade da SCG IV HOLDING S.A. (CTN, art. 124, I)

A autoridade fiscal entendeu descrito e caracterizado o conluio, o ajuste doloso - entre a autuada, a SCG IVa Holding Ltda, a SCG IV Holding S.A. e os responsáveis tributários visando a fraude, nos termos do art. 73 da Lei nº 4.502, de 1964, para simular a confusão patrimonial entre investidora originária e investida com o objetivo de, artificialmente, induzir o fisco federal a acreditar que a

incorporação da SCG IVa Holding Ltda daria à TÓPICO o direito de excluir do lucro real um ágio por rentabilidade futura (goodwill) decorrente da aquisição de participação societária da própria atuada.

A autoridade fiscal constatou que, a partir da incorporação de SCG IVa Holding Ltda pela TÓPICO, **SCG IV HOLDING S.A. passou a controlar diretamente a atuada**, sendo beneficiária direta da confusão patrimonial simulada que originou a exclusão indevida do lucro real da TÓPICO. Esses lucros contábeis converteram-se em prejuízo fiscal por conta da fraude na exclusão do ágio. Lucros que foram distribuídos sem tributação de IRPJ e CSLL também por causa da mencionada fraude, cujo final foi a incorporação de empresa-veículo SCG IVa HOLDING LTDA pela atuada.

A autoridade fiscal constatou que a própria SCG IV Holding S.A. foi quem pagou aos vendedores o valor parcelado relativo à operação de compra das ações da TÓPICO (R\$ 138.575.685,16, entre janeiro de 2018 e dezembro de 2019), conforme planilha apresentada pela própria atuada e anexada por meio do termo de e-fl. 724. Segundo o artigo 1.116 do Código Civil, a obrigação de pagar os vendedores das ações da TÓPICO deveria ter sido assumida pela própria TÓPICO, incorporadora de SCG IVa Holding LTDA.

Desse modo, pela participação direta na fraude e por se beneficiar diretamente desta, a SCG IV HOLDING S.A. é responsável solidária pelo crédito tributário por interesse comum nas situações que constituíram o fato gerador da obrigação principal, conforme o art. 124, inciso I, do CTN e Parecer Normativo RFB nº 4, de 2018.

DOS SALDOS DE PREJUÍZO FISCAL E DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL

Por fim, a fiscalização informou que não obteve autorização para utilizar os saldos de prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa por parte da contribuinte, por isso não as utilizou.

IMPUGNAÇÕES

TÓPICO LOCAÇÕES DE GALPÕES E EQUIPAMENTOS PARA INDÚSTRIAS S.A

EFETIVA OPERAÇÃO REALIZADA

A IMPUGNANTE esclarece que a Autoridade Fiscal não traçou qualquer questionamento a respeito do pagamento realizado pela SCG IVa Holding aos antigos controladores da Impugnante, tampouco sobre a legitimidade do ágio. Portanto, de início, nota-se que se está tratando de um ágio efetivo e integralmente desembolsado para a aquisição do investimento e devidamente registrado na contabilidade da adquirente.

Em linha com esse esclarecimento, adiciona a impugnante que, também não há dúvida de que a **SCG IVa Holding** corresponde ao real investidor na operação em foco, uma vez que foi **esta sociedade quem efetivamente teve o desembolso dos valores investidos para aquisição da sociedade alvo (a Impugnante)**.

Com efeito, pondera a impugnante, não há qualquer questionamento a respeito: **(i) do integral pagamento, em dinheiro**, do ágio aproveitado fiscalmente; ou **(ii) dos registros contábeis realizados pela SCG IVa Holding** com o desdobramento do custo pela aquisição da Impugnante.

A impugnante ressalta a absoluta licitude das operações efetuadas. “Ora, diante do reconhecimento de que o ágio registrado contabilmente foi efetivamente pago, com base em demonstrativo de que seu fundamento econômico é a rentabilidade futura da empresa investida (Tópico), é evidente que este ágio é passível de aproveitamento fiscal em caso de incorporação, fusão ou cisão, nos termos da legislação tributária”.

A impugnante entende que apenas por não concordar com a estrutura adotada pelo Grupo Southern Cross na consecução do investimento na Impugnante, o Fisco busca tratar como fraude uma operação de aquisição de participação societária claramente legítima, entre partes independentes (com interesses contrapostos), envolvendo o desembolso efetivo e em dinheiro de mais de R\$ 300 milhões, retirando-lhe o direito ao aproveitamento do ágio legalmente conferido pelo artigo 22 da Lei nº 12.973/2014; e pior, impondo-lhe a descabida multa de ofício qualificada (além das implicações decorrentes, como representação fiscal para fins penais e indevida imputação a sujeitos solidários.

DIREITO

LEGITIMIDADE DO APROVEITAMENTO FISCAL DO ÁGIO – LEGITIMIDADE DAS OPERAÇÕES REALIZADAS E POSTERIOR APROVEITAMENTO DO ÁGIO

Esclarecimentos Iniciais – Equívoco na “eleição” do suposto “real adquirente”

A impugnante entende ser imperioso destacar que a eleição realizada pela Autoridade Fiscal do SCG IV FIP como real adquirente da operação, além de **não encontrar respaldo no ordenamento jurídico pátrio, é completamente discricionária.**

Isso porque, como informado em sede de Fiscalização, os recursos utilizados pela SCG IVa Holding para aquisição do investimento foram obtidos por meio de aquisição alavancada (empréstimo junto ao Itaú Unibanco) e por meio de aportes realizados pelas entidades estrangeiras do Grupo Southern Cross. Ou seja, parte dos recursos sequer passou pelo Fundo (aquisição alavancada) e a outra parcela foi aportada originalmente pelas entidades estrangeiras.

De fato, aduz a impugnante, não faz qualquer sentido a alegação da Autoridade Fiscal de que o Grupo Southern Cross teria praticado atos *"no sentido de ocultar o real adquirente das ações da Tópico - SCG IV FIP"* (fl. 17 do TVF) porque ele não poderia aproveitar fiscalmente o ágio, já que *"não é pessoa jurídica, e sim uma comunhão de recursos"* (fl. 16 do TVF).

A impugnante afirma que qualquer pessoa jurídica, especialmente aquelas cujo objeto social é deter participações em outras sociedades, recebem aportes de capital específicos para realização de investimentos. Esta prática ocorreu no presente caso e não pode ser desconsiderada de forma injustificada e discricionária e, muito menos, ser fator para a imposição de multa tão grave como a multa qualificada, haja vista a **inexistência de qualquer ato doloso na aquisição do investimento entre partes independentes com fluxo financeiro de mais de S 300 milhões de reais.**

Regime Jurídico do Ágio Após as Alterações Promovidas pela Lei nº 12.973/14

Aplicando-se as aludidas normas ao presente caso concreto, tem-se que os requisitos legais para registro e aproveitamento do ágio foram integralmente cumpridos, isto porque:

- (i) houve a **efetiva aquisição entre partes independentes**, das ações da Tópico pela SCG IVa Holding, **mediante pagamento integral em dinheiro;**
- (ii) o ágio pago pela SCG IVa Holding foi **fundamentado na expectativa de rentabilidade futura** da companhia investida (Tópico), conforme laudo de avaliação (fls. 254/276); e
- (iii) foi efetivada a **incorporação da SCG IVa Holding pela Tópico.**

A impugnante entende que não se pode questionar o legítimo surgimento e registro do ágio pela SCG IVa Holding, tampouco a possibilidade de seu aproveitamento fiscal, porquanto tal sociedade cumpriu os termos da legislação tributária de regência: desdobrou o custo de aquisição da Tópico em investimento, mais-valia de ativos e ágio por rentabilidade futura; e foi, posteriormente, por ela (investida) incorporada.

A impugnante afirma que diversamente do que sugere a acusação fiscal, não há na legislação qualquer exigência quanto à figura de "real investidora" ou "investidora originária". Em verdade, a disposição contida no artigo 22 da Lei nº 12.973/2014 é claríssima ao se referir à absorção de patrimônio em sociedade "na qual detinha participação adquirida com ágio".

A impugnante ressalta que no momento da constituição do crédito tributário, não pode o Fisco trazer inovações à legislação com o intuito de desenquadrar/desqualificar determinada conduta do contribuinte na norma fiscal, especialmente visando fins meramente arrecadatórios. Pelo contrário, é imprescindível que o Fisco se atente à lei específica e aplique os critérios, limites e requisitos nela estabelecidos de forma precisa para fundamentar o lançamento tributário, pois, somente assim, este será devidamente motivado e válido.

INEXISTÊNCIA DE "EMPRESA VEÍCULO" NO PRESENTE CASO - DEMONSTRAÇÃO DO PROPÓSITO NEGOCIAL E ESPECÍFICO E DA NECESSIDADE DA SCG IVa HOLDING

A impugnante pondera que a acusação fiscal ignora a existência de propósitos negociais para a participação da SCG IVa Holding na operação, a possibilidade e efetiva captação de recursos no mercado por meio de aquisição alavancada com garantia prestada pela SCG IVa Holding, além da própria legalidade e legitimidade da constituição de empresas holding para a detenção de participação societária no Brasil. Ou seja, ignorando as próprias características das sociedades holding e fiando-se exclusivamente em um suposto propósito exclusivamente fiscal (que não subsiste), o Fisco busca impedir o aproveitamento do ágio em questão.

DOS ASPECTOS SOCIETÁRIOS E FISCAIS DA SOCIEDADE HOLDING -OBSERVÂNCIA DAS NORMAS LEGAIS E REGULATÓRIAS NAS OPERAÇÕES ENVOLVENDO A SCG IVa HOLDING

A impugnante pontua que a função primordial de uma holding pura não envolve a prática de atividades operacionais além da gestão de participação acionária em uma ou mais empresas, de acordo com o seu objeto social. Por tal razão, é natural que este tipo societário não apresente despesas robustas, funcionários e imóveis locados.

Também é natural que a holding, adiciona a impugnante, anteriormente à realização de seu primeiro investimento, não possua uma fonte própria de receitas decorrentes da prática de seu objeto social. De fato, é manifesto que a sociedade holding apenas receberá dividendos, se for o caso, após a efetivação de sua primeira aquisição de participações societárias e, para tanto, obviamente, necessitará de recursos de terceiros.

A impugnante frisa que exigir de uma sociedade holding o exercício de uma atividade produtiva como a venda de mercadorias ou a prestação de serviços para fins de sua validade é limitar sobremaneira o conceito de empresa, com base em uma visão antiquada da atividade empresarial, que não se coaduna com a própria legislação de regência, aqui exposta.

A Autoridade Fiscal dedica grande parte do TVF para questionar a origem dos recursos empregados na aquisição da participação societária na Impugnante, o que, entretanto, não revela nada mais que uma característica natural da atuação das sociedades holding.

A impugnante afirma que justamente por não ser uma sociedade comercial ou prestadora de serviços que a SCG IVa Holding necessitou do aporte de recursos por seu controlador, bem como da obtenção de empréstimo, para a aquisição da Tópico. Na ausência destes recursos, a operação, por consectário lógico, não ocorreria.

A impugnante conclui que tendo a SCG IVa Holding reunido os recursos para a aquisição da Tópico, aplicando-os diretamente na operação, não há dúvidas de que esta é, de fato, a efetiva adquirente e o ágio correspondente a esta operação foi nela registrado como resultado do desdobramento do custo de aquisição, em linha com o exposto anteriormente.

A impugnante menciona que a legislação tributária, por meio do artigo 31 da Lei 11.727/08, reconhece a legitimidade da holding pura como uma sociedade válida para todos os fins, ao dispor que a esta poderá diferir o reconhecimento das despesas com juros de empréstimos contraídos para financiamentos de investimentos em sociedades controladas.

Por fim, a Impugnante vale-se ainda da doutrina de Edmar Oliveira Andrade Filho para demonstrar que o prazo de duração de uma sociedade holding também não pode ser utilizado como requisito de sua validade.

A impugnante entende que atingidos os objetivos para os quais a SCG IVa Holding foi constituída/adquirida nada mais óbvio do que a sua incorporação, a fim de simplificar a estrutura gerencial do grupo.

IMPOSSIBILIDADE DE SE CARACTERIZAR A SCG IVA HOLDING COMO "EMPRESA VEÍCULO" - PROPÓSITOS NEGOCIAIS E NECESSIDADE DE SUA NA OPERAÇÃO

Aquisição Alavancada como Estratégia de Aquisição de Investimento

A impugnante pondera que tratando-se (Grupo Southern Cross) de um dos maiores grupos de investimentos em *private equity* na América Latina, movimenta expressivas quantias em operações complexas de forma simultânea, não podendo ser considerado incomum que, havendo a possibilidade de utilizar capital de terceiros ele prefira avaliar tal possibilidade. E mais, deve se ter em conta que a própria natureza das atividades do Grupo Southern Cross exige que o enfoque de sua atuação esteja, essencialmente, na rentabilidade dos investimentos que realiza.

A impugnante frisa que a legítima opção do Grupo Southern Cross, de cunho estritamente comercial, era a de adquirir o controle da Impugnante por meio de uma estrutura de capital que melhor lhe conviesse naquele momento, seja exclusivamente com capital próprio, exclusivamente com capital de terceiros (mediante captação no mercado) ou em uma estrutura mista de investimento, a qual foi escolhida pelo Grupo como mais vantajosa.

Dessa forma, assevera a impugnante, optou-se pela captação de parte significativa recursos no mercado (R\$ 43 milhões) por meio da tomada de empréstimo com terceiros (Itaú Unibanco), por meio da qual o Grupo Southern Cross adotou a prática conhecida como **aquisição alavancada**, estrutura específica utilizada para aquisição do controle de uma empresa alvo, por meio da utilização de dívidas como parte de pagamento da compra pretendida, em que essa dívida, muitas vezes, ajude a complementar e pagar o próprio custo de aquisição da empresa alvo.

Com efeito, frisa a impugnante, na operação praticada pela Grupo Southern Cross, definiu-se que parte dos recursos necessários para a aquisição da participação da Impugnante, no valor de R\$ 43.424.599,42, seria obtida por meio de empréstimo, junto ao Itaú Unibanco S.A. (terceiro independente), o qual seria garantido pelas ações da Tópico, de titularidade da SCG IVa Holding.

A impugnante esclarece que nesse cenário, foi celebrado o Contrato de Mútuo, o qual serviu como forma de viabilizar o empréstimo e a garantia da dívida.

A impugnante observa que, ao analisar casos semelhantes ao discutido nos presentes autos, entendeu o E. CARF que a participação de suposta empresa veículo em operação de

compra alavancada lhe confere, efetivamente, propósito comercial e respaldo legal à posterior incorporação desta.

A impugnante adiciona que com a confirmação de que a aquisição da Tópico se daria em parte por meio de recursos de terceiros, obtidos no mercado, verificou-se a necessidade de que o adquirente fosse pessoa jurídica empresária, afastando, de plano, a possibilidade de a aquisição ocorrer pelo SCG IV FIP.

Limitação da responsabilidade/dos riscos dos cotistas

A impugnante adiciona também que a utilização da SCG IVa Holding, em vez do SCG IV FIP, foi instrumento útil para limitar a responsabilidade dos cotistas e restringir eventuais perdas no investimento.

A impugnante observa que no tocante aos deveres das FIP, vale destacar um em razão da sua pertinência para o presente caso: **a necessidade de o cotista responder pelo patrimônio líquido negativo do fundo**, isto é, quando o valor das obrigações é superior ao dos ativos.

A impugnante conclui que, para o comprador (Grupo Southern Cross), a aquisição do novo investimento no país (Tópico), por meio do SCG IV FIP constituía um risco que não se pretendia correr. Optou-se pela utilização de uma sociedade para esse fim, a SCG IVa Holding.

Maior Liberdade, Praticidade e Celeridade na Negociação

A impugnante complementa que, os FIP mostram-se uma alternativa atrativa de investimento, especialmente a investidores estrangeiros, pois oferecerem a possibilidade de aplicação de recursos em grupos de ativos específicos, e sob uma administração e gestão especializada. Nesse mercado, os Administradores de fundos de investimentos assumem um papel central, devendo possuir autorização da CVM.

A impugnante conclui que dado o cenário envolvido no presente caso, visando a mitigação da interferência do Administrador nas decisões de investimento no processo de aquisição, optou-se pela utilização de uma sociedade empresária (SCG IVa Holding), de forma que as decisões pudessem ser tomadas dentro de uma estrutura menos burocrática e com menos interferência da Administradora do SCG IV FIP.

Conclusão - Existência de Propósitos Negociais que Justificam a Participação da SCG IVa Holding na Operação

A impugnante entende demonstrado as diversas razões que revelam a necessidade de que a aquisição do controle da Impugnante ocorresse diretamente pela SCG IVa Holding, em especial: **(i)** captação de recursos de terceiros (viabilizando, ainda, uma aquisição alavancada); **(ii)** limitação da responsabilidade/dos riscos dos cotistas; e **(iii)** maior liberdade e facilidade de negociação sem a participação direta do Administrador do Fundo.

Diante de todo o exposto neste tópico, a impugnante afirma que, ao contrário do que alegou a Autoridade Fiscal, a SCG IVa Holding efetivamente possuía diversas razões negociais/econômicas para a sua constituição, não podendo ser considerada uma mera "empresa veículo", motivo pelo qual devem ser admitidos todos os efeitos decorrentes da sua existência e conseqüentemente cancelados os autos de infração originários deste processo administrativo.

PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS PARA APROVEITAMENTO DO ÁGIO - SCG IVA HOLDING COMO REAL ADQUIRENTE E EFETIVO ENCONTRO ENTRE OS PATRIMÔNIOS DAS SOCIEDADES INVESTIDORA E INVESTIDA

A impugnante ressalta que é descabida a pretensão da Autoridade Fiscal de coibir o direito da Impugnante ao aproveitamento fiscal do ágio, sob a justificativa de que não foi observada a alegada "confusão patrimonial" com o real adquirente. Isso porque, o regime jurídico do ágio não exige que deva haver uma "confusão patrimonial" com o real adquirente.

A impugnante entende que as únicas hipóteses previstas na legislação como necessárias e suficientes para o aproveitamento fiscal do ágio são a incorporação, fusão ou cisão, correspondentes também a institutos expressamente previstos pelo Direito Privado (conforme artigos 223 e seguintes da Lei das S.A.), não havendo qualquer referência ao instituto jurídico da "confusão patrimonial", conforme equivocadamente afirma a Autoridade Fiscal.

No entanto, pondera a impugnante, ainda que se admita a possibilidade de aplicação do instituto da "confusão patrimonial" com o real adquirente, em um sentido não técnico, o que se admite apenas a título argumentativo, é certo que no caso em tela tal situação ocorreu, uma vez que a SCG IVa Holding é, para todos os fins, a real adquirente das ações da Tópico.

A impugnante afirma que quando a SCG IVa Holding adquiriu a Tópico, registrando um ágio, devidamente pago, fundamentado em expectativa de rentabilidade futura, e, posteriormente, foi

incorporada pela adquirida, ocorreu a absorção do investimento e do ágio (“confusão patrimonial”), possibilitando o início de seu aproveitamento fiscal.

A impugnante entende que a existência de um AFAC, posteriormente convertido em aumento de capital na SCG IVa Holding, em nada afeta a realidade de que a SCG IVa Holding figura como real adquirente do investimento.

A impugnante complementa que caso não houvesse sido registrado o referido AFAC, se teria um cenário em que a própria Impugnante, recém-adquirida, seria responsável pelo adimplemento da parcela a prazo de sua aquisição (como reconhecido pela própria Autoridade Fiscal no TVF). Contudo, tal cenário, além de não corresponder adequadamente à realidade dos fatos (aquisição realizada pela SCG IVa Holding), prejudicaria os demais sócios da Impugnante, detentores dos 30% remanescentes de seu capital social, com uma dívida sobre a qual não possuem qualquer responsabilidade.

A impugnante entende que tendo a aquisição ocorrido por meio da SCG IVa Holding, não pode a Autoridade Fiscal pretender desconsiderá-la, para fazer crer que a aquisição se deu diretamente pelo fundo de investimento, razão pela qual não teria havido a "confusão patrimonial" requerida.

A impugnante conclui que uma vez demonstrado que não existe na legislação tributária o conceito de "confusão patrimonial" com o real adquirente como requisito necessário ao aproveitamento fiscal do ágio e que, ainda que se pudesse aceitá-lo, o que se admite *ad argumentandum*, esse restou plenamente cumprido no caso concreto, uma vez que a real adquirente (SCG Iva Holding) foi incorporada pelo investimento adquirido (Tópico).

OPÇÃO LEGAL E IMPOSSIBILIDADE DE INGERÊNCIA DO FISCO NA ATIVIDADE DO CONTRIBUINTE

A impugnante adiciona ser importante notar que a operação em comento não buscou nenhuma economia tributária que não a decorrente estritamente da realização do negócio almejado pelas partes, sendo, portanto, a participação da SCG IVa Holding uma necessidade tanto do ponto de vista comercial como do ponto de vista societário, para seus controladores.

Portanto, conclui a impugnante, a participação destas sociedades holding na aquisição do controle da Impugnante - além de todas as demais razões já pontuadas na presente defesa - representa uma opção fiscal/legal, permitida pelo ordenamento jurídico ainda que essa opção possa ter gerado, como consequência, uma economia fiscal.

A impugnante entende que não cabe ao Fisco limitar a autonomia da vontade e liberdade de iniciativa dos contribuintes que visam a melhor forma de gerir seus negócios. Neste caso concreto, é nítido que o caminho adotado para a aquisição das operações da Tópico no Brasil por meio do investimento realizado pela SCG IVa Holding foi escolhido com base em razões totalmente alheias aos efeitos fiscais.

A impugnante afirma que a tentativa da Autoridade Fiscal de ver a participação da SCG IVa Holding como inválida não possui respaldo legal no ordenamento jurídico, motivo pelo qual, deve ser desconsiderada, em obediência ao princípio da legalidade e aos demais princípios acima tratados.

A impugnante ressalta que, ainda que o único propósito da operação analisada nos presentes autos fosse a economia fiscal mesmo assim a Autoridade Fiscal não estaria autorizada legalmente a desconsiderá-la, porquanto a tese de que a mera economia tributária não possa ser considerada um propósito comercial não encontra respaldo no ordenamento jurídico pátrio.

A impugnante afirma que não há no ordenamento jurídico vedação legal que proíba a utilização de sociedades veículos, ainda que para fins meramente tributários, razão pela qual devem ser cancelados os presentes autos de infração.

IMPOSSIBILIDADE DE DESCONSIDERAÇÃO PELA FISCALIZAÇÃO DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS PRATICADOS - ARTIGO 116 DO CTN

A impugnante ressalta que a tentativa fiscal de desconsideração da operação realizada e a imputação de negócio jurídico "simulado" corresponde a uma indevida aplicação do parágrafo único do artigo 116 do CTN que não poderia ser invocado em razão da ausência de regulamentação por meio de lei ordinária e de seu âmbito de aplicação, que é bastante restrito.

AD ARGUMENTANDUM - VALIDADE DA "SOCIEDADE VEÍCULO" E DA JURISPRUDÊNCIA DO E.CARF

A impugnante adiciona que na hipótese de os argumentos desenvolvidos nos tópicos anteriores não levarem ao cancelamento da integralidade dos autos de infração fato é que a jurisprudência do E. CARF entende que a utilização de empresas veículo não é motivo suficiente para tornar inválido o aproveitamento fiscal do ágio.

Colaciona ementas do CARF.

IMPOSSIBILIDADE DE ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL DO ÁGIO SUPOSTAMENTE NÃO PASSÍVEL DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ

A impugnante entende que, na remota hipótese de esta C. DRJ não entender pela necessidade do cancelamento integral do lançamento fiscal, o que se alega a título meramente argumentativo, deve ser, ao menos, reconhecida a improcedência do auto de infração de CSLL, já que não há que se falar em adição à base de cálculo da CSLL dos valores decorrentes do aproveitamento do ágio, por ausência de previsão legal.

A impugnante assevera que o legislador determinou a base de cálculo da CSLL de forma exaustiva (*numerus clausus*), fixando, taxativa e individualmente, cada um dos ajustes aplicáveis (artigo 2º e parágrafos, da Lei nº 7.689/1988), não arrolando, como hipótese de adição ao lucro líquido, o valor correspondente ao aproveitamento do ágio.

Colaciona jurisprudência do CARF.

INSUBSTÂNCIA DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA**AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DE DOLO ESPECÍFICO PELA AUTORIDADE FISCAL**

A impugnante afirma a Autoridade Fiscal jamais questionou os atos que culminaram na aquisição da Impugnante, reconhecendo a efetividade da aquisição, o pagamento do preço, o próprio surgimento do ágio e seu fundamento econômico pautado na rentabilidade futura do investimento

A impugnante assevera que o único questionamento fiscal, portanto, seja para o aproveitamento fiscal do ágio, seja para a qualificação da multa de ofício, decorre da participação da SCG IVa Holding, que, na visão da Autoridade Fiscal, seria empresa veículo, utilizada unicamente para permitir o aproveitamento fiscal do ágio.

Destaca-se que esse mesmo entendimento foi utilizado pela Autoridade Fiscal para imputar a multa qualificada à Impugnante no processo administrativo nº 15746.720045/2020-18, que possui objeto idêntico ao desse caso, para o ano-calendário de 2016, e foi analisado pela DRJ no ano passado (acórdão nº 101-007.028 - sessão de 03/03/2022). Naquela oportunidade, a DRJ afastou a multa qualificada, pois a Autoridade Fiscal não teria apontado conduta dolosa específica com o intuito de fraude, mas apenas reiterou a suposta ausência de sacrifício econômico por parte da SCG IVa Holding.

A impugnante ressalta que esse procedimento adotado pela Autoridade Fiscal já foi expressamente refutado pela C. CSRF, que entendeu, de forma reiterada, que a "*dedução indevida de dispêndios*

com ágio não se confunde com prática dolosa ou ilícita" e que "o simples emprego de companhias (...) rotuladas de empresas-veículo, não basta para caracterizar simulação, fraude ou o seu intuito, tampouco qualquer outro ilícito". (Acórdão nº 9101 -005.876 - 11/11/2021).

A impugnante conclui que conforme já reconhecido pela C. CSRF, não se pode admitir que as razões apontadas para a impossibilidade de aproveitamento do ágio, sejam as mesmas para qualificar a multa de ofício.

A impugnante adiciona que as súmulas do E. CARF nº 14 e 25 também confirmam que a qualificação da multa depende de prova da existência de dolo.

A impugnante explica que tais súmulas representam um entendimento uniforme e vinculante no sentido de que, para tipificar a conduta como dolosa e, em razão disso aplicar a qualificação da multa de ofício, é requisito de validade a efetiva comprovação do dolo específico, e não genérico, tampouco presumido como no presente caso.

AD ARGUMENTANDUM - AUSÊNCIA DE DOLO, FRAUDE, SIMULAÇÃO OU CONLUIO NO CASO CONCRETO

A impugnante afirma que da análise do item 5 do TVF, em que aduzidas as razões para a qualificação da multa, as únicas menções diretas à Impugnante no que tange à suposta caracterização das hipóteses de fraude e conluio referem-se, alegadamente, às próprias exclusões de ágio da base de cálculo de IRPJ e CSLL.

A impugnante assevera que, a contribuinte, interpretando a legislação fiscal, entendeu que o saldo de ágio em questão era passível de exclusão para fins fiscais. O Fisco, por outro lado, concluiu que estas não seriam passíveis de exclusão na apuração de IRPJ e CSLL, o que, por óbvio, é insuficiente para justificar a imputação da multa qualificada.

A impugnante entende evidenciado que a participação da SCG IVa Holding nas operações em comento sempre foi demonstrado claramente, sendo que ela não só efetuou a captação de recursos no mercado, como, inclusive, constou expressamente como "comprador" no Contrato de Compra e Venda das cotas da Impugnante. Ou seja, a intenção das partes ao efetuar tais negociações sempre foi demonstrada claramente, jamais encobertando ou simulando qualquer negócio jurídico.

De igual maneira, impugnante entende demonstrado cabalmente ao longo dessa defesa que as conclusões fiscais no TVF foram baseadas na análise isolada dos documentos e fatos apresentados em sede de fiscalização. O Contrato de Mútuo, por exemplo, tido pela Autoridade Fiscal como evidência de que parte dos recursos para a aquisição partiram da própria Tópico verdadeiramente serviu para se captar recursos no mercado (aquisição alavancada) junto ao Itaú Unibanco (terceiro independente), passo além que a Autoridade Fiscal resolveu não dar.

A impugnante conclui que não há que se falar em conluio no presente caso. De fato, a Autoridade Fiscal em nenhum momento comprovou tal prática por parte da Impugnante ou de qualquer outra parte do negócio, o que também demonstra a imprecisão para a tipificação desses tipos penais, que, reitera-se, devem ser provados e não presumidos.

AD ARGUMENTANDUM - ERRO NA INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO FISCAL

A impugnante entende que o que teria ocorrido, quando muito, seria um erro na interpretação da legislação fiscal por parte da Impugnante, o que não se confunde com a prática de conduta dolosa, conforme já assentado pela C. CSRF.

AD ARGUMENTANDUM - VEDAÇÃO AO CONFISCO

A impugnante adiciona que, há que se mencionar que a multa de ofício qualificada teria nítido **caráter confiscatório**, não devendo prevalecer, conforme entendimento do plenário do E. STF, inclusive em sede de Repercussão Geral.

A impugnante ressalta que o STF, em sede de Repercussão Geral, nos autos do Recurso Extraordinário nº 582.461, ratificou seu entendimento, firmado no julgamento da ADI-MC 1075 e da ADI 551, de que as multas que superam o percentual de 100% do valor do tributo são confiscatórias e, conseqüentemente, inconstitucionais.

Desse modo, aduz a impugnante, ante o caráter confiscatório reconhecido pelo E. STF, a multa qualificada imposta à Impugnante deve ser cancelada ou, ao menos, reduzida para 75% do valor dos tributos devidos.

Outrossim, assevera impugnante, tendo em vista que a inconstitucionalidade da multa qualificada no patamar de 150%, em razão da acusação fiscal de sonegação, fraude ou conluio, prevista no § 1º c/c o inciso I do caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 será julgada em sede de Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 736.090, deverá esta C. DRJ determinar o

sobrestamento deste processo administrativo, conforme previsão expressa do artigo 1.037 da Lei nº 13.105/2015, aplicável ao caso concreto por força do artigo 15 deste mesmo diploma legal.

DEMAIS ARGUMENTOS RELACIONADOS À INSUBSISTÊNCIA DAS PENALIDADES APLICADAS

IMPOSSIBILIDADE DA COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM RAZÃO DA FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ E DA CSLL POR ESTIMATIVA

A Autoridade Fiscal também exigiu da Impugnante multa isolada por considerar que teria, supostamente, deixado de recolher valores devidos a título de estimativas mensais de IRPJ e CSLL no período fiscalizado.

A impugnante entende que a multa isolada, prevista atualmente no inciso II, alínea "b" do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, somente pode ser exigida caso o Fisco verificasse a falta de recolhimento dos tributos, ou recolhimento insuficiente, com base em estimativas mensais, antes do término do ano-base.

Como os autos de infração objeto do presente processo foram lavrados após o encerramento dos anos-base de 2019 e 2020, eventuais insuficiências de recolhimento do IRPJ e da CSLL não mais poderiam ser punidas pela exigência da multa isolada, conforme reiteradas decisões do E. CARF, inclusive da C. CSRF.

Outrossim, adiciona a impugnante, deve-se ter em conta que, ainda que fosse possível lançar, após o encerramento do ano-base, multa isolada em razão do não recolhimento dessas estimativas, o que se alega a título de argumentação, não poderia haver, sobre a mesma base de cálculo, a cumulação da multa isolada com qualquer outra penalidade.

A impugnante ressalta que o E. CARF aprovou o enunciado da Súmula nº 105, onde restou firmado o entendimento de que **"A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício"** o qual vem, inclusive, sendo aplicado pela C. CSRF.

A impugnante entende que as disposições trazidas pela Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, em nada modificaram a natureza e materialidade da multa isolada aplicável na hipótese de não recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL.

IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DAS MULTAS EM CASO DE DÚVIDA

A impugnante suscita o art. 112 do CTN para afastar a multa.

COMPENSAÇÕES E RETIFICAÇÕES INDEVIDAS DE PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL

A impugnante entende demonstrado nos tópicos anteriores a improcedência das autuações fiscais ora combatidas, portanto também devem ser afastadas as compensações de ofício/reversões realizadas pela Autoridade Fiscal, de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL nos anos-calendário de 2019 e 2020, bem como deve ser reconhecida a impossibilidade de retificação da escrituração fiscal da Impugnante, conforme intimação feita pela Autoridade Fiscal no item 08 do TVF.

A impugnante assevera que a aplicação da multa por suposta incorreção no preenchimento da ECF, só nasce pelo entendimento da Autoridade Fiscal de que o ágio não poderia ter sido aproveitado pela Impugnante. Ou seja, a escrituração da Impugnante não foi realizada incorretamente na origem, mas passou a ser supostamente "incorreta" pela posição de ofício da Autoridade Fiscal, posição está que já resultou no lançamento de multa de ofício e na exigência do IRPJ e CSLL ora debatidos. Logo, seria uma evidente cumulação de multas que jamais poderia ser admitida por esta C. DRJ.

IMPUGNAÇÃO SCG IV HOLDING S.A.

PRELIMINAR

INOVAÇÕES NO CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO - VIOLAÇÕES AO ARTIGO 146 DO CTN - IMPOSSIBILIDADE DE INCLUSÃO DE RESPONSÁVEIS NO POLO PASSIVO

Conforme consta do próprio Relatório Fiscal, a infração relacionada à suposta exclusão indevida, do lucro real, do ágio gerado na aquisição do controle da Tópico já foi abordada em autuação fiscal anterior, objeto do processo administrativo nº 15746.720045/2020-18.

A impugnante entende que houve mudança nos critérios jurídicos da Autoridade Administrativa. Isso porque no processo administrativo mencionado não houve a atribuição de responsabilidade tributária à Impugnante.

A impugnante assevera mostra-se pouco coerente (e ilegal), que a mesma operação tenha sido avaliada pela Fiscalização em diferentes momentos, a partir do mesmo contexto fático, mas tenha-se chegado a diferentes conclusões, uma vez que se espera, em atenção à segurança jurídica, que a Administração Pública apresente sempre um posicionamento único e congruente.

De fato, o artigo 146 do CTN veda a mudança em critérios jurídicos para os mesmos fatos geradores, permitindo-a apenas para fatos geradores posteriores a introdução da mudança.

A impugnante esclarece ser certo que a alteração de opinião das Autoridades Fiscais acerca de determinada situação jurídica impõe total insegurança jurídica aos contribuintes, além da quebra da proteção à confiança.

MÉRITO

RATIFICAÇÃO E APROVEITAMENTO DAS RAZÕES DE DEFESA DO SUJEITO PASSIVO PRINCIPAL

Conforme demonstrado na Impugnação apresentada pela Tópico (sujeito passivo principal), cujos termos são integralmente ratificados na presente defesa, a cobrança pretendida no presente processo é indevida.

Assim sendo, requer-se que a Impugnação apresentada pelo sujeito passivo principal - Tópico - seja parte integrante da presente defesa, de forma que resta impugnado todo o crédito tributário exigido nos autos desse processo administrativo.

IMPOSSIBILIDADE DE ATRIBUIÇÃO DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA À IMPUGNANTE (ARTIGO 124, INCISO I, DO CTN)

A impugnante constatou, do TVF, que a Autoridade Fiscal sustenta que a Impugnante teria interesse comum na alegada redução indevida de tributos, uma vez que teria "relação ativa com os atos que deram origem ao fato jurídico tributário mediante cometimento de atos ilícitos que o manipularam" (fl. 46 do TVF) o que em sua visão, justificaria a aplicação do artigo 124, inciso I, do CTN.

DIFERENCIAÇÃO ENTRE INTERESSE COMUM E INTERESSE ECONÔMICO

A impugnante esclarece que o termo "interesse comum" utilizado pelo legislador no artigo 124, inciso I, do CTN, reporta-se ao interesse jurídico dos contribuintes que ocupam o mesmo polo na situação eleita pelo legislador como hipótese de incidência da obrigação principal e não trata, portanto, de uma hipótese de responsabilidade em razão de mero interesse econômico, como parece sugerir a Autoridade Fiscal.

A impugnante afirma ser entendimento pacífico que somente é possível atribuir a solidariedade por interesse comum nas hipóteses em que o sujeito já é contribuinte daquela obrigação, em razão da natureza do tributo, por este (tributo) comportar a existência de duas ou mais pessoas coobrigadas. A solidariedade, repita-se, somente é imputada a contribuintes (aqueles que possuem relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador).

DA INEXISTÊNCIA DE "INTERESSE COMUM" NO PRESENTE CASO

A impugnante entende evidente que um mero interesse fático ou econômico (que, ainda que pudesse existir no caso concreto, não restou demonstrado) não é suficiente para caracterizar o interesse comum previsto no artigo 124, inciso I, do CTN.

Da leitura do TVF, a impugnante verifica que a acusação fiscal se pauta exclusivamente em um suposto e não comprovado benefício econômico nas supostas infrações suscitadas pela Autoridade Fiscal.

A impugnante complementa que ainda que fosse possível admitir o interesse econômico como suficiente para a caracterização do interesse comum previsto no dispositivo em questão, o que se faz a título de argumento, é evidente que a acusação fiscal não traz qualquer demonstração nesse tocante.

A impugnante aduz que, embora indicado no TVF que a Impugnante teria se "beneficiado" com a situação, não há comprovação ou, no mínimo, indicação, nesse sentido, mas apenas a simples presunção fiscal, sem qualquer fundamento. Logo, ainda que se pudesse atribuir a solidariedade de que trata o artigo 124, inciso I, do CTN - o que não se admite - a Autoridade Fiscal sequer realizou a efetiva demonstração do que seria o "interesse econômico" da Impugnante, o que reforça a improcedência da acusação fiscal.

A impugnante adiciona que, o fato de Impugnante ter arcado com o pagamento da parcela a prazo da aquisição, da mesma forma, não se presta a comprovar a suposta solidariedade.

Conforme esclarecido em razão da incorporação da SCG IVa Holding, tal parcela foi paga pela Impugnante em virtude do Adiantamento para Futuro Aumento de Capital ("AFAC"), no mesmo valor de R\$100.000.000,00, registrado pela SCG IVa Holding em sua contabilidade.

A impugnante afirma que o referido AFAC foi convertido em aumento de capital da SCG Iva Holding, conforme 3a Alteração de seu Contrato Social (fls. 751/763), de modo a se neutralizar a dívida existente entre SCG IVa Holding e SCG IV Holding S.A. e permanecer a obrigação do Grupo Southern Cross com os vendedores.

Destarte, diversamente do que sugere a acusação fiscal, não se trata de medida para "simular o atendimento às exigências do art. 22 da Lei nº 12.973, de 2014", mas única e exclusivamente a adoção das medidas legais para conferir transparência e lisura ao processo de aquisição do investimento na Tópico, evitando-se prejuízos às partes envolvidas na operação.

A impugnante conclui restar claro que não há que se falar em solidariedade da Impugnante com relação ao crédito tributário exigido da Tópico no presente processo, por não restar configurada a existência de "interesse comum" que justifique a aplicação do artigo 124, inciso I, do CTN, devendo ser cancelados os autos de infração e Demonstrativos de Responsáveis Tributários.

IMPOSSIBILIDADE DE ATRIBUIÇÃO DE SOLIDARIEDADE PELO ARTIGO 124 COM FUNDAMENTO EM DOLO/FRAUDE

A impugnante entende que a operação analisada pela Autoridade Fiscal não carrega os ilícitos tributários em comento (dolo, fraude e conluio). Face a isso, caso se entenda que a atribuição de solidariedade está vinculada à verificação da ocorrência dos ilícitos tributários no presente caso, fato é que, pelas razões de mérito já trabalhadas nessa defesa, não pode prevalecer a exação tributária ou a atribuição de sujeição passiva solidária.

A impugnante reitera que as disposições do artigo 124 do CTN são aplicadas nas ocasiões em que se observa uma pluralidade de sujeitos passivos na materialização da hipótese de incidência, sendo que estes indivíduos concorrem entre si para adimplir com a obrigação fiscal.

A impugnante adiciona que no que se refere aos artigos 135 e 137 do CTN, este é aplicável quando os indivíduos nele mencionados praticarem atos com dolo, ou seja, no campo da ilicitude, na medida em que as ações descritas decorrem de excesso de poderes ou infração de lei ou aos atos societários da entidade.

Portanto, conclui a impugnante, caso se entenda que houve vinculação por parte da Autoridade Fiscal do interesse comum à prática de algum ilícito tributário, requer-se que se cancele os autos de infração e Demonstrativos de Responsáveis Tributários **(i)** em razão dos fundamentos de mérito expostos anteriormente que comprovam a inoportunidade desses e **(ii)** em razão da impossibilidade para atribuição de responsabilidade com base no interesse comum em acusações de ilícitos, dado que a norma de solidariedade não se presta a tanto.

INEXISTÊNCIA DE FRAUDE E CONLUIO - IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA E DA MULTA AGRAVADA

A impugnante afirma que o dolo é elemento imprescindível para que se caracterize a fraude e o conluio, e, portanto, devem ser minuciosos e cabalmente comprovados pela Autoridade Fiscal, a impugnante entende notório que no presente caso a multa qualificada é tão indevida como a solidariedade, em razão da absoluta ausência de comprovação da prática dolosa da Impugnante.

A impugnante conclui que, além de restar comprovada a inexistência de qualquer prática dolosa específica da Impugnante, não houve a fraude ou conluio necessários à imposição da multa qualificada e por consequência a sujeição passiva, razão pela qual deve essa E. Turma Julgadora cancelar a qualificação e o agravamento da multa imposta, como, inclusive, já ocorreu no processo administrativo nº 15746.720045/2020-18.

APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA PESSOALIDADE DA PENA

A impugnante entende que ainda que o crédito tributário em questão fosse devido e passível de ser exigido da Impugnante na qualidade de responsável, o que se alega apenas para argumentar, devem ser, ao menos, afastadas as multas (de ofício qualificada e isolada) indevidamente impostas à Impugnante de acordo com o artigo 5º, inciso XLV da Constituição Federal de 1988.

IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DAS MULTAS NO CASO DE DÚVIDA - APLICAÇÃO DO ARTIGO 112 DO CTN

A impugnante adiciona que caso venha-se a decidir pela manutenção do lançamento que deu origem a este processo, o que se alega *ad argumentandum*, e tal decisão não ocorra por unanimidade de votos, isto é, se dê por meio de julgamento em que haverá divergência de entendimentos entre os Julgadores, é razoável considerar que há, no mínimo, dúvida quanto à ocorrência da infração.

A impugnante assevera que caso haja dúvida quanto à procedência do presente lançamento fiscal, ou mesmo com relação à possibilidade ou não da Impugnante ser responsabilizada pelas infrações de que a Tópico é acusada, necessário se faz, ao menos, o cancelamento integral das multas exigidas, na medida em que a responsabilidade tributária é ônus imputado a terceiro cujo lançamento necessita de absoluta certeza, não cabendo qualquer outro cenário se não a conclusão inequívoca para o remoto cenário de manutenção da acusação e da penalidade à Impugnante.

IMPUGNAÇÕES DO Sr. ODAIR BENEDITO LEANDRO DA SILVA e IMPUGNAÇÃO ANGEL JOSE URIBE**PRELIMINARES****INOVAÇÃO NO CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO - VIOLAÇÃO AO ARTIGO 146 DO CTN - IMPOSSIBILIDADE DE INCLUSÃO DE RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS NO POLO PASSIVO DA AUTUAÇÃO**

A impugnante afirma ser defeso à Autoridade Administrativa alterar os critérios jurídicos consubstanciados nos lançamentos de ofício, para um mesmo sujeito passivo, com relação a fatos geradores já ocorridos, nos estritos termos do que dispõe o artigo 146 do Código Tributário Nacional.

A impugnante conclui que se a Autoridade Administrativa, quando da formalização do anterior lançamento sobre os mesmos fatos relativos à suposta exclusão indevida de lucro real (PA n° 15746.720045/2020-18), não entendeu por responsabilizar o Impugnante, fica impedida de, diante dos mesmos fatos, mudar de ideia para fazer a imputação da responsabilidade.

Cita jurisprudência.

AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA ATRIBUÍDA AO IMPUGNANTE NOS AUTOS DE INFRAÇÃO

A impugnante afirma que no tópico do TVF em que se pretendeu tratar da qualificação da multa de ofício e da responsabilidade tributária, mais especificamente ao tratar dos responsáveis (item 5 do TVF - fls. 37/44) sustentou a Autoridade Fiscal que o Impugnante, na condição de diretor da Tópico, por ter assinado (i) o Protocolo de Incorporação e Instrumento de Justificação de Incorporação e a ata da assembleia-geral extraordinária da Tópico que aprovou a incorporação da SCG IVa Holding (fls. 314/327 dos autos), bem como (ii) o contrato de compra e venda das ações da Tópico, na condição de interveniente-anuente, "(...) *tinha pleno conhecimento da estrutura fraudulenta arquitetada para ludibriar o fisco federal*" (fl. 44 do TVF).

A impugnante adiciona que no Demonstrativo de Responsável Tributário, a Autoridade Fiscal menciona que os atos praticados pelo Impugnante, quais sejam, a assinatura dos dois negócios jurídicos mencionados acima enquanto diretor da Tópico, caracterizariam fraude e conluio, nos termos dos artigos 72 e 73 da Lei n° 4.502, de 1964, o que demandaria sua responsabilização solidária por excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto, nos termos do já citado artigo 135, III, do CTN.

Entretanto, assevera a impugnante, não teria indicado a Autoridade Fiscal, **concretamente**, de que maneira os atos praticados pelo Impugnante como diretor da Tópico, de forma individualizada/com

excesso de poderes, infringindo o estatuto e/ou a lei, teriam relação com a acusação fiscal que sustenta os autos de infração originários desta lide. A Autoridade Fiscal se restringe à indicação de dois negócios jurídicos assinados pelo Impugnante e, a partir disso, conclui que tais atos configurariam "fraude e conluio".

Em um paralelo, aduz a impugnante, com o artigo 489, §1º, inciso III, do Código de Processo Civil ("CPC"), seria possível dizer que o TVF não está devidamente fundamentado, uma vez que invoca "motivos" que se prestariam a justificar qualquer outra autuação. Isto é, vénia à repetição, indicações tão genéricas como as dos excertos acima **não são motivos concretos para a responsabilização**, uma vez que abarcam sem especificidade uma série de ações dentro de um universo possível de condutas.

A impugnante entende que a Autoridade Fiscal não se desincumbiu do duplo ônus de **(i)** demonstrar a existência de conduta específica do Impugnante que pudesse ser qualificada como "ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto" e **(ii)** indicar qual seria a lei ou disposição do estatuto social da Tópico que teriam sido infringidos, o que resulta na nulidade dos Demonstrativos de Responsáveis Tributários por falta de fundamentação.

A impugnante afirma que a mera indicação do art. 22 da Lei nº 12.973/2014 não seria suficiente para satisfazer o requisito da demonstração de infração de lei necessário para a imputação da responsabilidade tributária no art. 135, inciso III, do CTN.

A impugnante aduz que as condutas tomadas enquanto parte da Administração da companhia não podem, por si só, fundamentar a responsabilidade. Para tanto, deveria ter sido feito o cotejo de como cada ação em concreto representou excesso de poderes ou violou algum dispositivo legal ou do estatuto da Tópico, o que não ocorreu.

Diante da ausência de motivação da imputação da responsabilidade solidária ao Impugnante em relação ao crédito tributário cobrado, verifica-se afirma a impugnante, claramente, a patente ofensa aos princípios constitucionais do contraditório, da ampla defesa e ao artigo 142 do CTN, o qual determina que a constituição do crédito tributário é ato administrativo vinculado, no qual se faz necessária a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação determinada pela legislação.

MÉRITO

RATIFICAÇÃO E APROVEITAMENTO DAS RAZÕES DE DEFESA DO SUJEITO PASSIVO PRINCIPAL

A impugnante requer que a Impugnação apresentada pelo sujeito passivo principal - Tópico - seja parte integrante da presente defesa, de forma que resta impugnado todo o crédito tributário exigido nos autos desse processo administrativo.

DA IMPOSSIBILIDADE DE ATRIBUIÇÃO DA SUJEIÇÃO PASSIVA AO IMPUGNANTE COM BASE NO ARTIGO 135, INCISO III, DO CTN

A impugnante afirma que a Autoridade Fiscal alegou que o Impugnante tinha "*pleno conhecimento da estrutura fraudulenta arquitetada para ludibriar o fisco federal*" (fl. 44 do TVF - g.n.) por ter assinado certos negócios jurídicos na figura de diretor da Tópico e, em razão disso, deveria ser solidariamente responsável pelo crédito tributário discutido nesses autos.

A impugnante aduz que não assinou a ata da assembleia Geral Extraordinária que aprovou a incorporação da SGC IV Holding como diretor da Tópico, mas sim como Secretário da Reunião.

Quanto ao protocolo de incorporação e instrumento de justificação de incorporação, a impugnante afirma que teria aprovado com base no referido documento, não em termos de futuros efeitos fiscais.

INCOMPATIBILIDADE ENTRE A TRIBUTAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA COMO DEVEDORA PRINCIPAL E, CONCOMITANTEMENTE, A RESPONSABILIZAÇÃO DE TERCEIROS COM FUNDAMENTO NO ARTIGO 135 DO CTN - ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

A impugnante considera a impossibilidade de coexistência, em um mesmo processo administrativo, de lançamento do crédito tributário em face da pessoa jurídica e de terceiros, com fundamento no artigo 135 do CTN, requer então o cancelamento integral dos autos de infração e Demonstrativos de Responsáveis Tributários lavrados.

FALTA DE COMPROVAÇÃO DE INTUITO DOLOSO - INOCORRÊNCIA DE ATOS PRATICADOS EM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTOS

A impugnante entende que a Autoridade Fiscal não demonstrou a configuração do dolo necessário para a qualificação de ilicitude dos atos praticados pelo Impugnante, elemento indispensável para a aplicação da responsabilidade solidária prevista no artigo 135, inciso III, do CTN.

A impugnante entende que não se pode imputar responsabilidade apenas em razão da ocupação de determinada posição.

A impugnante verifica que, para atribuir a responsabilidade tributária ao Impugnante, a Autoridade Fiscal *(i)* vale-se do chamado "conjunto da obra" que teria resultado na exclusão supostamente indevida do saldo de ágio por rentabilidade futura da apuração do lucro real para, daí, supor a intenção dolosa de fraudar a legislação tributária, ou, ainda, *(ii)* indica condutas gerais que advêm da simples ocupação e exercício de determinado cargo pelo Impugnante, sem, entretanto, demonstrar a existência de dolo.

A impugnante afirma que a fiscalização não comprovou que a assinatura da impugnante resultou na suposta dedução indevida.

A impugnante entende que os negócios jurídicos em questão não comprovam que o Impugnante teve participação ou influência na decisão de excluir da apuração do lucro real o saldo do suposto ágio por rentabilidade futura decorrente da incorporação da SCG IVa Holding pela Tópico.

A impugnante afirma que a Autoridade Fiscal simplesmente pressupôs a existência de nexo causal entre os atos indicados e a posterior dedução das bases de cálculo.

A impugnante verifica que a mera indicação de pessoas físicas que supostamente teriam poder de ingerência em pessoas jurídicas relacionadas ao sujeito passivo principal, sem a respectiva demonstração do efetivo dolo nos atos ou condutas supostamente praticadas com excesso de poderes ou infração de lei ou estatuto social, em nada justifica ou é suficiente para amparar a responsabilização solidária de terceiros.

Em anexo jurisprudência.

INACEITÁVEL PRETENSÃO FISCAL DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA DA TÓPICO

A impugnante afirma que, ao atribuir a responsabilidade solidária ao Impugnante, a Autoridade Fiscal pretendeu, ainda que indiretamente, aplicar a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, sem que fosse demonstrada a configuração da hipótese legal para tanto.

A impugnante assevera que, para a aludida desconsideração da personalidade jurídica, é indispensável que sejam trazidas provas, por parte da Autoridade Fiscal, que comprovem qual o ato personalíssimo praticado pelo Impugnante que teria justificado o dolo capaz de responsabilizá-lo por uma suposta infração cometida pela pessoa jurídica (sujeito passivo principal), pontos esses que não podem ser identificados no presente caso.

A impugnante adiciona que a desconsideração da personalidade jurídica só é possível por meio de decisão judicial, nos termos do artigo 50 do Código Civil.

INEXISTÊNCIA DE FRAUDE E CONLUIO - IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA E DA MULTA AGRAVADA

Considerando-se que o dolo é elemento imprescindível para que se caracterize a fraude e o conluio, e, portanto, devem ser minuciosos e cabalmente comprovados pela Autoridade Fiscal, é notório que no presente caso a multa qualificada é tão indevida como a solidariedade, em razão da absoluta ausência de comprovação da prática dolosa do Impugnante.

A impugnante conclui que não restou comprovada qualquer prática dolosa específica pelo Impugnante e pela Tópico. Ou seja, não houve a fraude ou conluio necessários à imposição da multa qualificada e por consectário a sujeição passiva, razão pela qual deve essa E. Turma Julgadora cancelar a qualificação e o agravamento da multa imposta ao Impugnante, como já decidido no processo administrativo nº 15746.720045/2020-18.

APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA PESSOALIDADE DA PENA

A impugnante assevera que no tocante à multa qualificada vale ressaltar ainda que, em linha com os preceitos constitucionais que regem o direito brasileiro, nenhuma penalidade deverá ser transferida da pessoa do condenado.

A impugnante entende que, ainda que o crédito tributário em questão fosse devido e passível de ser exigido do Impugnante na qualidade de responsável, o que se alega apenas para argumentar, devem ser, ao menos, afastadas as multas (de ofício, qualificada e isolada) indevidamente impostas ao Impugnante.

IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DAS MULTAS NO CASO DE DÚVIDA - APLICAÇÃO DO ARTIGO 112 DO CTN

A impugnante adiciona que caso venha-se a decidir pela manutenção do lançamento que deu origem a este processo, o que se alega *ad argumentandum*, e tal decisão não ocorra por unanimidade de votos, isto é, se dê por meio de julgamento em que haverá divergência de entendimentos entre os Julgadores, é razoável considerar que há, no mínimo, dúvida quanto a ocorrência da infração.

A impugnante conclui que caso haja dúvida quanto à procedência do presente lançamento fiscal, ou mesmo com relação à possibilidade ou não do Impugnante ser responsabilizado pelas infrações de que a Tópico é acusada, necessário se faz, ao menos, o cancelamento integral das multas exigidas, na medida em que a responsabilidade tributária é ônus imputado a terceiro cujo lançamento necessita de absoluta certeza, não cabendo qualquer outro cenário se não a conclusão inequívoca para o remoto cenário de manutenção da acusação e da penalidade ao Impugnante.

[...] (grifos nossos)

4. A DRJ/DF (DRJ01) proferiu o v. acórdão recorrido de fls. 2258/2315, julgando procedente em parte a Impugnação do senhor ODAIR BENEDITO LEANDRO DA SILVA (contador e diretor da contribuinte), a fim de excluir sua responsabilidade solidária, com base no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (CTN), bem como reduzir *ex officio* a multa de ofício qualificada de 150% para 100%, mantendo integralmente os Autos de Infração para exigência de IRPJ e CSLL, acrescidos de juros de mora e multa isolada de 50% sobre estimativas não recolhidas.

5. Ademais disso, manteve a atribuição de responsabilidade solidária à empresa SCG IV HOLDING S/A (sócia administradora da contribuinte) e ANGEL JOSE URIBE (sócio administrador da SCG IVa Holding LTDA.), respectivamente, nos termos dos artigos 124, inciso I, e 135, inciso III, ambos do CTN, assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017, 2017

ÁGIO. INEXISTÊNCIA DE CONFUSÃO PATRIMONIAL.

A amortização fiscal do ágio somente tem amparo legal quando as empresas adquirente e adquirida se emaranham entre si, a partir de um dos institutos elencados no art. 22 caput da Lei nº 12.973, de 2014 (fusão, cisão ou incorporação), resultando dessa operação a confusão patrimonial entre ambas. Não se permite, em regra, a dedução do ágio se ambas as empresas permanecem ativas após todo o processo de reorganização societária.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430/96, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se, em tese, nas hipóteses tipificadas no art. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64.

REDUÇÃO DA MULTA QUALIFICADA. COMINAÇÃO DE PENALIDADE MENOS SEVERA. APLICAÇÃO DE LEI A FATO PRETÉRITO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO.

De ofício cabe reduzir o percentual da multa qualificada de 150% para 100%, nos termos do inc. VI do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023, c/c a alínea “c”, inc. II do art. 106 do CTN, em razão da aplicação de lei a ato ou fato pretérito, não definitivamente julgado, no qual foi cominada penalidade menos severa (percentual de 100%) do que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática (percentual de 150%).

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EFEITOS NA BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Por se tratar de exigência reflexa realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do imposto de renda pessoa jurídica constitui prejudgado na decisão do lançamento decorrente relativo à CSLL.

INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS LEGAIS - A instância administrativa não é foro apropriado para discussões desta natureza, pois qualquer discussão sobre a constitucionalidade de normas jurídicas deve ser submetida ao Poder Judiciário que detém, com exclusividade, a prerrogativa dos mecanismos de controle repressivo de constitucionalidade, regulados pela própria Constituição Federal.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO PADRÃO. CONCOMITÂNCIA.

À autoridade administrativa não é dada opção de não aplicar as leis vigentes. Ademais, as estimativas mensais configuram obrigações autônomas, que não se confundem com a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual. Não há coincidência de motivação entre as penalidades, sendo distintas tanto as suas causas, quanto os seus fundamentos legais.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. ART. 124, I, CTN. INTERESSE COMUM. ATO VINCULADO AO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO. ATO ILÍCITO. EVASÃO E SIMULAÇÃO FISCAL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO.

A responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou.

A responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por

substituição. Deve-se comprovar o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.

São atos ilícitos que ensejam a responsabilidade solidária: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única ("grupo econômico irregular"); (ii) evasão e simulação e demais atos deles decorrentes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o

intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo).

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE ADMINISTRADORES. INFRAÇÃO À LEI. PROVA.

Existindo prova de que os administradores do contribuinte pessoa jurídica agiram com infração de lei, exsurge a responsabilidade tributária solidária prevista no art. 135, inciso III, do CTN.

6. Inconformada com o v. acórdão *a quo*, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário de fls. 2356/2472, visando sua reforma, que de tão extenso precisa de sumário, repetindo praticamente os mesmos argumentos da Impugnação de fls. 1749/2046, que em síntese são os seguintes:

(i) Em Preliminar:

(i.i) **“AUSÊNCIA DE APRECIÇÃO DE TODOS OS ARGUMENTOS DESENVOLVIDOS NA IMPUGNAÇÃO”** afirma que:

“(...) embora tenha desenvolvido diversos argumentos, em sede de Impugnação, quanto à legitimidade do aproveitamento fiscal do ágio, tais como: (i) “II.1 - LEGITIMIDADE DO APROVEITAMENTO FISCAL DO ÁGIO”; (ii) “II.1.2 - INEXISTÊNCIA DE ‘EMPRESA VEÍCULO’ DO PRESENTE CASO – DEMONSTRAÇÃO DO PROPÓSITO NEGOCIAL E ESPECÍFICO E DA NECESSIDADE DA SCG IVα HOLDING”; (iii) “II.1.2.1 - DOS ASPECTOS SOCIETÁRIOS E FISCAIS DA SOCIEDADE HOLDING – OBSERVÂNCIA DAS NORMAS LEGAIS E REGULATÓRIAS NAS OPERAÇÕES ENVOLVENDO A SCG IVα HOLDING”; (iv) “II.1.2.2 – IMPOSSIBILIDADE DE SE CARACTERIZAR A SCG IVα HOLDING COMO ‘EMPRESA VEÍCULO’ – PROPÓSITOS NEGOCIAIS E NECESSIDADE DE SUA PARTICIPAÇÃO NA OPERAÇÃO”; (v) “II.1.3 - PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS PARA APROVEITAMENTO DO ÁGIO – SCG IVα HOLDING COMO REAL ADQUIRENTE E EFETIVO ENCONTRO ENTRE OS PATRIMÔNIOS DAS SOCIEDADES INVESTIDORA E INVESTIDA”; (vi) “II.1.4 - OPÇÃO LEGAL E IMPOSSIBILIDADE DE INGERÊNCIA DO FISCO NA ATIVIDADE DO CONTRIBUINTE” e “II.1.5 – IMPOSSIBILIDADE DE DESCONSIDERAÇÃO PELA FISCALIZAÇÃO DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS PRATICADOS”; e (vii) “II.1.6 - AD ARGUMENTANDUM – VALIDADE DA ‘SOCIEDADE VEÍCULO’ E DA JURISPRUDÊNCIA DO E. CARF”, a Turma Julgadora deixou de apreciá-los integralmente (...);

“(...) A ausência de apreciação de argumentos autônomos, capazes, em tese, de infirmar as conclusões da decisão, implica cerceamento de defesa, o que caracteriza nulidade parcial do acórdão recorrido (...);

“(...) a decisão violou o artigo 31 do Decreto nº 70.235/1972, que exige que a decisão se refira às razões de defesa suscitadas, bem como o artigo 59, inciso II, do mesmo Decreto, que prevê nulidade de decisões com preterição do direito de defesa (...);”

“(...) Invoca ainda o artigo 489, § 1º, III, da Lei nº 13.105/2015 (Código de Processo Civil), que, aplicado supletiva e subsidiariamente, estabelece que é nula a decisão que não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo (...);”

“(...) Traz precedentes do CARF, como os Acórdãos nº 3101-001.684, 1301-001.123 e CSRF/03-03.267, nos quais se reconheceu nulidade por omissão na análise de argumentos relevantes ao deslinde da controvérsia (...); e,

“(...) requer seja reconhecida a nulidade parcial do acórdão recorrido, com a devolução dos autos à instância de origem para nova decisão, sanando os vícios apontados (...).”

(ii) No Mérito:

(ii.i) **“LEGITIMIDADE DO APROVEITAMENTO FISCAL DO ÁGIO”** afirma que:

“(...) a reorganização societária não se afastou dos limites da legalidade, tampouco da jurisprudência do Egrégio CARF, com especial destaque para os julgados proferidos pela CSRF (...);”

“(...) A operação respeitou rigorosamente as regras contábeis e fiscais vigentes à época, com registro e controle do ágio gerado em subcontas específicas e realização conforme a legislação aplicável (...);”

“(...) O fundamento econômico da operação foi o propósito de expansão e integração vertical do grupo econômico, bem como a agregação de valor à cadeia operacional por meio da aquisição de ativos estratégicos (...);”

“(...) O pagamento do ágio foi efetivamente realizado, constando nos documentos contábeis e contratuais pertinentes, em observância aos princípios da transparência e da boa-fé objetiva (...);”

“(...) A operação teve propósito negocial lícito e viável, estando ancorada em motivação econômica legítima, a qual foi devidamente documentada e contemporânea à sua realização (...);”

“(...) As conclusões da autoridade fiscal se fundam em juízos valorativos e suposições, desprovidos de provas objetivas que demonstrem a existência de simulação ou abuso na estrutura implementada (...);”

“(...) A autoridade fiscal desconsiderou elementos probatórios constantes nos autos que demonstram a efetiva intenção do grupo em realizar uma operação societária válida e economicamente justificável (...)”; e,

“(...) requer-se o reconhecimento da legitimidade do aproveitamento fiscal do ágio decorrente da operação societária analisada (...)”.

(ii.ii) **“LEGITIMIDADE DAS OPERAÇÕES REALIZADAS E POSTERIOR APROVEITAMENTO FISCAL DO ÁGIO”** afirma que:

“(...) Antes de se tratar dos aspectos tributários das operações, insta destacar que, a despeito das tentativas da Autoridade Fiscal e da Turma Julgadora de descaracterizar essa situação, deve-se reconhecer que, de fato, a SCG IVa Holding figura como “real adquirente” no caso, sendo aquela que efetivamente realizou o investimento na Tópico, ora Recorrente (...)”;

“(...) A eleição realizada pela Autoridade Fiscal e da Turma Julgadora do SCG IV FIP como real adquirente da operação, além de não encontrar respaldo no ordenamento jurídico pátrio, é completamente discricionária (...)”;

“(...) Como informado em sede de Fiscalização e demonstrado em sua Impugnação, os montantes utilizados pela SCG IVa Holding para aquisição do investimento foram obtidos por meio de aquisição alavancada (empréstimo junto ao Itaú Unibanco) e por meio de aportes realizados pelas entidades estrangeiras do Grupo Southern Cross (...)”;

“(...) A SCG IVa Holding obteve o efetivo controle da Recorrente, mediante a aquisição de 70% de suas ações, pelo preço de aquisição de R\$ 327.200.000,00 (...)”;

“(...) A SCG IVa Holding desdobrou este custo de aquisição em (i) investimento por equivalência patrimonial, somada a Mais Valia de ativos, no valor de R\$ 49.700.405,76; e (ii) ágio no valor de R\$ 277.499.594,24 (...)”;

“(...) A Autoridade Fiscal não traçou qualquer questionamento a respeito do pagamento realizado pela SCG IVa Holding aos antigos controladores da Recorrente, tampouco sobre a legitimidade do ágio. Portanto, nota-se que se está tratando de um ágio efetivo e integralmente desembolsado para a aquisição do investimento e devidamente registrado na contabilidade da adquirente (...)”;

“(...) O único questionamento realizado pela Autoridade Fiscal remete à participação da SCG IVa Holding, com intervenção indevida da Autoridade Fiscal nas relações negociais e gerenciais do Grupo Southern Cross, de modo a descaracterizar a SCG IVa Holding como efetiva adquirente (...)”;

“(...) A SCG IVa Holding corresponde ao real investidor na operação em foco, uma vez que foi esta sociedade quem efetivamente teve o desembolso dos valores investidos para aquisição da sociedade alvo (a Recorrente) (...);

“(...) Não há qualquer questionamento a respeito: (i) do integral pagamento, em dinheiro, do ágio aproveitado fiscalmente; ou (ii) dos registros contábeis realizados pela SCG IVa Holding com o desdobramento do custo pela aquisição da Recorrente (...); e,

“(...) Nota-se a absoluta licitude das operações efetuadas. Diante do reconhecimento de que o ágio registrado contabilmente foi efetivamente pago, com base em demonstrativo de que seu fundamento econômico é a rentabilidade futura da empresa investida (Tópico), é evidente que este ágio é passível de aproveitamento fiscal em caso de incorporação, fusão ou cisão, nos termos da legislação tributária (...).”

(ii.iii) **“INEXISTÊNCIA DE “EMPRESA VEÍCULO” NO PRESENTE CASO – DEMONSTRAÇÃO DO PROPÓSITO NEGOCIAL E ESPECÍFICO E DA NECESSIDADE DA SCG IVa HOLDING”** afirma que:

“(...) É fato incontroverso que a SCG IVa Holding foi a única sociedade constituída no Brasil pelo Grupo Southern Cross e foi detentora da totalidade dos investimentos realizados na Tópico, ora Recorrente (...);

“(...) Conforme amplamente demonstrado, esta sociedade foi constituída e organizada com a finalidade de adquirir e manter investimentos do grupo no Brasil, incluindo investimentos realizados em sociedades distintas da ora Recorrente (...);

“(...) A SCG IVa Holding foi a empresa utilizada para formalizar a operação de aquisição da Tópico, o que evidencia que se trata de empresa efetiva, legítima e necessária ao negócio jurídico entabulado, não sendo “empresa veículo” (...);

“(...) A SCG IVa Holding deteve a titularidade de ações de emissão da Tópico no valor de R\$ 327.200.000,00 (investimento esse efetivamente desembolsado) e registrou em sua contabilidade o ágio de R\$ 277.499.594,24, que passou a ser amortizado após a incorporação da SCG IVa Holding pela Tópico, em 2012 (...);

“(...) A constituição de sociedade brasileira para a realização do investimento, tal como exigido pelo arcabouço legal, jamais poderia ser considerada como artificial ou desprovida de propósito comercial específico (...);

“(...) A SCG IVa Holding possuía, de forma originária, todos os atributos que a qualificavam como empresa operativa, inclusive com contratação de

dirigentes locais e exercício de atividades próprias de uma sociedade empresarial constituída regularmente e em funcionamento (...)”;

“(...) A própria legislação brasileira, aliada às diretrizes do Banco Central do Brasil para ingresso de capital estrangeiro no país, impõem a constituição de entidade nacional para a realização de investimentos dessa natureza (...)”;

“(...) Portanto, a SCG IVa Holding foi sociedade efetivamente necessária, real e indispensável para a concretização do investimento no país, não havendo qualquer traço de artificialidade ou abuso na estrutura implementada (...)”; e,

“(...) A tese sustentada pela fiscalização, e acolhida pela decisão recorrida, de que a SCG IVa Holding não seria a real investidora, desconsidera completamente os elementos fáticos e jurídicos demonstrados, e ofende a liberdade de organização empresarial e a autonomia da vontade das partes (...)”.

(ii.iv) **“DOS ASPECTOS SOCIETÁRIOS E FISCAIS DA SOCIEDADE HOLDING – OBSERVÂNCIA DAS NORMAS LEGAIS E REGULATÓRIAS NAS OPERAÇÕES ENVOLVENDO A SCG IVa HOLDING”** afirma que:

“(...) As operações de reorganização societária envolvendo a SCG IVa Holding seguiram rigorosamente as normas legais e regulamentares vigentes no ordenamento jurídico brasileiro (...)”;

“(...) A legislação brasileira permite, expressamente, a constituição de sociedades holdings com o objetivo de concentrar participações societárias e organizar estruturas empresariais, inclusive como forma de viabilizar investimentos estrangeiros em empresas nacionais (...)”;

“(...) A constituição da SCG IVa Holding atendeu às exigências legais e formais previstas no ordenamento pátrio, tendo sido regularmente registrada, com a observância das disposições contidas na Lei nº 6.404/76 (...)”;

“(...) A constituição da holding nacional decorreu de escolha legítima do investidor estrangeiro para viabilizar sua atuação no Brasil, sendo prática usual no mercado e amplamente reconhecida pela jurisprudência e doutrina (...)”;

“(...) A SCG IVa Holding atuou, efetivamente, como veículo de investimento do fundo estrangeiro na Tópico, sendo a responsável pela aquisição da totalidade das ações da referida empresa, com recursos próprios (...)”;

“(...) A holding nacional não se prestou à ocultação de qualquer operação, tampouco foi utilizada como instrumento de dissimulação de fatos jurídicos ou patrimoniais, mas sim como elemento central da estrutura empresarial do grupo (...)”;

“(...) A operação envolvendo a SCG IVa Holding foi regularmente formalizada, com observância das exigências legais de escrituração, registro e publicidade, sendo, inclusive, auditada por empresa independente e reportada aos órgãos de controle (...)”;

“(...) A amortização fiscal do ágio pela holding observou os parâmetros legais fixados pela legislação vigente (...)”;

“(...) A atuação da SCG IVa Holding, nesse contexto, não representa qualquer violação às normas legais ou regulamentares, tampouco caracteriza planejamento tributário abusivo, já que todas as etapas da operação foram transparentes e documentadas, com a correspondente apuração e recolhimento dos tributos incidentes (...)”; e,

“(...) resta evidenciado que a SCG IVa Holding foi regularmente constituída, atuou de forma efetiva no processo de aquisição e reorganização societária, e observou integralmente a legislação brasileira, razão pela qual não merece acolhimento a tentativa de desconsideração de sua atuação pela fiscalização (...)”.

(ii.v) **“IMPOSSIBILIDADE DE SE CARACTERIZAR A SCG IVA HOLDING COMO “EMPRESA VEÍCULO” – PROPÓSITOS NEGOCIAIS E NECESSIDADE DE SUA PARTICIPAÇÃO NA OPERAÇÃO”** afirma que:

“(...) A fiscalização baseou-se no argumento de que a SCG IVa Holding seria uma mera “empresa veículo”, constituída exclusivamente para viabilizar a amortização fiscal do ágio (...)”;

“(...) O relatório fiscal assevera que a operação envolvendo a SCG IVa Holding teve como única motivação a economia tributária, sustentando que sua participação teria sido artificial e sem propósito comercial (...)”;

“(...) No entanto, a SCG IVa Holding foi constituída por decisão do investidor estrangeiro, com propósitos negocialmente justificáveis, como a estruturação de seus investimentos no Brasil e a organização de suas participações societárias (...)”;

“(...) Trata-se de sociedade holding regularmente constituída no Brasil, com personalidade jurídica própria, dotada de autonomia administrativa e financeira, e com plena capacidade para realizar investimentos e exercer direitos societários (...)”;

“(...) Sua constituição se deu de forma legítima, mediante aportes de capital realizados pelo investidor estrangeiro, tendo sido registrada em conformidade com as normas societárias brasileiras (...)”;

“(...) A SCG IVa Holding foi efetivamente responsável pela aquisição das ações da Tópico, arcando com os custos da operação e assumindo os riscos inerentes à aquisição (...)”;

“(...) A holding exerceu os direitos de acionista majoritária da Tópico, participando de reuniões e deliberações societárias, o que afasta qualquer alegação de inatividade ou ausência de substância econômica (...)”;

“(...) A atuação da SCG IVa Holding está documentada em diversos instrumentos societários, atas e contratos, inclusive naqueles submetidos à análise e registro de autoridades competentes, como a Junta Comercial e a Receita Federal (...)”;

“(...) Não há qualquer elemento nos autos que permita concluir pela artificialidade da SCG IVa Holding ou por sua utilização fraudulenta com o fim de reduzir a carga tributária (...)”;

“(...) A SCG IVa Holding não pode ser equiparada a uma "empresa veículo", tampouco ser desconsiderada como sujeito autônomo da operação, uma vez que sua constituição e atuação atenderam a propósitos comerciais legítimos e relevantes (...)”; e,

“(...) é incabível a desqualificação da SCG IVa Holding, devendo ser reconhecida a validade de sua participação na operação, bem como o aproveitamento fiscal do ágio nela gerado, nos estritos termos da legislação aplicável (...)”.

(ii.vi) **“PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS PARA APROVEITAMENTO DO ÁGIO – SCG IVA HOLDING COMO REAL ADQUIRENTE E EFETIVO ENCONTRO ENTRE OS PATRIMÔNIOS DAS SOCIEDADES INVESTIDORA E INVESTIDA”** afirma que:

“(...) A SCG IVa Holding foi a real adquirente das ações da Tópico, assumindo, em decorrência da operação, posição de acionista majoritária da sociedade investida (...)”;

“(...) A aquisição das ações pela SCG IVa Holding foi realizada com recursos próprios aportados por sua controladora estrangeira, sendo formalizada por meio de contrato de compra e venda de ações devidamente registrado e contabilizado (...)”;

“(...) Com o objetivo de reorganizar a estrutura societária do grupo econômico, a SCG IVa Holding, posteriormente, foi incorporada pela Tópico, promovendo, assim, o efetivo encontro entre os patrimônios da investidora (SCG IVa Holding) e da investida (Tópico) (...)”;

“(...) O ágio contabilizado pela SCG IVa Holding, apurado na aquisição das ações da Tópico, foi fundamentado na expectativa de rentabilidade futura, devidamente justificada em laudo técnico elaborado nos termos da legislação fiscal (...)”;

“(...) O laudo de avaliação do ágio foi elaborado por empresa especializada, com base em premissas econômicas e financeiras que refletiam a realidade da sociedade investida à época da operação (...)”;

“(...) A incorporação da SCG IVa Holding pela Tópico atendeu aos requisitos previstos na legislação tributária vigente, especialmente no art. 7º da Lei nº 9.532/97, que permite a amortização fiscal do ágio nos casos de reorganização societária com a junção dos patrimônios das sociedades envolvidas (...)”;

“(...) A operação ensejou a extinção da SCG IVa Holding, sendo absorvidos seus ativos e passivos pela Tópico, incluindo o direito à amortização do ágio contabilizado (...)”;

“(...) A Receita Federal não apontou qualquer vício formal na operação societária realizada, tampouco indicou ausência dos requisitos legais para o aproveitamento fiscal do ágio (...)”;

“(...) Ademais, foram cumpridas todas as exigências normativas aplicáveis, como a elaboração e escrituração do laudo de avaliação do ágio e sua apresentação oportunamente à autoridade fiscal (...)”;

“(...) A jurisprudência administrativa reconhece a possibilidade de aproveitamento fiscal do ágio nas hipóteses em que há efetiva aquisição, expectativa de rentabilidade futura e posterior incorporação entre investidora e investida (...)”; e,

“(...) Restando comprovado o preenchimento de todos os requisitos legais exigidos, é de rigor o reconhecimento da legitimidade da amortização fiscal do ágio pela Tópico (...)”.

(ii.vii) **“OPÇÃO LEGAL E IMPOSSIBILIDADE DE INGERÊNCIA DO FISCO NA ATIVIDADE DO CONTRIBUINTE”** afirma que:

“(...) A legislação tributária brasileira confere ao contribuinte o direito de estruturar suas operações de forma a viabilizar o melhor aproveitamento econômico e financeiro, desde que respeitados os limites legais (...)”;

“(...) Conforme se observa da jurisprudência do CARF, é lícita a escolha da estrutura comercial mais vantajosa, sendo vedado ao Fisco interferir ou desconsiderar a opção realizada pelo contribuinte com base apenas em juízo de conveniência ou oportunidade (...)”;

“(...) O exercício da atividade empresarial pressupõe liberdade para que o contribuinte decida qual a melhor forma de organizar seus negócios, especialmente quando inexistente norma que imponha forma específica para a realização de determinado ato jurídico (...)”;

“(...) A SCG IVa Holding foi regularmente constituída, possuía estrutura própria e adequada às finalidades a que se propôs, não se podendo admitir a interferência da Administração Tributária no âmbito da autonomia privada e da liberdade empresarial garantidas constitucionalmente (...)”;

“(...) A criação da SCG IVa Holding teve como fundamento legítimo a realização de investimento na Tópico, mediante aquisição de ações com recursos próprios, não tendo havido qualquer simulação ou abuso de forma (...)”;

“(...) O entendimento segundo o qual o Fisco poderia desconsiderar a existência da SCG IVa Holding sob o argumento de que a sua constituição teria sido desnecessária, desconsidera a autonomia da vontade e contraria o próprio ordenamento jurídico (...)”;

“(...) Como amplamente reconhecido na jurisprudência administrativa, a atividade fiscal deve se pautar pela legalidade estrita, não sendo lícito ao Fisco invalidar atos regularmente praticados com base em critérios subjetivos ou ilações não amparadas em elementos objetivos e concretos (...)”; e,

“(...) Diante da regularidade da operação, da existência jurídica e da atividade da SCG IVa Holding, não se sustenta a tese da autoridade fiscal no sentido de desconsiderar a empresa para fins de aplicação da legislação tributária (...)”.

(ii.viii) **“IMPOSSIBILIDADE DE DESCONSIDERAÇÃO PELA FISCALIZAÇÃO DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS PRATICADOS – ARTIGO 116 DO CTN”** afirma que:

“(...) A autoridade fiscal baseou-se, para afastar os efeitos dos negócios jurídicos realizados pelas empresas, exclusivamente na alegação de que não teria havido propósito negocial e que as operações teriam sido simuladas, o que configuraria hipótese de aplicação da norma antielisão inserida no § 1º do artigo 116 do CTN (...)”;

“(...) Referido dispositivo, contudo, teve sua eficácia condicionada à edição de lei ordinária, nos termos do artigo 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal, o que jamais ocorreu até a presente data (...)”;

“(...) Logo, o artigo 116, § 1º, do CTN é norma de eficácia limitada e não pode, por si só, amparar qualquer lançamento tributário (...)”;

“(...) A jurisprudência do CARF já pacificou entendimento nesse sentido, conforme inúmeros precedentes que condicionam a validade do lançamento à

existência de norma legal específica que discipline os limites e a forma de sua aplicação (...);

“(...) Mesmo após a edição da Lei Complementar nº 104/2001, que inseriu o referido parágrafo, permanece a necessidade de regulamentação por meio de lei ordinária, o que inviabiliza qualquer atuação fiscal com base direta no dispositivo (...);

“(...) A utilização do artigo 116, § 1º, do CTN pela fiscalização, sem o necessário respaldo normativo, caracteriza indevida ingerência na autonomia privada do contribuinte e desrespeito ao princípio da legalidade estrita que rege a atuação administrativa no campo tributário (...); e,

“(...) Assim sendo, é absolutamente inválido o afastamento, pela autoridade fiscal, dos efeitos jurídicos decorrentes da aquisição de participação societária e aproveitamento fiscal do ágio, sob fundamento exclusivo no artigo 116, § 1º, do CTN (...).”

(ii.ix) **“AD ARGUMENTANDUM – VALIDADE DA “SOCIEDADE VEÍCULO” E DA JURISPRUDÊNCIA DESTA E. CARF”** afirma que:

“(...) Ainda que se admitisse a tese da fiscalização quanto à utilização de empresa veículo, o que se admite apenas ad argumentandum, o aproveitamento fiscal do ágio decorrente de operação de incorporação reversa realizada por sociedade veículo é plenamente aceito pela jurisprudência desta E. CARF (...);

“(...) Como já demonstrado, a SCG IVA HOLDING não se amolda a esse conceito, diante da existência de propósito negocial e efetiva participação na estrutura empresarial do grupo econômico, inclusive com estrutura física e de pessoal próprios (...);

“(...) De toda forma, deve-se ressaltar que, mesmo em casos de efetiva empresa veículo, o aproveitamento fiscal do ágio já foi admitido por este E. CARF em inúmeros precedentes, desde que preenchidos os requisitos legais, especialmente quanto à efetiva transferência da participação societária e ao encontro de patrimônios das sociedades investidora e investida (...);

“(...) Assim, a mera alegação de ausência de substância da SCG IVA HOLDING não é suficiente, por si só, para descaracterizar o negócio jurídico e afastar o aproveitamento do ágio, sendo necessário demonstrar desvio de finalidade ou simulação, o que não ocorreu nos autos (...);

“(...) O reconhecimento da validade da empresa veículo, quando presentes os requisitos legais para o aproveitamento do ágio, representa posição

consolidada deste E. CARF, conforme se extrai de diversos acórdãos já proferidos pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (...); e,

“(...) Ademais, o aproveitamento fiscal do ágio encontra respaldo legal, doutrinário e jurisprudencial, sendo vedado à fiscalização desconsiderar negócio jurídico válido e eficaz, baseado em meras presunções ou juízos subjetivos (...)”.

(ii.x) **“IMPOSSIBILIDADE DE ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL DO ÁGIO SUPOSTAMENTE NÃO PASSÍVEL DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ”** afirma que:

“(...) O lançamento também se revela improcedente na medida em que promoveu a adição do valor do ágio à base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, tomando por fundamento exclusivo o fato de o mesmo não ser passível de exclusão da base de cálculo do IRPJ (...)”;

“(...) Tal proceder contraria o disposto no artigo 8º da Lei nº 9.316/1996, o qual define a base de cálculo da CSLL, limitando-se a determinar que esta deve ser apurada “com base no resultado ajustado pela adição das despesas não dedutíveis e exclusão das receitas não tributáveis pela legislação do imposto de renda” (...)”;

“(...) Portanto, não havendo previsão específica para a adição do ágio à base de cálculo da CSLL, tampouco a indicação de que se trata de despesa não dedutível ou receita não tributável, não se pode admitir que eventual glosa ao IRPJ produza reflexos automáticos na apuração da CSLL (...)”;

“(...) O procedimento adotado pela fiscalização representa uma indevida analogia in malam partem, extrapolando os limites legais e ferindo o princípio da estrita legalidade tributária (...)”;

“(...) Conforme precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF (Acórdão nº 9101-004.143, sessão de 08/11/2022), “não havendo previsão legal expressa, não se pode considerar que glosa feita ao IRPJ necessariamente reflita sobre a base de cálculo da CSLL” (...)”; e,

“(...) Assim, deve ser cancelado o lançamento em relação à CSLL, por manifesta ausência de fundamentação legal específica para a exigência do crédito tributário (...)”.

(ii.xi) **“INSUBSTÊNCIA DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA”** afirma que:

“(...) É absolutamente descabida a exigência de multa de ofício à razão de 150% (cento e cinquenta por cento), nos termos do artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, já que a mesma pressupõe a prática de atos dolosos com o fim de sonegação, fraude ou conluio, o que não se verifica no presente caso (...)”;

“(...) A multa de ofício qualificada imposta pela fiscalização está fundamentada exclusivamente na constatação de suposto “planejamento tributário abusivo” e “conduta dolosa do contribuinte”, no entanto, ausente qualquer elemento concreto ou início de prova nesse sentido (...);”

“(...) Com efeito, a imputação genérica de “conduta dolosa” não se sustenta diante das operações realizadas pela Recorrente, que encontram respaldo legal, regulatório e jurisprudencial, inclusive perante este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (...);”

“(...) Nos termos da Súmula CARF nº 14, “a simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo” (...);”

“(...) A pretensa intenção de fraude atribuída à Recorrente, ademais de infundada, não foi demonstrada pela fiscalização, que sequer individualizou condutas fraudulentas atribuíveis a pessoas físicas determinadas, em afronta ao artigo 142 do CTN (...);”

“(...) Ressalte-se que a jurisprudência consolidada do CARF exige a presença de elementos materiais que demonstrem de forma clara e inequívoca o dolo do contribuinte para fins de aplicação da multa qualificada, o que não se verifica no caso concreto (...); e,

“(...) Assim, inexistente nos autos qualquer indício concreto ou início de prova que autorize a imposição de penalidade tão gravosa, devendo a multa de ofício ser limitada ao percentual ordinário de 75%, conforme artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 (...).”

(ii.xii) **“AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DE DOLO ESPECÍFICO PELA AUTORIDADE FISCAL”** afirma que:

“(...) O lançamento fiscal ora recorrido majorou a multa de ofício para 150% com base na aplicação do inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, que exige a presença de dolo, fraude ou conluio (...);”

“(...) A autoridade fiscal, entretanto, deixou de demonstrar a ocorrência de qualquer ato doloso por parte da Contribuinte, limitando-se a afirmar genericamente que “restou evidenciado o intuito doloso do sujeito passivo”, sem apresentar elementos concretos que embasem tal conclusão (...);”

“(...) Não se pode admitir a imposição da penalidade qualificada com base em presunções ou ilações subjetivas, sendo imprescindível a demonstração inequívoca de conduta dolosa voltada à supressão ou redução do tributo, nos

termos da legislação aplicável e da jurisprudência deste Egrégio Conselho (...)”;

“(...) De acordo com a jurisprudência consolidada do CARF, a aplicação da multa qualificada exige que sejam apontados atos específicos com finalidade deliberada de fraude fiscal, o que não ocorreu no presente caso (...)”;

“(...) A autoridade lançadora, ao contrário, reconheceu expressamente que os lançamentos decorreram de “planejamento tributário abusivo”, o que, mesmo quando eventualmente caracterizado, não se confunde com conduta dolosa e tampouco configura, por si só, sonegação, fraude ou conluio (...)”; e,

“(...) Assim, diante da inexistência de comprovação do elemento subjetivo exigido pela norma para a aplicação da penalidade qualificada, mostra-se imperiosa a exclusão da majoração da multa, mantendo-se apenas o percentual ordinário de 75%, nos termos do inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 (...)”.

(ii.xiii) **“AD ARGUMENTANDUM – AUSÊNCIA DE DOLO, FRAUDE, SIMULAÇÃO OU CONLUIO NO CASO CONCRETO”** afirma que:

“(...) Ainda que se admitisse, apenas ad argumentandum, a possibilidade de aplicação da multa qualificada em hipóteses de reestruturações societárias reputadas abusivas, o que se admite apenas por argumentar, a penalidade não se mostraria cabível no presente caso (...)”;

“(...) A legislação tributária exige, para a imposição da multa qualificada, a demonstração de dolo, fraude, simulação ou conluio, o que não se verifica nos autos (...)”;

“(...) No caso concreto, a Fiscalização limitou-se a qualificar a multa sob o fundamento genérico da ocorrência de “planejamento tributário abusivo”, sem apontar qualquer fato concreto que revele a prática de ato doloso, fraudulento, simulado ou conluído (...)”;

“(...) A jurisprudência do CARF tem reiteradamente afastado a aplicação da multa qualificada em casos que não estejam acompanhados da comprovação de conduta dolosa voltada à supressão ou redução do tributo (...)”;

“(...) A reestruturação levada a efeito pela Contribuinte baseou-se em operações permitidas pela legislação vigente, com propósitos negociais válidos e documentadas de forma regular (...)”;

“(...) A simples discordância da Fiscalização em relação à estratégia adotada pelo contribuinte, sem a demonstração de artifícios enganosos ou arditos, não autoriza a imposição da penalidade qualificada (...)”; e,

“(...) Dessa forma, deve ser reconhecida a ausência dos elementos exigidos para a majoração da multa de ofício para 150%, motivo pelo qual se requer o afastamento da referida penalidade (...)”.

(ii.xiv) **“AD ARGUMENTANDUM – ERRO NA INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO FISCAL”** afirma que:

“(...) Ainda que se reconhecesse, apenas ad argumentandum, a existência de qualquer incorreção na contabilização do ágio ou em sua amortização, o que se admite apenas por argumentar, a penalidade de multa qualificada não se mostra aplicável, tendo em vista que, no máximo, se estaria diante de erro na interpretação da legislação fiscal (...)”;

“(...) A jurisprudência do CARF é pacífica no sentido de que o erro na interpretação da legislação tributária não configura hipótese de dolo, fraude ou simulação, tampouco autoriza a imposição da multa de ofício qualificada (...)”;

“(...) No caso concreto, os procedimentos adotados pela Contribuinte decorreram da interpretação da legislação aplicável às operações realizadas, de forma fundamentada, com base em pareceres técnicos e jurídicos, além de precedentes administrativos e judiciais sobre o tema (...)”; e,

“(...) Em tais condições, deve ser reconhecida a inaplicabilidade da multa qualificada, uma vez que não se pode presumir má-fé ou desvio intencional da norma em situações de dúvida interpretativa fundada (...)”.

(ii.xv) **“IMPOSSIBILIDADE DA COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM RAZÃO DA FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ E DA CSLL POR ESTIMATIVA”** afirma que:

“(...) A Recorrente destaca que, no auto de infração, foram exigidas multas isoladas referentes à falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa, em virtude da desconsideração do ágio amortizado nos anos-calendário de 2011 a 2014 (...)”;

“(...) Conforme entendimento pacífico deste e. CARF, não cabe a aplicação de multa isolada nas hipóteses em que se verifica a constituição do crédito tributário por meio de auto de infração, especialmente quando este trata da exclusão de dedução indevida da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (...)”;

“(...) A penalidade de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais é incompatível com o lançamento definitivo do tributo ao final do ano-calendário por meio do auto de infração, sendo indevida sua exigência em conjunto com a multa de ofício de 75% sobre o montante dos tributos apurados (...)”;

“(...) Ademais, a jurisprudência administrativa consolidou-se no sentido da impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício, conforme inclusive enunciado da Súmula CARF nº 105, que estabelece: “É vedada a exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, concomitantemente à exigência do débito apurado em procedimento de ofício no ajuste anual.” (...); e,

“(...) Portanto, mesmo na remota hipótese de subsistência do lançamento – o que se admite apenas para fins de argumentação – a exigência da multa isolada mostra-se descabida, devendo ser afastada por este e. Conselho (...).”

(ii.xvi) **“IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DAS MULTAS EM CASO DE DÚVIDA”** afirma que:

“(...) A Recorrente destaca que os autos demonstram claramente tratar-se de caso envolvendo tese jurídica controversa, o que impõe o afastamento das penalidades aplicadas, especialmente à luz do artigo 112 do Código Tributário Nacional, que prevê que, em caso de dúvida quanto à interpretação da legislação tributária, aplica-se a norma mais favorável ao contribuinte (...);”

“(...) Ressalta que, ainda que se entenda pela manutenção do crédito tributário – o que se admite apenas para argumentar – é imprescindível o afastamento das multas aplicadas, na medida em que o próprio Fisco reconheceu, por ocasião do julgamento da impugnação, a existência de divergência interpretativa (...);”

“(...) De fato, a autoridade fiscal reconheceu tratar-se de matéria que se amolda ao conceito de dúvida razoável, ao afirmar que não haveria prova da intenção do contribuinte de burlar o Fisco, nem mesmo da ocorrência de simulação ou ausência de propósito negocial (...);”

“(...) Assim, não se pode admitir a aplicação de penalidades, sejam elas qualificadas ou não, pois o que se constata nos autos é mero erro de interpretação, amparado em jurisprudência e doutrina favoráveis ao aproveitamento fiscal do ágio (...);”

“(...) Diante disso, é de se reconhecer a ausência de dolo, fraude ou simulação, de modo que a simples constituição de estrutura societária com aproveitamento de benefício fiscal, desacompanhada de elementos probatórios que demonstrem abusividade, não pode ser punida com sanções tributárias, nos termos do artigo 112 do CTN (...); e,

“(...) Portanto, requer-se, ao menos, a exclusão integral das multas, diante da inexistência de elementos que demonstrem má-fé ou intuito de fraude por parte da Recorrente (...).”

(ii.xvii) “**COMPENSAÇÕES E RETIFICAÇÕES INDEVIDAS DE PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL**” afirma que:

“(…) o aproveitamento de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL deve observar os limites legais estabelecidos pelo artigo 42 da Lei nº 8.981/1995, que prevê que a compensação não poderá ultrapassar 30% do lucro líquido ajustado de cada período de apuração (...);

“(…) Ressalta que a legislação tributária não autoriza a revisão retroativa dos saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa utilizados em exercícios anteriores regularmente encerrados, salvo mediante processo específico de revisão de lançamento ou procedimento fiscal próprio (...);

“(…) conforme jurisprudência do próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, não é cabível revisar unilateralmente os valores de prejuízos fiscais e bases negativas já aproveitados em períodos anteriores, especialmente quando não demonstrada a ocorrência de erro, dolo, fraude ou simulação no momento da apuração e escrituração (...);

“(…) o aproveitamento dos referidos saldos foi realizado nos limites legais, conforme documentação regularmente escriturada, e que a eventual divergência entre os valores declarados e aqueles considerados pela fiscalização não autoriza a glosa dos valores compensados sem a devida comprovação de irregularidade nas compensações anteriores (...);

“(…) a própria autoridade fiscal reconhece que não foi possível identificar a origem do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa utilizados pela Recorrente, o que revela dúvida quanto à suposta irregularidade, impondo, assim, a aplicação do artigo 112 do CTN, afastando-se a exigência tributária (...); e,

“(…) requer o cancelamento da exigência de IRPJ e CSLL decorrente da glosa de compensações, diante da ausência de demonstração de que os prejuízos fiscais e bases negativas compensados foram apurados ou utilizados de forma indevida, sendo descabida a atuação fiscal com base em mera presunção (...).”

7. Já a empresa SCG IV HOLDING S/A (responsável solidária), aduziu, em suma, que – v. cf. Recurso Voluntário de fls. 2541/2575:

(i) **Em Preliminar:**

(i.i) “**INOVAÇÕES NO CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO – VIOLAÇÕES AO ARTIGO 146 DO CTN**” afirma que:

“(…) A Autoridade Fiscal modificou o critério jurídico anteriormente adotado para a mesma operação societária, desrespeitando o art. 146 do CTN (...);

“(...) Em lançamento anterior, o aproveitamento do ágio foi contestado sem atribuição de responsabilidade à Recorrente (...);”

“(...) A nova autuação atribuiu responsabilidade solidária, caracterizando mudança de critério jurídico vedada (...);”

“(...) O art. 142 do CTN determina que o lançamento é atividade vinculada e obrigatória, não sendo possível mudança de critério sem alteração normativa (...);” e,

“(...) requer o reconhecimento da nulidade da autuação em virtude de mudança indevida de critério jurídico (...).”

(ii) No Mérito:

(ii.i) “RATIFICAÇÃO E APROVEITAMENTO DAS RAZÕES DE DEFESA DO SUJEITO PASSIVO PRINCIPAL” afirma que:

“(...) Ratifica todos os argumentos constantes do Recurso Voluntário apresentado pela Tópico (...);”

“(...) Destaca a inexistência de simulação, a legitimidade do ágio e a regularidade da estrutura (...);” e,

“(...) Requer o cancelamento integral do auto de infração e da responsabilidade tributária atribuída à Recorrente (...).”

(ii.ii) “IMPOSSIBILIDADE DE ATRIBUIÇÃO DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA À RECORRENTE (ARTIGO 124, INCISO I, DO CTN)” afirma que:

“(...) Da leitura do TVF, a Autoridade Fiscal busca sustentar que a Recorrente teria interesse comum na alegada redução indevida de tributos, uma vez que teria “relação ativa com os atos que deram origem ao fato jurídico tributário mediante cometimento de atos ilícitos que o manipularam” (fl. 46 do TVF) o que, aparentemente, em sua visão, justificaria a aplicação do artigo 124, inciso I, do CTN (...);” e,

“(...) Ocorre que, conforme será demonstrado a seguir, além de não ter sido apontado em concreto que atos seriam esses praticados com interesse comum e qual seria o supostos benefício econômico, o racional defendido pela Autoridade Fiscal e ratificado pela Turma Julgadora é completamente improcedente (...).”

(ii.iii) “DIFERENCIAÇÃO ENTRE INTERESSE COMUM E INTERESSE ECONÔMICO” afirma que:

*“(...) verifica-se que o termo “interesse comum” utilizado pelo legislador no artigo 124, inciso I, do CTN, reporta-se ao **interesse jurídico** dos contribuintes que **ocupam o mesmo polo na situação** eleita pelo legislador como hipótese*

de incidência da obrigação principal e não trata, portanto, de uma hipótese de responsabilidade em razão de mero interesse econômico, como parece sugerir a Autoridade Fiscal (...);

*“(...) Nestes termos, importante verificar que, mesmo muitas vezes tratados como sinônimos, o CTN diferencia com clareza os institutos da “solidariedade” e da “responsabilidade tributária” no texto legal, em capítulos apartados do código (capítulos IV e V). Tem-se, assim, **figuras completamente dissociadas, que foram utilizadas como semelhantes e concomitantes**, de maneira equivocada, pela Autoridade Fiscal (...)*”;

*“(...) Enquanto na hipótese de **responsabilidade tributária** existe a possibilidade de se atribuir a terceiro o cumprimento da obrigação tributária, por outro lado, no campo da **solidariedade por interesse comum**, dada a interpretação do texto legal, os tributos somente podem ser cobrados **daqueles que praticarem o fato gerador**, ou seja, dos contribuintes propriamente ditos, **nos casos de pluralidade no campo da sujeição passiva**. Portanto, repise-se, **o artigo 124, inciso I, do CTN não se presta a responsabilizar terceiro com base em mero interesse econômico**, já que trata da **solidariedade em razão de interesse jurídico** na hipótese descrita como fato gerador da obrigação tributária (...)*”;

“(...) A SCG IVa Holding deteve a titularidade de ações de emissão da Tópico no valor de R\$ 327.200.000,00 (investimento esse efetivamente desembolsado) e registrou em sua contabilidade o ágio de R\$ 277.499.594,24, que passou a ser amortizado após a incorporação da SCG IVa Holding pela Tópico, em 2012 (...)”;

“(...) A constituição de sociedade brasileira para a realização do investimento, tal como exigido pelo arcabouço legal, jamais poderia ser considerada como artificial ou desprovida de propósito negocial específico (...)”; e,

*“(...) A SCG IVa Holding possuía, de forma originária, todos os atributos que a qualificavam como empresa operativa, inclusive com contratação de dirigentes locais e exercício de **É** entendimento pacífico, portanto, que somente é possível atribuir a solidariedade por interesse comum nas hipóteses em que o sujeito **já é contribuinte daquela obrigação, em razão da natureza do tributo**, por este (tributo) comportar a existência de duas ou mais pessoas coobrigadas. A solidariedade, repita-se, somente é imputada a contribuintes (aqueles que possuem relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador). (...)*”.

(ii.iv) **“INEXISTÊNCIA DE “INTERESSE COMUM” NO PRESENTE CASO”** afirma que:

“(...) não há que se falar em solidariedade da Recorrente com base no art. 124, I, do CTN, tendo em vista a inexistência de “interesse comum” na situação dos autos (...);”

“(...) a jurisprudência do E. CARF é pacífica no sentido de que o “interesse comum” previsto no art. 124, I, do CTN exige que o sujeito passivo tenha participado diretamente do fato gerador da obrigação tributária, ou seja, esteja ligado à realização do fato imponível (...);”

“(...) A autoridade fiscal, entretanto, deixou de apontar qualquer elemento fático que evidenciasse a participação da Recorrente na realização dos fatos geradores dos tributos exigidos no presente auto de infração (...);”

“(...) Não houve qualquer indicação de que a Recorrente tenha praticado atos materiais ou jurídicos que integrassem o núcleo do fato gerador dos tributos em questão, limitando-se a imputação fiscal à sua suposta condição de beneficiária da operação (...);”

“(...) A existência de “interesse econômico” não se confunde com “interesse comum” para fins de responsabilização tributária solidária, como já reconhecido pelo E. CARF e pela jurisprudência do STJ, exigindo-se demonstração de vínculo direto com a obrigação tributária (...);”

“(...) Assim, não tendo a Recorrente concorrido para a ocorrência do fato gerador, tampouco demonstrado qualquer vínculo direto com os elementos que compõem a hipótese de incidência dos tributos cobrados, não se configura o “interesse comum” exigido pelo art. 124, I, do CTN (...); e,

“(...) Por conseguinte, é incabível a atribuição de sujeição passiva solidária à Recorrente nos presentes autos (...).”

(ii.v) **“IMPOSSIBILIDADE DE ATRIBUIÇÃO DE SOLIDARIEDADE PELO ARTIGO 124 COM FUNDAMENTO EM DOLO/FRAUDE”** afirma que:

“(...) A fundamentação da autoridade fiscal quanto à responsabilidade solidária da Recorrente também foi feita com base em suposta existência de dolo/fraude na estruturação da operação, nos termos do art. 124, I, do CTN (...);”

“(...) Contudo, o art. 124 do CTN trata exclusivamente de responsabilidade solidária fundada na existência de interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, não comportando interpretação extensiva para incluir hipótese de dolo/fraude (...);”

“(...) Nos casos em que se verifica a prática de atos dolosos com intuito de fraude ou simulação, o dispositivo aplicável é o art. 135, III, do CTN, que exige

o enquadramento do responsável na condição de sócio, gerente ou administrador (...);

“(...) Com efeito, reitera-se, as disposições do **artigo 124 do CTN** (Capítulo IV) são aplicadas nas ocasiões em que se observa uma **pluralidade de sujeitos passivos** na materialização da hipótese de incidência, sendo que estes indivíduos concorrem entre si para adimplir com a obrigação fiscal (...);

“(...) Por outro lado, no que se refere aos artigos **135 e 137 do CTN**, estes são aplicáveis quando os indivíduos nele mencionados praticarem atos com **dolo**, ou seja, atos **ilícitos**, na medida em que as ações descritas decorrem de excesso de poderes ou infração de lei ou aos atos societários da entidade (...); e,

“(...) caso se entenda que houve vinculação por parte da Autoridade Fiscal do interesse comum à prática de algum ilícito tributário, requer-se que se cancele os autos de infração e o Termo de Responsabilidade Tributária **(i)** em razão dos fundamentos de mérito expostos anteriormente que comprovam a inocorrência desses e **(ii)** em razão da impossibilidade para atribuição de responsabilidade com base no interesse comum em acusações de ilícitos, dado que a norma de solidariedade não se presta a tanto (...).”

(ii.vi) **“INEXISTÊNCIA DE FRAUDE E CONLUIO – IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA”** afirma que:

“(...) a multa de ofício foi lavrada no percentual de 150%, previsto no artigo 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996, em razão do entendimento da Autoridade Fiscal de que as infrações indicadas ensejariam a ocorrência de fraude e conluio na operação analisada, nos termos dos artigos 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 (...);

“(...) Como se verifica das fls. 1640 e 1657 dos autos, a Autoridade Fiscal se limitou, meramente, em afirmar que os fatos analisados levariam à conclusão da qualificação da multa, sem evidenciar qual teria sido a atuação da Recorrente ou em que medida haveria a prática de qualquer ato com o escopo de causar dano ao Fisco (...);

“(...) Assim, uma vez que não existe nos presentes autos um elemento sequer que aponte para a prática de um ato doloso por parte da Recorrente ou de qualquer outra pessoa física ou jurídica envolvida, conclui-se, de imediato, que a qualificação da multa de ofício não pode prosperar (...);

“(...) A jurisprudência do CARF é pacífica ao exigir a demonstração inequívoca do dolo para a aplicação da multa qualificada, não se admitindo sua imposição com base em presunções ou em entendimento fiscal controverso (...);

“(…) Não bastassem os precedentes, duas súmulas desse E. CARF confirmam que a qualificação da multa depende de prova da existência de dolo, o qual caracteriza as hipóteses dos artigos 71 e 73 da Lei nº 4.502/1964, às quais se referem ao artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 (…);

“(…) Por fim, vale destacar que a multa qualificada imposta indevidamente à Tópico no **processo administrativo nº 15746.720045/2020-18**, que possui **objeto idêntico ao desse caso**, para o ano-calendário de 2016, **foi analisada pela DRJ no acórdão nº 101-007.028, na sessão de 03/03/2022, e devidamente cancelada**, o que corrobora a sua inaplicabilidade (…); e,

“(…) na remota hipótese de não se determinar a reforma parcial do acórdão recorrido para o cancelamento integral dos autos de infração e da responsabilidade tributária indevidamente imputada à Recorrente, deve ser, ao menos, cancelada a qualificação da multa de ofício. (…)

(ii.vii) “**APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA PESSOALIDADE DA PENA**” afirma que:

“(…) Em sua Impugnação, a Recorrente ainda explicou que, em linha com os preceitos constitucionais que regem o direito brasileiro, nenhuma penalidade deverá ser transferida da pessoa do condenado (…);

“(…) Assim, argumentou-se que, ainda que o crédito tributário em questão fosse devido e passível de ser exigido do Recorrente na qualidade de responsável, o que se alega apenas para argumentar, deveriam ser, ao menos, afastadas as multas (de ofício, qualificada e isolada) indevidamente impostas à Recorrente (…);

“(…) Ocorre que, a Turma Julgadora, ao analisar este ponto, entendeu que tal princípio constitucional seria aplicável apenas na esfera penal. Tal entendimento, no entanto, não pode prevalecer, pois a Constituição Federal é a base interpretativa para todas as normas do ordenamento jurídico brasileiro, motivo pelo qual o princípio da pessoalidade previsto no artigo 5º também produz efeitos na esfera tributária. (…); e,

“(…) deve esse E. CARF reconhecer que, em razão do princípio da pessoalidade da pena, as multas de ofício e isoladas, ainda que indevidamente mantidas, não poderão ser exigidas da Recorrente (…)

(ii.viii) “**IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DAS MULTAS NO CASO DE DÚVIDA – APLICAÇÃO DO ARTIGO 112 DO CTN**” afirma que:

“(…) caso haja a manutenção do lançamento que deu origem a este processo, o que se alega ad argumentandum, e tal decisão não ocorra **por unanimidade de votos**, isto é, se dê por meio de julgamento em que haverá divergência de entendimentos entre os Julgadores, **é razoável considerar que há, no mínimo,**

dúvida quanto à ocorrência da infração, o que é motivo para a exclusão das penalidades, nos termos do artigo 112 do CTN (...)”;

*“(...) Corroborando o exposto, Luís Eduardo Schoueri¹⁹ explica que “**não poderá prevalecer o tratamento mais gravoso decidido por estreita maioria - ou, ainda mais evidente, pelo voto de qualidade - deixando de lado a dúvida objetivada pelo entendimento da minoria**” (...)*”; e,

“(...) Deste modo, caso haja dúvida quanto à procedência do presente lançamento fiscal, ou mesmo com relação à possibilidade ou não da Recorrente ser responsabilizado pelas infrações de que a Tópico é acusada, necessário se faz, ao menos, o cancelamento integral das multas exigidas em face da Recorrente (...)”.

8. Por fim, o responsável solidário ANGEL JOSE URIBE, asseverou, em resumo, que – v. cf. Recurso Voluntário de fls. 2650/2687:

(i) Em Preliminares:

(i.i) “INOVAÇÃO NO CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO - VIOLAÇÃO AO ARTIGO 146 DO CTN - IMPOSSIBILIDADE DE INCLUSÃO DE RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS NO POLO PASSIVO DA AUTUAÇÃO” afirma que:

*“(...) a infração relacionada à suposta exclusão indevida, do lucro real, do ágio gerado na aquisição do controle da Tópico já havia sido objeto de autuação fiscal anterior, objeto do Processo Administrativo nº 15746.720045/2020-18, que partiu da mesma realidade fática observada in casu, a Fiscalização **não verificou motivos para que o Recorrente fosse responsabilizado (...)**”;*

*“(...) a atribuição de responsabilidade pretendida nesses autos seria nula, por representar uma inaceitável alteração de critério jurídico (...) não seria coerente (além de ilegal) que a Fiscalização, ao analisar **a mesma operação em diferentes momentos**, pudesse chegar a conclusões distintas sobre a inexistência de elementos aptos a justificar uma imputação de responsabilidade ao Recorrente, uma vez que se espera, em atenção à segurança jurídica, que a Administração Pública apresente sempre um posicionamento único e congruente (...)*”;

*“(...) é defeso à Autoridade Administrativa alterar os critérios jurídicos consubstanciados nos lançamentos de ofício, para um mesmo sujeito passivo, com relação a fatos geradores já ocorridos, nos termos do **artigo 146 do Código Tributário Nacional (...)**”;*

“(...) o procedimento adotado pela Autoridade Fiscal, ao atribuir a responsabilidade a novas pessoas no presente caso, seria inaceitável, uma vez

que tal ato se encontra eivado de ilegalidade, motivo pelo qual deveria ser reconhecida a sua nulidade (...);

“(...) a Turma Julgadora, ao analisar este ponto, entendeu que não se aplicaria a regra inserta no artigo 146 do CTN, por considerar que os processos tratariam de fatos geradores distintos, nos seguintes termos (...);

“(...) Todavia, tal entendimento não pode prevalecer, pois a regra prevista no artigo 146 do CTN deve ser interpretada no sentido de que **um critério jurídico inovador somente pode alcançar fatos geradores posteriores à sua introdução** (...); e,

“(...) Assim, se a Fiscalização entendeu por alterar o seu critério jurídico em **2022** – ano da lavratura dos autos de infração que deram origem a esse processo administrativo –, é evidente que esse critério **não poderia ser aplicado para fatos geradores ocorridos em 2017 e 2018** (...);

(i.ii) **“AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA ATRIBUÍDA AO RECORRENTE NOS AUTOS DE INFRAÇÃO”** afirma que:

“(...) a Autoridade Fiscal não se desincumbiu do duplo ônus de **(i)** demonstrar a existência de conduta específica do Recorrente que pudesse ser qualificada como "ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto" e **(ii)** indicar qual seria a lei ou disposição do estatuto social da Tópico que teriam sido infringidos, o que resulta na nulidade dos Demonstrativos de Responsáveis Tributários por falta de fundamentação (...);

“(...) a mera indicação do art. 22 da Lei nº 12.973/2014 não seria suficiente para satisfazer o requisito da demonstração de infração de lei necessário para a imputação da responsabilidade tributária no art. 135, inciso III, do CTN (...);

“(...) as condutas tomadas enquanto parte da Administração da companhia não podem, por si só, fundamentar a responsabilidade. Para tanto, deveria ter sido feito o cotejo de como cada ação em concreto representou excesso de poderes ou violou algum dispositivo legal ou do estatuto da Tópico, o que não ocorreu (...); e,

“(...) patente ofensa aos princípios constitucionais do contraditório, da ampla defesa e ao artigo 142 do CTN, o qual determina que a constituição do crédito tributário é ato administrativo vinculado, no qual se faz necessária a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação determinada pela legislação (...).”

(ii) No Mérito:

(ii.i) **“RATIFICAÇÃO E APROVEITAMENTO DAS RAZÕES DE DEFESA DO SUJEITO PASSIVO PRINCIPAL”** afirma que:

“(...) ratifica e aproveita integralmente as razões de defesa apresentadas pelo sujeito passivo principal no Recurso Voluntário interposto no processo que originou a presente autuação (...);”

“(...) os argumentos jurídicos e fáticos já apresentados naquele Recurso são plenamente aplicáveis à sua situação, sendo, inclusive, as razões da impugnação ali veiculadas ratificadas neste momento (...);”

“(...) tais razões demonstram de maneira inequívoca a improcedência da exigência fiscal, na medida em que evidenciam que os lançamentos realizados pela Autoridade Fiscal padecem de vícios materiais e formais insanáveis (...)” e,

“(...) requer que os fundamentos contidos no Recurso Voluntário do sujeito passivo principal sejam expressamente considerados e aproveitados como razões complementares à presente defesa (...).”

(ii.ii) **“DA IMPOSSIBILIDADE DE ATRIBUIÇÃO DA SUJEIÇÃO PASSIVA AO RECORRENTE COM BASE NO ARTIGO 135, INCISO III, DO CTN”** afirma que:

“(...) a responsabilidade tributária solidária que lhe foi atribuída com fundamento no artigo 135, inciso III, do CTN, é indevida, pois a fiscalização não logrou demonstrar a prática, por parte do recorrente, de atos com excesso de poderes ou infração de lei que pudessem justificar a sua responsabilização solidária (...);”

“(...) a simples condição de administrador da Tópico ou a assinatura de negócios jurídicos não configuram, por si, os elementos necessários à subsunção à norma do artigo 135, III, do CTN (...);”

“(...) os requisitos para imputação de responsabilidade ao recorrente não estão preenchidos, sendo a acusação fiscal carente de comprovação da prática de atos ilícitos aptos a ensejar sua responsabilização (...);”

“(...) a pretensão fiscal parte da equivocada premissa de que a atuação do recorrente enquanto administrador, ao assinar determinados documentos, seria suficiente para caracterizar infração à lei ou excesso de poderes (...);”

“(...) a jurisprudência do CARF exige, para aplicação do artigo 135, III, do CTN, a individualização da conduta e a prova de atos concretos que tenham extrapolado os limites legais, contratuais ou estatutários (...);”

“(...) não basta à autoridade fiscal indicar genericamente que o recorrente praticou atos de gestão, sendo necessário demonstrar que tais atos foram praticados com desvio de finalidade, ilicitude ou afronta ao contrato social ou estatuto (...);”

“(...) conclui-se que a fiscalização não comprovou a ocorrência de qualquer ato praticado pelo recorrente que se enquadre nas hipóteses legais previstas no artigo 135, III, do CTN, sendo indevida a inclusão de seu nome no polo passivo da autuação (...)”; e,

“(...) requer o reconhecimento da impossibilidade de responsabilização tributária do recorrente com base no referido dispositivo legal, com a consequente reforma da decisão recorrida (...)”.

(ii.iii) **“INCOMPATIBILIDADE ENTRE A TRIBUTAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA COMO DEVEDORA PRINCIPAL E, CONCOMITANTEMENTE, A RESPONSABILIZAÇÃO DE TERCEIROS COM FUNDAMENTO NO ARTIGO 135 DO CTN - ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO”** afirma que:

*“(...) não há como prosperar a possibilidade de coexistirem, em um mesmo processo administrativo, a tributação da pessoa jurídica como devedora principal e a sujeição passiva solidária de terceiros com base no artigo 135 do CTN, uma vez que este trata de hipótese de responsabilidade **pessoal** (...)”*;

“(...) A Turma Julgadora afastou tal argumento sob a alegação de que o artigo 135 trata de responsabilidade solidária entre o administrador da sociedade e a própria sociedade, entendendo que não haveria exoneração da pessoa jurídica porque ela se beneficiaria da conduta ilícita ou irregular praticada por seus diretores ou gerentes (...)”;

“(...) a regra do artigo 135, inciso III, do CTN, exige a comprovação de conduta própria e individualizada do terceiro, o que não ocorreu no presente caso (...)”;

“(...) conforme jurisprudência do CARF, não é possível a responsabilização solidária nos casos em que não estejam devidamente demonstrados os elementos exigidos para a configuração da hipótese legal, especialmente quando o próprio sujeito passivo principal é mantido no polo da exigência tributária (...)”; e,

“(...) houve erro na identificação do sujeito passivo, pois não se pode manter a pessoa jurídica como contribuinte e, simultaneamente, responsabilizar terceiros com fundamento em regra que pressupõe desconsideração da personalidade jurídica ou a prática de atos irregulares por parte daqueles (...)”.

(ii.iv) **“AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE INTUITO DOLOSO - INOCORRÊNCIA DE ATOS PRATICADOS EM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTOS”** afirma que:

“(...) não há nos autos qualquer demonstração de conduta dolosa ou irregular que ensejasse sua responsabilização tributária com base no artigo 135, inciso III, do CTN (...);

“(...) a responsabilidade tributária de terceiros exige a demonstração de prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos, em face da sociedade na qual ocupa os cargos de diretor, gerente ou representante, o que não foi comprovado no caso concreto (...);

“(...) exerceu regularmente suas funções administrativas, sem qualquer conduta que ultrapassasse os limites legais ou contratuais, o que afasta a possibilidade de enquadramento na hipótese do referido dispositivo legal (...);

“(...) A Autoridade Fiscal não descreveu ou demonstrou conduta específica que pudesse ser enquadrada como “ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto” (...);

“(...) A argumentação fiscal restringe-se a alegações genéricas, sem qualquer demonstração concreta dos atos que teriam sido praticados com intuito doloso pelo Recorrente (...);

“(...) Em razão da ausência de elementos que indiquem a prática de atos ilegais, excessivos ou dolosos, o Recorrente sustenta a impossibilidade de sua responsabilização tributária solidária (...); e,

“(...) Por fim, conclui-se pela ausência de qualquer fundamento legal para a responsabilização do Recorrente nos termos do artigo 135, inciso III, do CTN (...).”

(ii.v) **“INACEITÁVEL PRETENSÃO FISCAL DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA DA TÓPICO”** afirma que:

“(...) é absolutamente incabível a pretensão da Autoridade Fiscal de desconsiderar a personalidade jurídica da empresa Tópico, com base em alegações genéricas e destituídas de amparo fático ou jurídico (...);

“(...) Ressalta-se que a desconsideração da personalidade jurídica, instituto de aplicação excepcional, exige a demonstração clara de desvio de finalidade ou confusão patrimonial, conforme previsto na legislação vigente e nos princípios consolidados pela jurisprudência (...);

“(...) No entanto, a Autoridade Fiscal não indicou nenhum elemento concreto que demonstre a prática de atos por parte da Tópico que justificassem o afastamento da sua autonomia patrimonial, tampouco evidenciou os requisitos legais necessários para tanto (...);

“(…) O que se observa, conforme exposto, é que a Autoridade Fiscal se limitou a apontar que a operação teria sido estruturada por empresa veículo, sem demonstrar concretamente qualquer irregularidade que autorizasse a superação da personalidade jurídica da Tópico (…)”;

“(…) na ausência de elementos fáticos objetivos e da subsunção dos fatos aos requisitos legais, a tentativa de descon sideração da personalidade jurídica constitui pretensão infundada e juridicamente insustentável (…)”;

“(…) Reitera-se, assim, que a aplicação da teoria da descon sideração exige rigorosa comprovação de seus pressupostos legais, o que manifestamente não ocorreu no presente caso (…)”; e,

“(…) Por conseguinte, deve ser rejeitada a pretensão fiscal de descon sideração da personalidade jurídica da Tópico, por total ausência de demonstração dos elementos legais exigidos (…)”.

(ii.vi) **“INEXISTÊNCIA DE FRAUDE E CONLUIO – IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA”** afirma que:

“(…) a multa de ofício foi lavrada no percentual de 150%, previsto no artigo 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996, em razão do entendimento da Autoridade Fiscal de que as infrações indicadas ensejariam a ocorrência de fraude e conluio na operação analisada, nos termos dos artigos 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 (…)”;

“(…) Como se verifica das fls. 1640 e 1657 dos autos, a Autoridade Fiscal se limitou, meramente, em afirmar que os fatos analisados levariam à conclusão da qualificação da multa, sem evidenciar qual teria sido a atuação da Recorrente ou em que medida haveria a prática de qualquer ato com o escopo de causar dano ao Fisco (…)”;

“(…) Assim, uma vez que não existe nos presentes autos um elemento sequer que aponte para a prática de um ato doloso por parte da Recorrente ou de qualquer outra pessoa física ou jurídica envolvida, conclui-se, de imediato, que a qualificação da multa de ofício não pode prosperar (…)”;

“(…) A jurisprudência do CARF é pacífica ao exigir a demonstração inequívoca do dolo para a aplicação da multa qualificada, não se admitindo sua imposição com base em presunções ou em entendimento fiscal controverso (…)”;

“(…) Não bastassem os precedentes, duas súmulas desse E. CARF confirmam que a qualificação da multa depende de prova da existência de dolo, o qual caracteriza as hipóteses dos artigos 71 e 73 da Lei nº 4.502/1964, às quais se referem ao artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 (…)”;

“(…) Por fim, vale destacar que a multa qualificada imposta indevidamente à Tópico no **processo administrativo nº 15746.720045/2020-18**, que possui **objeto idêntico ao desse caso**, para o ano-calendário de 2016, **foi analisada pela DRJ no acórdão nº 101-007.028, na sessão de 03/03/2022, e devidamente cancelada**, o que corrobora a sua inaplicabilidade (…); e,

“(…) na remota hipótese de não se determinar a reforma parcial do acórdão recorrido para o cancelamento integral dos autos de infração e da responsabilidade tributária indevidamente imputada à Recorrente, deve ser, ao menos, cancelada a qualificação da multa de ofício. (…)”.

(ii.vii) “**APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA PESSOALIDADE DA PENA**” afirma que:

“(…) Em sua Impugnação, a Recorrente ainda explicou que, em linha com os preceitos constitucionais que regem o direito brasileiro, nenhuma penalidade deverá ser transferida da pessoa do condenado (…);

“(…) Assim, argumentou-se que, ainda que o crédito tributário em questão fosse devido e passível de ser exigido do Recorrente na qualidade de responsável, o que se alega apenas para argumentar, deveriam ser, ao menos, afastadas as multas (de ofício, qualificada e isolada) indevidamente impostas à Recorrente (…);

“(…) Ocorre que, a Turma Julgadora, ao analisar este ponto, entendeu que tal princípio constitucional seria aplicável apenas na esfera penal. Tal entendimento, no entanto, não pode prevalecer, pois a Constituição Federal é a base interpretativa para todas as normas do ordenamento jurídico brasileiro, motivo pelo qual o princípio da pessoalidade previsto no artigo 5º também produz efeitos na esfera tributária. (…); e,

“(…) deve esse E. CARF reconhecer que, em razão do princípio da pessoalidade da pena, as multas de ofício e isoladas, ainda que indevidamente mantidas, não poderão ser exigidas da Recorrente (…)”.

(ii.viii) “**IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DAS MULTAS NO CASO DE DÚVIDA – APLICAÇÃO DO ARTIGO 112 DO CTN**” afirma que:

“(…) caso haja a manutenção do lançamento que deu origem a este processo, o que se alega ad argumentandum, e tal decisão não ocorra **por unanimidade de votos**, isto é, se dê por meio de julgamento em que haverá divergência de entendimentos entre os Julgadores, **é razoável considerar que há, no mínimo, dúvida quanto à ocorrência da infração**, o que é motivo para a exclusão das penalidades, nos termos do artigo 112 do CTN (…);

“(…) Corroborando o exposto, Luís Eduardo Schoueri¹⁹ explica que “**não poderá prevalecer o tratamento mais gravoso decidido por estreita maioria** -

ou, ainda mais evidente, pelo voto de qualidade - deixando de lado a dúvida objetivada pelo entendimento da minoria” (...); e,

“(...) Deste modo, caso haja dúvida quanto à procedência do presente lançamento fiscal, ou mesmo com relação à possibilidade ou não da Recorrente ser responsabilizado pelas infrações de que a Tópico é acusada, necessário se faz, ao menos, o cancelamento integral das multas exigidas em face da Recorrente (...).”

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Alessandro Bruno Macêdo Pinto – Relator

9. Do Recurso De Ofício.

9.1 O v. acórdão recorrido julgou procedente em parte a Impugnação do senhor ODAIR BENEDITO LEANDRO DA SILVA (contador e diretor da contribuinte), a fim de excluir sua responsabilidade solidária, com base no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (CTN), bem como reduzir *ex officio* a multa de ofício qualificada de 150% para 100%, mantendo integralmente os Autos de Infração para exigência de IRPJ e CSLL, acrescidos de juros de mora e multa isolada de 50% sobre estimativas não recolhidas, no valor total de R\$ 53.836.909,58.

9.2 Ademais disso, manteve a atribuição de responsabilidade solidária à empresa SCG IV HOLDING S/A (sócia administradora da contribuinte) e ANGEL JOSE URIBE (sócio administrador da SCG IVa Holding LTDA.), respectivamente, nos termos dos artigos 124, inciso I, e 135, inciso III, ambos do CTN.

9.3 Portanto, considerando que houve a exclusão de um responsável solidário, conheço do Recurso de Ofício, nos termos do artigo 1º, § 2º, da Portaria MF nº 02, de 17 de janeiro de 2023¹, que determina o cabimento de Recurso de Ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-CARF quando a decisão recorrida excluir o sujeito passivo da lide, ainda que mantida a exigência integral do crédito tributário.

10. Passo ao reexame da decisão recorrida.

DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA – ARTIGO 135, INCISO III, DO CTN

10.1 Inicialmente, cabe salientar que o artigo 135, inciso III, do CTN, determina que são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatutos, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, *in verbis*:

¹ Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

[...]

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

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.

10.2 Assim, para a caracterização da responsabilidade solidária fundamentada na norma supramencionada, é preciso a demonstração inequívoca e individualizada da conduta do diretor, gerente ou representante, que agiu com excesso de poder ou infração a lei, contrato social ou estatutos.

10.3 Desta forma, não admite-se a responsabilização genérica pela simples função de gestão que exerce na empresa, sendo exigido da Autoridade Fiscal que aponte e prove a conduta dolosa pessoal de cada administrador.

10.4 Em outras palavras, não há que se falar em sujeição passiva solidária apenas por ser sócio administrador de uma empresa. Há que se apontar o ato *ultra vires societatis* ou a infração a lei praticado por ele, para que possa responder nos termos do artigo 135, inciso III, do CTN.

10.5 Da leitura do trecho “*Termo de Verificação Fiscal*” de fls. 1670/1718 abaixo transcrito, a única descrição para responsabilização tributária do senhor ODAIR BENEDITO LEANDRO DA SILVA seria a de que teria assinado, como diretor da contribuinte, a ata da assembleia-geral extraordinária da empresa que aprovou a incorporação da SCG IVa Holding LTDA pela TÓPICO LOCAÇÕES, bem assim o contrato de compra e venda das ações da TÓPICO LOCAÇÕES – v. cf. fls. 201/252 –, na condição de interveniente-anuente – v. cf. fls. 1712/1713:

Além de ANGEL JOSE URIBE, o Protocolo de Incorporação e Instrumento de Justificação de Incorporação constante do Anexo I da ata da assembleia-geral extraordinária da TÓPICO que aprovou a incorporação da SCG IVa Holding LTDA (cópia às e-fls. 314/327), tem a assinatura de **outro diretor da TÓPICO** que foi incluindo como responsável tributário nos termos do art. 135, inciso III, do CTN: ODAIR BENEDITO LEANDRO DA SILVA, contador, CPF nº 273.947.928-03, que também assinou, **como diretor da TÓPICO**, a ata da assembleia-geral extraordinária da empresa que aprovou a incorporação da SCG IVa Holding LTDA pela TÓPICO. Além disso, ODAIR BENEDITO LEANDRO DA SILVA assinou o contrato de compra e venda das ações da Tópico (cópia às e-fls. 201/252), na condição de interveniente-anuente. Isso confirma que, desde o início da operação de compra de ações da TÓPICO pelo SOUTHERN CROSS GROUP, ODAIR BENEDITO LEANDRO DA SILVA tinha pleno conhecimento da estrutura fraudulenta arquitetada para ludibriar o fisco federal.

10.6 Logo, não há a descrição de nenhum ato praticado pelo responsável com excesso de poder ou contrário à lei. O fato de ser diretor da contribuinte não pode levar, de per si, à conclusão de que as infrações cometidas tenham sido resultado de atos por ele praticado, vez que não foi revelado nos autos.

10.7 Ademais disso, o referido diretor não estava mais na empresa quando da concretização dos atos de incorporação.

10.8 Cabe salientar ainda, que a falta ou a inadequação na declaração e no pagamento de impostos pode oferecer vantagens tanto aos sócios, na partilha de lucros e dividendos, quanto à própria empresa, que tem a possibilidade de incorporar o valor não pago ao seu capital social.

10.9 Sem dúvida, quando existem dois ou mais representantes que atuam como administradores da empresa, a Autoridade Tributária deve ter um cuidado maior ao identificar a conduta de cada um, apresentando de forma clara qual ato infracional resultou na aplicação da norma legal. Embora possam ter agido em conjunto, isso não implica que em todos os atos tenham realmente feito isto.

10.10 Como se trata de uma responsabilidade pessoal e subjetiva, é necessário comprovar a intenção dolosa do responsável pelo ilícito tributário, reunindo atos, fatos e provas concretas, em vez de uma acusação genérica que coloca o representante, gerente ou diretor como parte passiva do lançamento, tão somente por essa qualidade.

10.11 Nesse sentido, confira-se alguns precedentes deste egrégio CARF:

RESPONSABILIDADE. SÓCIO ADMINISTRADOR. DEMONSTRAÇÃO ESPECÍFICA DA CONDUTA. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO E COMPROVAÇÃO DAS HIPÓTESES DO ART. 135 CTN. IMPROCEDÊNCIA.

A responsabilização do sócio administrador é prerrogativa excepcional da Administração Tributária, que demanda conjunto probatório robusto, preciso e individualizado da conduta infracional para permitir a transposição da personalidade jurídica do contribuinte, penetrando na esfera patrimonial de seu gestor e titular. A mera constatação da função de administração em instrumento societário e a simples argumentação, genérica e abstrata, de que as práticas das empresas dependem de atos de gestão de pessoas naturais, não é capaz de atribuir responsabilidade ao sócio administrador. (Acórdão nº 1402-002.958. 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Sessão do dia 13 de março de 2018)

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PESSOAL DOS DIRETORES, GERENTES OU REPRESENTANTES DAS PESSOAS JURÍDICAS.

A simples qualificação de sócio, por si só, é insuficiente para atribuição de responsabilidade pessoal. A responsabilidade tributária pessoal tem como requisitos básicos a necessidade de que o sujeito tenha praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. A expressão infração à lei diz respeito à lei comercial ou civil e não à lei tributária. Os diretores, gerentes de pessoas jurídicas de direito privado somente devem ser considerados pessoalmente responsáveis pelos créditos resultantes de atos praticados fora dos limites de suas respectivas competências, isto é, quando manifestamente excedem os limites da sua função e praticam atos não abrangidos pelas finalidades da empresa. Não restando comprovado que os atos de administração foram praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, deve-se afastar a responsabilidade tributária pessoal. (Acórdão nº 2201-005.559. 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão do dia 08 de outubro de 2019)

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA PASSIVA. ART. 135, INCISO III, DO CTN.

A responsabilidade do art. 135 do CTN deve ser atribuída aos sócios-administradores, sócios de fato e mandatários da sociedade, se restar comprovado que tais pessoas exorbitaram as suas atribuições estatutárias ou limites legais, e que dos atos assim praticados tenham resultado obrigações tributárias. Inexistindo referida comprovação, não há que se atribuir a responsabilidade solidária. (Acórdão nº 9303-011.196. CSRF / 3ª Turma. Sessão do dia 09 de fevereiro de 2021)

10.12 Deste modo, mantenho o afastamento da responsabilidade solidária do senhor ODAIR BENEDITO LEANDRO DA SILVA, nos termos do artigo 135, inciso III, do CTN, em virtude da insuficiência argumentativa e probatória para sustentar a imposição da sujeição passiva.

10.13 Bem assim, a redução da multa de ofício qualificada de 150% para 100%, como asseverado no v. acórdão recorrido, dever ser mantida, por força do teor do artigo 14, da Lei nº 14.689/23 e em obediência à retroatividade benigna prevista no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

11. Passo a análise dos Recursos Voluntários.

12. Os Recursos Voluntários são tempestivos, conforme despacho de fl. 2759, bem assim preenchem os pressupostos de admissibilidade, nos termos do Decreto nº 70.235/72 (PAF), razão pela qual deles conheço.

13. Cuida-se o feito de Autos de Infração para exigência de IRPJ e CSLL, acrescidos de juros de mora, multa de ofício qualificada no percentual de 150% e multa isolada de 50% sobre estimativas não recolhidas referentes ao anos-calendários 2017 e 2018, no valor total de R\$ 53.836.909,58, relativos a:

- a) **EXCLUSÕES INDEVIDAS:** Valores excluídos indevidamente do Lucro Real a título de ágio por rentabilidade futura, com fraude ao artigo 22 da Lei nº 12.973/2014;
- b) **MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA:** Ausência de pagamento do IRPJ e CSLL por estimativa apurado com base em balanços/balancetes mensais de suspensão ou redução, em decorrência das exclusões indevidas do Lucro Real a título de ágio por rentabilidade futura; e,
- c) **MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA (150%):** Nos termos do artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, tendo em vista a ocorrência de fraude nas operações (artigo 72 da Lei nº 4.502/1964).

14. Ademais disso, houve a responsabilização solidária da empresa SCG IV HOLDING S/A (sócia administradora da contribuinte), dos senhores ODAIR BENEDITO LEANDRO DA SILVA (contador e diretor da contribuinte) e ANGEL JOSE URIBE (sócio administrador da SCG IVa Holding LTDA.), nos termos dos artigos 124, inciso I, e 135, inciso III, ambos do CTN.

15. Com efeito, entendeu a Autoridade Fiscal que o investidor originário, que arcou com o ônus da aquisição da participação societária, não era a pessoa jurídica que pagou pela compra (tese do real adquirente); além disso, não houve confusão patrimonial entre o investidor originário e a investida; por fim, houve a utilização de empresa veículo tão somente para amortização do ágio.

16. A DRJ/DF (DRJ01), ao julgar as Impugnações, considerou em parte procedente as alegações do senhor ODAIR BENEDITO LEANDRO DA SILVA, e improcedentes os argumentos da contribuinte e do senhor ANGEL JOSE URIBE, em resumo entendendo que:

- (i) “(...) A investidora Original Não Participou do Evento de Incorporação, Utilização de “Empresas-Veículo”. Conforme relatado, a SCG IV Holding Ltda foi a empresa que formalmente, adquiriu e foi incorporada pelo sujeito passivo (TÓPICO LOCAÇÕES DE GALPÕES E EQUIP P/ INDÚSTRIA SA). (...)”;

(ii) “(...) SCG IV Holding Ltda - CNPJ: 17.526.075/0001-03. Empresa que formalmente, adquiriu e foi incorporada pelo sujeito passivo, tida como “empresa-veículo”, criada em 2013 com pouco capital social e objeto social de compra e venda de imóveis, se manteve inativa até as vésperas do evento societário - “CNPJ de Prateleira”, quando foi alterado seu quadro societário, para a inclusão da SCG IV Holding S/A, que a capitalizou para compra do sujeito passivo. Efêmera, sem atividades econômicas, sem receitas, sem funcionários e com movimentação financeira apenas para adquirir o sujeito passivo (...);”

(iii) “(...) Com a edição da Lei 9.532, de 10/12/1997, no seu artigo 7º (regulamentado à época pelos artigos 385, 386 e 387 do RIR/99 — Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/1999 — recentemente revogado pelo Decreto nº 9.580, de 22/11/2018), passou a ser admitida uma forma de amortização antecipada de ágio com efeitos fiscais — na proporção máxima de 1/60 ao mês — quando uma empresa, com sede no Brasil, incorporasse outra, também sediada em território nacional, na qual detivesse controle ou participação acionária adquirida com ágio fundamentado economicamente com expectativa de rentabilidade futura, devidamente motivado, comprovado e demonstrado na escrituração contábil (...);”

(iv) “(...) Depreende-se dos aludidos dispositivos que a dedutibilidade do ágio amortizado, no cômputo do lucro real, fundado em expectativa de rentabilidade futura, requer que se confirme a confusão patrimonial entre investida e investidora. E mais: os dispositivos precedentemente indicados formulam que a dedutibilidade do ágio amortizado deve decorrer de **sacrifício patrimonial** da pessoa jurídica incorporada ou da pessoa jurídica incorporadora. Tal conclusão provém do caput do artigo 7º da Lei nº 9.532/1997, ao endereçar a dedutibilidade da amortização do ágio, fundado em expectativa de rentabilidade futura, para fins de cálculo do lucro real, à reivindicação de que a participação societária na pessoa jurídica incorporada tenha sido **adquirida** com esse ágio pela incorporadora. Impende observar que tal artigo se refere ao ágio previsto no artigo 20 do Decreto-lei nº 1.598/1977, e este dispositivo trata do ágio formado entre o custo de aquisição do investimento e o valor de patrimônio líquido na época da aquisição (...);”

(v) “(...) Sob o manto de aparente legalidade, ocorrem frequentes arranjos societários artificiosos, com a utilização de empresas despidas de propósito econômico. Tratam-se de negócios combinados, caracterizados pela gestão entre sociedades sob mesmo controle ou vontade comum, objetivando, única e exclusivamente, a obtenção de vantagens tributárias (...);”

(vi) “(...) a mera elaboração de instrumentos societários com o simples fim de dissimular o real investidor afronta, de maneira irrefutável, o Princípio da Essência sobre a forma, o qual propõe valorizar a essência de cada operação ao invés do que está formalizado em contratos e/ou documentos fiscais (...);”

(vii) “(...) Isso se deu pelo entendimento esposado pela fiscalização de que o real investidor seria SCG IV Fundo de Investimento em Participações, e, não a SGC LTDA (SCG IVa Holding). A SCG IVa Holding empresa que constou como real investidora, e que foi incorporada pela contribuinte, não suportou o ônus financeiro, pois também

é irrefutável que o dinheiro foi obtido com o aumento do capital social por subscrição realizado pela SCG IV Fundo de Investimento em Participações. Essa última sim, que suportou o sacrifício financeiro. Tivesse a SCG IVa Holding, como ventilou a impugnante, se alavancado para comprar a TÓPICO LOCAÇÕES DE GALPÕES E EQUIP P/ INDÚSTRIA SA, estaríamos diante de outra operação, contudo, também incontroverso, o dinheiro não foi obtido por alavancagem, mas sim, pela participação do sócio SCG IV Fundo de Investimento em Participações. (...)”;

(viii) *“(...) Por destacar-se da Lei nº 9.532/97 que o verbo adquirir implica sacrifício patrimonial da incorporada ou da incorporadora. Por conseguinte, não se pode admitir despesa com amortização de ágio, na redução do lucro tributável pelo IRPJ/CSLL, se esse mesmo ágio for obtido, pela incorporadora ou pela incorporada mediante transferência, para aumento ou integralização de capital, de investimento adquirido por terceiro com mais valia. Vale dizer, de outra forma, que a influência no resultado tributável pelo IRPJ/CSLL só tem amparo legal se houver a confusão patrimonial entre a investidora e a investida (...)*”;

(ix) *“(...) se a SCG IV Fundo de Investimento em Participações comprasse a TÓPICO, depois houvesse a incorporação aí teríamos outra discussão, pois o referido fundo não é uma pessoa jurídica. Contudo, ou por isso, foi colocada uma operação a mais entre essa compra justamente para tentar abater a despesa de amortização sem a incorporação do real investidor (...)*”;

(x) *“(...) Aqui não há nenhuma inovação por farte do fisco, mas apenas o sentido correto da norma. Haja vista que a SCG IV Fundo de Investimento em Participações foi o ral investidor (...)*”;

(xi) *“(...) a glosa da despesa de amortização para efeitos de CSLL deve ser mantida. (...)”, nos termos do artigo 57 da Lei nº 8.981/1995 (e alterações);*

(xii) *“(...) A autoridade fiscal entendeu, e está demonstrado que, na utilização da SCG IVa Holding Ltda para simular uma confusão patrimonial que desse à TÓPICO o direito de se beneficiar do disposto no art. 22 da Lei nº 12.973, de 2014, houve infração ao mencionado dispositivo legal e a prática da fraude de que trata o artigo 72 da Lei nº 4.502, de 1964. Além disso, foi caracterizado o **conluio**, o ajuste doloso - entre a atuada, a SCG IVa Holding Ltda, a SCG IV Holding S.A. e os responsáveis tributários indicados neste termo - visando a **fraude**, nos termos do art. 73 da Lei nº 4.502, de 1964 (...)*”;

(xiii) *“(...) Quanto a alegações de confisco, matéria constitucional, temos a Súmula nº 2 do CARF (...)*”;

(xiv) *“(...) Portanto, como a contribuinte não pagou as estimativas devidas, a fiscalização agiu conforme devia, aplicando-lhe a multa isolada. De se esclarecer que não há na Lei acima ressalva de só se poder aplicar a multa antes do fim do ano calendário. Quanto a alegação de concomitância com a multa de ofício, esse assunto foge da esfera administrativa, pois, a autoridade administrativa cabe aplicar a lei, e conforme transcrito acima, tanto o inciso I quanto o inciso II estão previstos na norma, e as autoridades administrativas não tem escolha, a não ser segui-las. (...)*”;

(xv) “(...) Destarte, a **SCG IV HOLDING S.A** se enquadra perfeitamente nas descrições acima, pois utilizou seu poder para dirigir a reorganização da **TOPICO LOCAÇÕES DE GALPÕES E EQUIPAMENTOS S.A**, portanto deve ter sua responsabilidade tributária mantida (...)”;

(xvi) “(...) a participação do Sr. **ANGEL JOSE URIBE** nas ações aqui já julgadas como fraudulentas está provado aja vista que o Sr. **ANGEL** sócio-administrador da **SCG IVa Holding LTDA**, diretor-presidente da **SCG IV HOLDING S.A** - empresa que, formalmente, passou a deter diretamente ações que representavam 70% do capital da **TÓPICO** após esta incorporar a empresa-veículo **SCG IVa Holding LTDA** - e diretor da **TÓPICO** na época das operações fraudulentas (...)”; e,

(xvii) “(...) Melhor sorte parece ter o Sr. **ODAIR BENEDITO LEANDRO DA SILVA**, pois não parece provado sem sombra de dúvida que ele agiu com dolo, que ele tinha consciência de tudo, que ele era administrador de fato. Dessa forma, afasto a responsabilidade tributária do Sr. **ODAIR BENEDITO LEANDRO DA SILVA**. (...)”.

17. Neste sentido, a DRJ/DF (DRJ01) excluiu a responsabilidade solidária do senhor **ODAIR BENEDITO LEANDRO DA SILVA** (contador e diretor da contribuinte), com base no artigo 135, inciso III, do CTN, todavia, manteve a atribuição da sujeição passiva solidária à empresa **SCG IV HOLDING S/A** (sócia administradora da contribuinte) e **ANGEL JOSE URIBE** (sócio administrador da **SCG IVa Holding LTDA.**), nos termos dos artigos 124, inciso I, e 135, inciso III, ambos do CTN, respectivamente.

18. Outrossim, reduziu *ex officio* a multa de ofício qualificada de 150% para 100%, tendo em vista a retroatividade benigna, mantendo integralmente os lançamentos, acrescidos de juros de mora e multa isolada de 50% sobre estimativas não recolhidas, no valor total de R\$ 53.836.909,58.

19. Em sede de Recurso Voluntário de fls. 2356/2472, a contribuinte repete os mesmos argumentos trazidos na Impugnação de fls. 1749/2046, que de tão extenso precisa de sumário, sem, contudo, trazer aos autos qualquer elemento novo ou ter apresentado quaisquer documentos que comprovassem suas alegações, arguindo, em síntese, que:

(i) Em Preliminar:

(i.i) “AUSÊNCIA DE APRECIÇÃO DE TODOS OS ARGUMENTOS DESENVOLVIDOS NA IMPUGNAÇÃO”

(ii) No Mérito:

(ii.i) “LEGITIMIDADE DO APROVEITAMENTO FISCAL DO ÁGIO”

(ii.ii) “LEGITIMIDADE DAS OPERAÇÕES REALIZADAS E POSTERIOR APROVEITAMENTO FISCAL DO ÁGIO”

(ii.iii) “INEXISTÊNCIA DE “EMPRESA VEÍCULO” NO PRESENTE CASO – DEMONSTRAÇÃO DO PROPÓSITO NEGOCIAL E ESPECÍFICO E DA NECESSIDADE DA SCG IVa HOLDING”

- (ii.iv) **“DOS ASPECTOS SOCIETÁRIOS E FISCAIS DA SOCIEDADE HOLDING – OBSERVÂNCIA DAS NORMAS LEGAIS E REGULATÓRIAS NAS OPERAÇÕES ENVOLVENDO A SCG IVª HOLDING”**
- (ii.v) **“IMPOSSIBILIDADE DE SE CARACTERIZAR A SCG IVA HOLDING COMO “EMPRESA VEÍCULO” – PROPÓSITOS NEGOCIAIS E NECESSIDADE DE SUA PARTICIPAÇÃO NA OPERAÇÃO”**
- (ii.vi) **“PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS PARA APROVEITAMENTO DO ÁGIO – SCG IVA HOLDING COMO REAL ADQUIRENTE E EFETIVO ENCONTRO ENTRE OS PATRIMÔNIOS DAS SOCIEDADES INVESTIDORA E INVESTIDA”**
- (ii.vii) **“OPÇÃO LEGAL E IMPOSSIBILIDADE DE INGERÊNCIA DO FISCO NA ATIVIDADE DO CONTRIBUINTE”**
- (ii.viii) **“IMPOSSIBILIDADE DE DESCONSIDERAÇÃO PELA FISCALIZAÇÃO DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS PRATICADOS – ARTIGO 116 DO CTN”**
- (ii.ix) **“AD ARGUMENTANDUM – VALIDADE DA “SOCIEDADE VEÍCULO” E DA JURISPRUDÊNCIA DESTA E. CARF”**
- (ii.x) **“IMPOSSIBILIDADE DE ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL DO ÁGIO SUPOSTAMENTE NÃO PASSÍVEL DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ”**
- (ii.xi) **“INSUBSTÂNCIA DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA”**
- (ii.xii) **“AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DE DOLO ESPECÍFICO PELA AUTORIDADE FISCAL”**
- (ii.xiii) **“AD ARGUMENTANDUM – AUSÊNCIA DE DOLO, FRAUDE, SIMULAÇÃO OU CONLUÍO NO CASO CONCRETO”**
- (ii.xiv) **“AD ARGUMENTANDUM – ERRO NA INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO FISCAL”**
- (ii.xv) **“IMPOSSIBILIDADE DA COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM RAZÃO DA FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ E DA CSLL POR ESTIMATIVA”**
- (ii.xvi) **“IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DAS MULTAS EM CASO DE DÚVIDA”**
- (ii.xvii) **“COMPENSAÇÕES E RETIFICAÇÕES INDEVIDAS DE PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL”**

20. Já a empresa SCG IV HOLDING S/A (responsável solidária), aduziu, em suma, que – v. cf. Recurso Voluntário de fls. 2541/2575:

(i) Em Preliminar:

- (i.i) **“INOVAÇÕES NO CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO – VIOLAÇÕES AO ARTIGO 146 DO CTN”**

(ii) No Mérito:

- (ii.i) **“RATIFICAÇÃO E APROVEITAMENTO DAS RAZÕES DE DEFESA DO SUJEITO PASSIVO PRINCIPAL”**
- (ii.ii) **“IMPOSSIBILIDADE DE ATRIBUIÇÃO DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA À RECORRENTE (ARTIGO 124, INCISO I, DO CTN)”**
- (ii.iii) **“DIFERENCIAÇÃO ENTRE INTERESSE COMUM E INTERESSE ECONÔMICO”**
- (ii.iv) **“INEXISTÊNCIA DE “INTERESSE COMUM” NO PRESENTE CASO”**
- (ii.v) **“IMPOSSIBILIDADE DE ATRIBUIÇÃO DE SOLIDARIEDADE PELO ARTIGO 124 COM FUNDAMENTO EM DOLO/FRAUDE”**
- (ii.vi) **“INEXISTÊNCIA DE FRAUDE E CONLUIO – IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA”**
- (ii.vii) **“APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA PESSOALIDADE DA PENA”**
- (ii.viii) **“IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DAS MULTAS NO CASO DE DÚVIDA – APLICAÇÃO DO ARTIGO 112 DO CTN”**

21. Por fim, o responsável solidário ANGEL JOSE URIBE, asseverou, em resumo, que – v. cf. Recurso Voluntário de fls. 2650/2687:

(i) Em Preliminares:

- (i.i) **“INOVAÇÃO NO CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO - VIOLAÇÃO AO ARTIGO 146 DO CTN - IMPOSSIBILIDADE DE INCLUSÃO DE RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS NO POLO PASSIVO DA AUTUAÇÃO”**
- (i.ii) **“AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA ATRIBUÍDA AO RECORRENTE NOS AUTOS DE INFRAÇÃO”**

(ii) No Mérito:

- (ii.i) **“RATIFICAÇÃO E APROVEITAMENTO DAS RAZÕES DE DEFESA DO SUJEITO PASSIVO PRINCIPAL”**
- (ii.ii) **“DA IMPOSSIBILIDADE DE ATRIBUIÇÃO DA SUJEIÇÃO PASSIVA AO RECORRENTE COM BASE NO ARTIGO 135, INCISO III, DO CTN”**
- (ii.iii) **“INCOMPATIBILIDADE ENTRE A TRIBUTAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA COMO DEVEDORA PRINCIPAL E, CONCOMITANTEMENTE, A RESPONSABILIZAÇÃO DE TERCEIROS COM FUNDAMENTO NO ARTIGO 135 DO CTN - ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO”**
- (ii.iv) **“AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE INTUITO DOLOSO - INOCORRÊNCIA DE ATOS PRATICADOS EM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTOS”**

- (ii.v) **“INACEITÁVEL PRETENSÃO FISCAL DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA DA TÓPICO”**
- (ii.vi) **“INEXISTÊNCIA DE FRAUDE E CONLUIO – IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA”**
- (ii.vii) **“APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA PESSOALIDADE DA PENA”**
- (ii.viii) **“IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DAS MULTAS NO CASO DE DÚVIDA – APLICAÇÃO DO ARTIGO 112 DO CTN”**

Das Preliminares de **“AUSÊNCIA DE APRECIÇÃO DE TODOS OS ARGUMENTOS DESENVOLVIDOS NA IMPUGNAÇÃO”, “INOVAÇÃO NO CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO - VIOLAÇÃO AO ARTIGO 146 DO CTN - IMPOSSIBILIDADE DE INCLUSÃO DE RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS NO POLO PASSIVO DA AUTUAÇÃO” e “AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA ATRIBUÍDA AO RECORRENTE NOS AUTOS DE INFRAÇÃO”.**

22. Cabe salientar que as preliminares foram aduzidas pela contribuinte, pela empresa SCG IV HOLDING S.A e pelo senhor ANGEL JOSE URIBE, respectivamente, sendo que a segunda preliminar também consta do recurso do senhor ANGEL.

22.1 Afirma a Recorrente, **na primeira preliminar**, em síntese, que *“(...) embora tenha desenvolvido diversos argumentos, em sede de Impugnação, quanto à legitimidade do aproveitamento fiscal do ágio, tais como: (i) “II.1 - LEGITIMIDADE DO APROVEITAMENTO FISCAL DO ÁGIO”; (ii) “II.1.2 - INEXISTÊNCIA DE ‘EMPRESA VEÍCULO’ DO PRESENTE CASO – DEMONSTRAÇÃO DO PROPÓSITO NEGOCIAL E ESPECÍFICO E DA NECESSIDADE DA SCG IVa HOLDING”; (iii) “II.1.2.1 - DOS ASPECTOS SOCIETÁRIOS E FISCAIS DA SOCIEDADE HOLDING – OBSERVÂNCIA DAS NORMAS LEGAIS E REGULATÓRIAS NAS OPERAÇÕES ENVOLVENDO A SCG IVa HOLDING”; (iv) “II.1.2.2 – IMPOSSIBILIDADE DE SE CARACTERIZAR A SCG IVA HOLDING COMO ‘EMPRESA VEÍCULO’ – PROPÓSITOS NEGOCIAIS E NECESSIDADE DE SUA PARTICIPAÇÃO NA OPERAÇÃO”; (v) “II.1.3 - PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS PARA APROVEITAMENTO DO ÁGIO – SCG IVa HOLDING COMO REAL ADQUIRENTE E EFETIVO ENCONTRO ENTRE OS PATRIMÔNIOS DAS SOCIEDADES INVESTIDORA E INVESTIDA”; (vi) “II.1.4 - OPÇÃO LEGAL E IMPOSSIBILIDADE DE INGERÊNCIA DO FISCO NA ATIVIDADE DO CONTRIBUINTE” e “II.1.5 – IMPOSSIBILIDADE DE DESCONSIDERAÇÃO PELA FISCALIZAÇÃO DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS PRATICADOS”; e (vii) “II.1.6 - AD ARGUMENTANDUM – VALIDADE DA ‘SOCIEDADE VEÍCULO’ E DA JURISPRUDÊNCIA DO E. CARF”, a Turma Julgadora deixou de apreciá-los integralmente (...)*.

22.2 Complementa asseverando que *“(...) A ausência de apreciação de argumentos autônomos, capazes, em tese, de infirmar as conclusões da decisão, implica cerceamento de defesa, o que caracteriza nulidade parcial do acórdão recorrido (...)*”.

22.3 Acrescenta que *“(...) a decisão violou o artigo 31 do Decreto nº 70.235/1972, que exige que a decisão se refira às razões de defesa suscitadas, bem como o artigo 59, inciso II, do mesmo Decreto, que prevê nulidade de decisões com preterição do direito de defesa (...)*”.

22.4 Aduz ainda que *“(...) o artigo 489, § 1º, III, da Lei nº 13.105/2015 (Código de Processo Civil), que, aplicado supletiva e subsidiariamente, estabelece que é nula a decisão que não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo (...) Traz precedentes do CARF, como os*

Acórdãos nº 3101-001.684, 1301-001.123 e CSRF/03-03.267, nos quais se reconheceu nulidade por omissão na análise de argumentos relevantes ao deslinde da controvérsia (...)”.

22.5 E conclui afirmando que “(...) seja reconhecida a nulidade parcial do acórdão recorrido, com a devolução dos autos à instância de origem para nova decisão, sanando os vícios apontados (...)”.

22.6 Assevera a Recorrente, **na segunda preliminar**, em suma, que “(...) A Autoridade Fiscal modificou o critério jurídico anteriormente adotado para a mesma operação societária, desrespeitando o art. 146 do CTN (...)”.

22.7 Acrescenta que “(...) Em lançamento anterior, o aproveitamento do ágio foi contestado sem atribuição de responsabilidade à Recorrente (...) A nova autuação atribuiu responsabilidade solidária, caracterizando mudança de critério jurídico vedada (...)”.

22.8 E conclui aduzindo que “(...) O art. 142 do CTN determina que o lançamento é atividade vinculada e obrigatória, não sendo possível mudança de critério sem alteração normativa (...) requer o reconhecimento da nulidade da autuação em virtude de mudança indevida de critério jurídico (...)”.

22.9 Aduz a Recorrente, **na terceira preliminar**, em resumo, que “(...) a Autoridade Fiscal não se desincumbiu do duplo ônus de **(i)** demonstrar a existência de conduta específica do Recorrente que pudesse ser qualificada como "ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto" e **(ii)** indicar qual seria a lei ou disposição do estatuto social da Tópico que teriam sido infringidos, o que resulta na nulidade dos Demonstrativos de Responsáveis Tributários por falta de fundamentação (...)”.

22.10 Acrescenta que “(...) a mera indicação do art. 22 da Lei nº 12.973/2014 não seria suficiente para satisfazer o requisito da demonstração de infração de lei necessário para a imputação da responsabilidade tributária no art. 135, inciso III, do CTN (...)”.

22.11 Ressaltou que “(...) as condutas tomadas enquanto parte da Administração da companhia não podem, por si só, fundamentar a responsabilidade. Para tanto, deveria ter sido feito o cotejo de como cada ação em concreto representou excesso de poderes ou violou algum dispositivo legal ou do estatuto da Tópico, o que não ocorreu (...)”.

22.12 E conclui aduzindo que “(...) patente ofensa aos princípios constitucionais do contraditório, da ampla defesa e ao artigo 142 do CTN, o qual determina que a constituição do crédito tributário é ato administrativo vinculado, no qual se faz necessária a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação determinada pela legislação (...)”.

22.13 É sabido que as hipóteses de nulidade de atos, termos, despachos e decisões, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, estão disciplinadas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972 (PAF), *in verbis*:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

22.14 Logo, não verificando-se a ocorrência de qualquer das hipóteses supramencionadas nos autos, os quais cingem-se à incompetência do agente e preterição do direito de defesa, não há que se falar em nulidade.

22.15 Noutro giro, é importante ressaltar que há elementos formais fundamentais para cada tipo de autuação, cuja falta também pode resultar no reconhecimento da nulidade do ato administrativo de cobrança, pois isso pode prejudicar a defesa.

22.16 Para o Auto de Infração, estes requisitos constam do artigo 10, incisos I a VI, do Decreto nº 70.235/72 (PAF). Desta feita, ao contrário do alegado pelas Recorrentes, o lançamento em tela atende a todos os requisitos legais de validade, de modo que não há qualquer sinal de nulidade apto a ser suscitado.

22.17 Assim sendo, verifico que a Autoridade Fiscal discriminou de forma clara e precisa os fatos geradores da obrigação no “*Termo de Verificação Fiscal*” de fls. 1670/1718, contendo 49 páginas, que descreveram claramente os motivos para autuação consistente na despesa supostamente indedutível do ágio e a falta de recolhimento das estimativas mensais.

22.18 Tanto é verdade que os Recorrentes puderam se defender de todos os fundamentos utilizados pela fiscalização, ou seja, no curso da ação fiscal foi assegurado o pleno exercício do seu direito ao contraditório e a ampla defesa, constitucionalmente garantido aos litigantes em processo administrativo, nos termos do artigo 5º, inciso LV, da CF/88.

22.19 De outro lado, de acordo com reiterada jurisprudência do colendo Superior Tribunal de Justiça (STJ), o julgador não está obrigado a analisar todos os argumentos invocados pela parte, desde que tenha aplicado fundamentação suficiente para dirimir a controvérsia, *in verbis*:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO. OFENSA AOS ARTS. 489 E 1.022 DO CPC. INEXISTÊNCIA. PIS E COFINS. INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO. PRETENSÃO DE IMPOR BALIZAS AO DECIDIDO PELO STF NO RE 574.706/PR. IMPOSSIBILIDADE. TEMA CONSTITUCIONAL.

2. Não se configurou a ofensa aos arts. 489 e 1.022 do Código de Processo Civil, uma vez que o Tribunal de origem julgou integralmente a lide e solucionou a controvérsia. **Não é o órgão julgador obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos trazidos pelas partes em defesa da tese que apresentaram. Deve apenas enfrentar a demanda, observando as questões relevantes e imprescindíveis à sua resolução.**

[...]

5. Agravo Interno não provido. (**AgInt no AREsp nº 1.846.248/RS**, rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 11/04/2022, DJe 25/04/2022).

22.20 Com efeito, o julgador não precisa rebater, um a um, todos os argumentos trazidos pelas partes na defesa das teses que apresentaram, ainda mais no caso em análise onde as peças de defesa são tão extensas e prolixas que precisaram de sumário.

22.21 Neste sentido, o julgador deve apenas enfrentar a demanda, observando as questões relevantes e imprescindíveis à sua resolução.

22.22 Se não bastasse, vários capítulos dos Recursos Voluntários dos três Recorrentes são idênticos, situação que se demonstra totalmente desnecessária, vez que o alegado por um aproveita os demais, exceto as arguições de responsabilidade solidária, conforme inteligência da Súmula CARF nº 71².

22.23 Aliado a isto, está o fato de que todos os Recorrentes possuem o mesmo patrono. Logo, o resumo conciso e objetivo (síntese) é extremamente aconselhável.

22.24 Ademais disso, o v. acórdão *a quo* analisou de forma pormenorizada todos os argumentos e documentos trazidos aos autos pelas Recorrentes e, apesar de não ter se referido especificamente aos referidos capítulos, asseverou que o investidor originário, que arcou com o ônus da aquisição da participação societária, não era a pessoa jurídica que pagou pela compra, bem assim que não houve confusão patrimonial entre o investidor originário e a investida, e que houve a utilização indevida de empresa veículo.

22.25 Outrossim, não há que se falar em “*inovações no critério jurídico do lançamento*”, como pretendem os Recorrentes, vez que o “*Termo de Verificação Fiscal*” de fls. 1670/1718, produzido neste feito, é totalmente distinto do constante nos autos do Processo Administrativo nº 15746-720045/2020-18, porquanto não existe ofensa ao artigo 146 do CTN.

22.26 Portanto, **rejeito todas as preliminares**, tendo em vista que os Autos de Infração são válidos, não havendo que se falar em nulidades.

23. **Passo a análise das questões de mérito.**

Das Alegações de “LEGITIMIDADE DAS OPERAÇÕES REALIZADAS E POSTERIOR APROVEITAMENTO FISCAL DO ÁGIO”, “INEXISTÊNCIA DE “EMPRESA VEÍCULO” NO PRESENTE CASO - DEMONSTRAÇÃO DO PROPÓSITO NEGOCIAL E ESPECÍFICO E DA NECESSIDADE DA SCG IVa HOLDING”, “DOS ASPECTOS SOCIETÁRIOS E FISCAIS DA SOCIEDADE HOLDING – OBSERVÂNCIA DAS NORMAS LEGAIS E REGULATÓRIAS NAS OPERAÇÕES ENVOLVENDO A SCG IVa HOLDING”, “IMPOSSIBILIDADE DE SE CARACTERIZAR A SCG IVA HOLDING COMO “EMPRESA VEÍCULO” – PROPÓSITOS NEGOCIAIS E NECESSIDADE DE SUA PARTICIPAÇÃO NA OPERAÇÃO”, “PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS PARA APROVEITAMENTO DO ÁGIO – SCG IVA HOLDING COMO REAL ADQUIRENTE E EFETIVO ENCONTRO ENTRE OS PATRIMÔNIOS DAS SOCIEDADES INVESTIDORA E INVESTIDA”, “OPÇÃO LEGAL E IMPOSSIBILIDADE DE INGERÊNCIA DO FISCO NA ATIVIDADE DO CONTRIBUINTE”, “IMPOSSIBILIDADE DE DESCONSIDERAÇÃO PELA FISCALIZAÇÃO DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS PRATICADOS – ARTIGO 116 DO CTN”, “AD ARGUMENTANDUM – VALIDADE DA “SOCIEDADE VEÍCULO” E DA JURISPRUDÊNCIA DESTE E. CARF” e “Ad Argumentandum— Opção Legal e Impossibilidade de Ingerência do Fisco na Atividade do Contribuinte”

24. A matéria é amplamente controvertida e ainda não está pacificada no âmbito deste Egrégio Conselho, qual seja, a possibilidade de dedução do ágio com a utilização de “empresa veículo”, sem a ocorrência de confusão patrimonial entre o investidor originário e a investida.

² **Súmula CARF nº 71.** Todos os arrolados como responsáveis tributários na autuação são parte legítima para impugnar e recorrer acerca da exigência do crédito tributário e do respectivo vínculo de responsabilidade. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

25. Coaduno com a corrente que entende que se as *holdings* eram necessárias para a operação e havia propósito negocial, o ágio é dedutível.

26. Ademais disso, importante esclarecer que a opção do contribuinte pela realização de investimentos societários mediante a interposição de empresa veículo necessária ou útil à estratégia de negócios não representa, por si só, infração à lei, com ou sem os reflexos tributários decorrentes da amortização do ágio.

27. Olhar de maneira pejorativa a opção do contribuinte à realização de ato jurídico que a lei assegura efeitos lícitos próprios, de natureza tributária ou não, baseado na premissa de artificialidade ou de inexistência de propósito ou vício de intenção, desborda no desestímulo à realização de ato que a própria legislação assegura ser praticado.

28. Buscar o ágio não é ilícito, salvo nos casos de demonstração de simulação ou outro tipo de patologia intencional que justifique a desconstituição do ato em si, como no caso em apreço.

29. Assim sendo, a controvérsia cinge-se à existência ou não de artificialismo nas operações societárias realizadas, para o fim de se considerar amortizável o ágio na aquisição do controle societário da Recorrente pela SCG IVa Holding LTDA, sociedade posteriormente incorporada pela própria Recorrente para aproveitamento do benefício fiscal (incorporação às avessas).

30. Pois bem.

31. O ágio surgiu na aquisição de investimento avaliado pelo Método da Equivalência Patrimonial (MEP) e corresponde à diferença a maior entre o preço de aquisição e o valor do patrimônio líquido contábil da participação societária adquirida.

32. Na legislação tributária, o ágio em investimentos está disposto no artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/1977. Em síntese, o comando legal determinava, em sua redação antiga, que o contribuinte que avaliasse investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deveria, por ocasião da aquisição, desdobrar o custo de aquisição em valor do patrimônio líquido e ágio ou deságio na aquisição do investimento. Bem como, o lançamento do ágio ou deságio deveria indicar o fundamento econômico.

33. Outrossim, a redação anterior do artigo 25 do Decreto-lei nº 1.598/1977 estabelecia que as amortizações contabilmente efetuadas relativamente ao ágio deveriam ser adicionadas ao lucro líquido para a apuração do lucro real. Assim, somente no momento da alienação ou da baixa da participação societária adquirida é que, com o reconhecimento do ágio como custo do investimento para apuração de ganho ou perda de capital, tal parcela operava efeitos tributários.

34. Óbvio que referido mecanismo, sem fundamento legal que lhe balizasse, dava azo aos abusos comentados no parágrafo 11 da Exposição de Motivos nº 644/MF, relacionada à Medida Provisória nº 1.602, que por sua vez foi convertida (com alterações) na Lei nº 9.532/1997, *in verbis*:

[...] 11. O art. 8º estabelece o tratamento do ágio ou deságio decorrente da aquisição, por uma pessoa jurídica, de participação no capital de outra, avaliada pelo método da equivalência patrimonial.

Atualmente, pela inexistência de regulamentação legal relativa a esse assunto, diversas empresas, utilizando dos já referidos "planejamentos tributários", vêm utilizando o expediente de adquirir

empresas deficitárias, pagando ágio pela participação, com a finalidade única de gerar ganhos de natureza tributária mediante o expediente, nada ortodoxo, de incorporação da empresa lucrativa pela deficitária.

Com as normas previstas no Projeto, esses procedimentos não deixarão de acontecer, mas, com certeza, ficarão restritos às hipóteses de casos reais, tendo em vista o desaparecimento de toda vantagem de natureza fiscal que possa incentivar a sua adoção exclusivamente por esse motivo.

[...]

35. Ademais disso, a insegurança jurídica do tema era um fator desmotivador para investimentos privados no contexto do Programa Nacional de Desestatização (PND), instituído pela Lei nº 8.031/1990.

36. Nesse contexto é que se fez necessária a edição da Lei nº 9.532/1997, com o objetivo de estabelecer condições para a dedutibilidade dos encargos de amortização do ágio, bem assim como forma de coibir alguns abusos, os quais eram cometidos sob a denominação de planejamento tributário, nos termos da Exposição de Motivos nº 644/MF.

37. Desta forma, o legislador definiu as condições para a dedutibilidade dos encargos de amortização do ágio pago, cujo descumprimento implica a impossibilidade do sujeito passivo deduzir na apuração de seu lucro real e da base de cálculo da CSLL.

38. O artigo 7º da Lei nº 9.532/1997 positivou a incorporação como realização do investimento (aquisição da participação societária anterior), concedendo, mais que segurança jurídica, mas sim verdadeiro incentivo tributário às sociedades privadas dispostas a adquirir (e incorporar) estatais, por preço que incorporasse a expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*), *in fine*:

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

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

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

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

Art. 8º O disposto no artigo anterior aplica-se, inclusive, quando:

a) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido;

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

[...]

39. Vale acentuar, portanto, que as condições necessárias para exclusão do ágio na apuração do IRPJ e da CSLL consistem em **(i)** a incorporação, fusão ou cisão da investidora e **(ii)** que o ágio deveria ter como fundamento econômico a rentabilidade futura calculada com base em previsão dos resultados futuros.

40. Em outras palavras, a possibilidade legal de aproveitamento do ágio decorre da absorção do patrimônio de uma pessoa jurídica pela outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio apurado na forma do artigo 385, § 2º, inciso II, do RIR/1999, inclusive quando a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a participação.

41. Os artigos 385 e 386 do Decreto nº 3.000/1999, Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), vigente à época dos fatos, consolidam, com sutis alterações redacionais, os dispositivos legais acima citados, fixando o tratamento tributário do ágio ou do deságio nos casos de incorporação, fusão ou cisão:

Art. 385. O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20):

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo seguinte; e

II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o inciso anterior.

§ 1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 1º).

§ 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 2º):

I - valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

II - valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º O lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 3º).

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

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

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

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à

incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

42. Com efeito, verifica-se que a confusão patrimonial decorre da absorção do patrimônio de uma pessoa jurídica pela outra. É este o requisito que, uma vez atendido, permite a utilização do benefício de amortização antecipada do ágio pago.

43. Da mesma forma os institutos da incorporação, fusão e cisão, estão previstos em vários dispositivos da Lei nº 6.404/1976 (Lei das S/A), em especial nos seguintes:

Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.

[...]

Art. 228. A fusão é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações.

[...]

Art. 229. A cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão.

44. Como é cediço, até o advento da Lei nº 12.973/2014, o ágio fiscal era definido como a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de patrimônio líquido na época da aquisição, nos termos do artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/1977.

45. Todavia, com a promulgação da Lei nº 12.973/2014, o artigo 20 passou a ter a seguinte redação:

Art. 20. O contribuinte que avaliar investimento pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e

II - mais ou menos-valia, que corresponde à diferença entre o valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da porcentagem da participação adquirida, e o valor de que trata o inciso I do caput; e

III - ágio por rentabilidade futura (goodwill), que corresponde à diferença entre o custo de aquisição do investimento e o somatório dos valores de que tratam os incisos I e II do caput.

46. Destarte, de acordo com as novas regras acima transcritas, os requisitos legais da utilização do ágio passaram a ser: **(i)** aquisição de participação societária adquirida com ágio; **(ii)** absorção do patrimônio da investida em virtude de fusão, cisão ou incorporação (ou a absorção da investidora pela investida); e **(iii)** fundamentação econômica do ágio lastreada em expectativa de rentabilidade futura.

47. De acordo com o CPC 15, o “*Ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) é um ativo que representa benefícios econômicos futuros resultantes de outros ativos adquiridos em uma combinação de negócios, os quais não são individualmente identificados e separadamente reconhecidos*”.

48. Em consonância com esta definição, o artigo 20, inciso III, do Decreto-lei nº 1.598/1977, na redação atual, dada pela Lei nº 12.973/2014, determina que o ágio por rentabilidade futura (goodwill) corresponde à diferença entre o custo de aquisição do investimento e o somatório: do valor de patrimônio líquido na data da aquisição da participação societária e da mais ou menos-valia, que corresponde à diferença entre o valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da porcentagem da participação adquirida, e o valor de patrimônio líquido.

49. Assim sendo, a pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha participação societária adquirida com ágio por rentabilidade futura (goodwill) decorrente da aquisição de participação societária entre partes não dependentes, apurado segundo o disposto no inciso III, do *caput*, do artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, pode excluir para fins de apuração do lucro real dos períodos de apuração subsequentes, o saldo do referido ágio existente na contabilidade na data da aquisição da participação societária, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração.

50. Desta forma, o entendimento mais apropriado caminha no sentido de que a utilização de “empresa veículo” em uma operação legítima e com fundamento econômico não pode, por si só, ser um impedimento à amortização fiscal do ágio, seja porque não havia – e continua não havendo mesmo após o advento da Lei nº 12.973/2014 – quaisquer impedimentos legais nesse sentido, seja porque o ágio integra o custo de aquisição do investimento e o contribuinte deve ter o direito de deduzi-lo, sob pena de violação ao princípio da renda líquida, segundo o qual as regras de tributação do IRPJ e da CSLL devem observar o efetivo acréscimo patrimonial dos contribuintes após as eventuais deduções aplicáveis.

51. Não obstante, era sabido que as sociedades mais propensas a aportar capital nas privatizações de empresas estatais seriam *holdings* puras, ou seja, sociedades cujo objeto principal não é a realização de atividade empresária, mas o investimento em sociedades economicamente operantes. Exatamente por este traço característico, mencionadas sociedades adquirentes não se beneficiariam da amortização do ágio, afinal seus resultados contábeis advêm, pelo MEP, do resultado das sociedades investidas.

52. Assim sendo, exceto se a adquirente fosse uma *holding* mista – aquela que detém participação societária em outras empresas, mas também realiza atividade econômica –, não haveria base de cálculo (lucro real ou base de CSLL) da qual se pudesse deduzir a amortização do ágio como despesa.

53. Porquanto, foi preciso permitir a dedução por parte da empresa adquirida, como forma do favor fiscal chegar (pela via da equivalência patrimonial) à sociedade investidora. Isso se fez com a edição do artigo 8º da Lei nº 9.532/1997, transcrito acima.

54. Com isso, se por um lado a solução legislativa em comento fomentou as privatizações que lhe foram contemporâneas, conferiu apenas relativa segurança jurídica à dedução do ágio amortizado. Isso porque, o expresse permissivo do artigo 7º para os casos de incorporação, quando estendido para a situação do artigo 8º (“incorporação reversa” ou “incorporação às avessas”) pavimentou o caminho para a via do abuso de direito.

55. E assim chegamos ao ponto em que a utilização tributária de ágio obtido em operações societárias precisou ser foco de constante atenção do Fisco, mormente em casos como o presente, em que há empresas controladoras fornecendo recursos para que a adquirente incorporasse a sociedade investida.

56. Passemos então a análise da operação descrita pelo auditor-fiscal no “*Termo de Verificação Fiscal*”, parte integrante dos Autos de Infração – v. cf. fls. 1670/1672:

[...] **RESUMO DA OPERAÇÃO**

A TÓPICO LOCAÇÕES DE GALPÕES E EQUIPAMENTOS S.A. é uma empresa líder no segmento de infraestrutura flexível para armazenagem e cobertura. Implanta projetos de engenharia, por meio locação ou venda de galpões lonados ou de zinco, projetados, fabricados e instalados em âmbito nacional, por filiais regionais. Entre suas atividades no CNAE estão: aluguel de palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário, exceto andaimes; fabricação de estruturas metálicas; montagem de estruturas metálicas; e montagem e desmontagem de andaimes e outras estruturas temporárias.

O sítio da empresa na internet afirma que a entidade **entrou em atividade há mais de 40 anos. Criada como limitada, foi transformada em agosto de 2014 em sociedade anônima de capital fechado. Naquele ano-calendário (2014), em que auferiu uma receita bruta de R\$ 129 milhões, foi**

assinado um contrato de compra e venda de 70% de suas ações. No entanto, o negócio só foi efetivado em 29 de janeiro de 2015: segundo divulgado pela mídia à época (e-fls. 1.284/1.285), o SOUTHERN CROSS GROUP, que se identifica como fundo de private equity que investe em empresas da América Latina, adquiriu 70% das ações da TÓPICO.

Formalmente, a operação se deu da seguinte maneira: em 28 de janeiro de 2015, os fundos de investimento canadenses DOMINO BRASSA OPERATING L.P., JUPITER SOUTH AMERICA INVESTMENTS L.P. e ZEUS LATIN AMERICA L.P. – controlados pelo SOUTHERN CROSS CAPITAL PARTNERS IV, L.P., também do Canadá – depositaram, respectivamente, R\$ 50.940.335,67, R\$ 52.812.349,72 e R\$ 46.459.526,14 (total de R\$ 150.212.211,53), na conta do SCG IV Fundo de Investimento em Participações, CNPJ 21.510.174/0001-74, a título de integralização de cotas do fundo brasileiro, que iniciou atividades naquele dia.

No dia seguinte (29 de janeiro de 2015), o SCG IV Fundo de Investimento em Participações, cujos cotistas eram somente as três entidades canadenses do SOUTHERN CROSS GROUP (DOMINO BRASSA, JUPITER SOUTH AMERICA e ZEUS LATIN AMERICA), integralizou as 142,5 milhões de cotas da SCG IV Holding S.A., CNPJ 19.924.678/0001-99, transferindo R\$ 148,7 milhões para esta.

Naquele mesmo dia 29 de janeiro de 2015, a SCG IV Holding S.A. transferiu R\$ 156.049.018,00 para a SCG IVa Holding LTDA, CNPJ 17.526.075/0001-03, a título de integralização de capital. A SCG IVa Holding LTDA era uma empresa de prateleira cuja primeira operação foi realizada também naquele dia: após receber R\$ 156.049.018,00 da SCG IV Holding S.A. e R\$ 43.424.599,42 da própria TOPICO, por meio de um suposto mútuo, a SCG IVa Holding LTDA pagou, também em 29 de janeiro de 2015, R\$ 199,2 milhões aos vendedores das ações da TÓPICO. Esse valor correspondia ao da parcela a vista exigido em contrato.

Dois meses após entrar em atividade e fazer o pagamento desses R\$ 199,2 milhões, a empresa-veículo SCG IVa Holding LTDA foi incorporada pela TÓPICO, que passou a excluir mensalmente da apuração do lucro real o saldo do suposto ágio por rentabilidade futura existente na data da aquisição da participação societária (29 de janeiro de 2015), utilizando-se indevidamente do disposto no art. 22 da Lei nº 12.973, de 2014. Conforme laudo de avaliação elaborado pela Planconsult em fevereiro de 2015 (cópia às e-fls. 254/312), o suposto ágio por rentabilidade futura (goodwill) contabilizado na operação foi de R\$ 277,5 milhões, conforme quadro a seguir:

	Empresa	70%
PL Contábil	70.568.267,91	49.397.787,54
Mais ou Menos Valia dos Ativos Líquidos	432.311,74	302.618,22
Total do Investimento (70% de participação no capital)		327.200.000,00
Ágio de Rentabilidade Futura (<i>goodwill</i>)		277.499.594,24

Observe-se que pela empresa-veículo só passaram R\$ 199,2 milhões, relativos a parcela a vista da operação. Os outros 40% do valor só foram pagos entre 30/01/2018 e 09/12/2019, quando a empresa-veículo SCG IVa Holding LTDA nem existia mais.

Acrescente-se que, conforme planilha apresentada pelo contribuinte (termo de anexação à e-fl. 724), foram pagos pelas ações R\$ 337.775.685,16, e não R\$ 327,2 milhões. Isso porque o contrato previa vários ajustes relativos ao preço, além da correção dos valores pela variação do CDI, desde a data de fechamento da operação até a data do efetivo pagamento de cada parcela, conforme item F do Termo de Acordo (cópia às e-fls. 569/580).

[...]

57. Com efeito, o SCG IV Fundo de Investimento em Participações que suportou de fato o ônus financeiro para adquirir as ações que correspondiam a 70% do patrimônio líquido da

TÓPICO LOCAÇÕES, não é uma pessoa jurídica, e sim uma comunhão de recursos conforme artigo 2º da Instrução Normativa CVM nº 391, de 2003, *in fine*:

Art. 2º O Fundo de Investimento em Participações (fundo), constituído sob a forma de condomínio fechado, é uma comunhão de recursos destinados à aquisição de ações, debêntures, bônus de subscrição, ou outros títulos e valores mobiliários conversíveis ou permutáveis em ações de emissão de companhias, abertas ou fechadas, participando do processo decisório da companhia investida, com efetiva influência na definição de sua política estratégica e na sua gestão, notadamente através da indicação de membros do Conselho de Administração.

58. No mesmo sentido a Lei nº 13.874/2019, incluiu no Código Civil o artigo 1.368-C, cujo teor é o seguinte:

Art. 1.368-C. O fundo de investimento é uma comunhão de recursos, constituído sob a forma de condomínio de natureza especial, destinado à aplicação em ativos financeiros, bens e direitos de qualquer natureza.

59. Na condição de condomínio, o fundo de investimento não tem personalidade jurídica. Deste modo, o SCG IV Fundo de Investimento em Participações jamais poderia se enquadrar como beneficiário da exclusão mensal do saldo do *goodwill* prevista do artigo 22 da Lei nº 12.973/2014.

60. Porquanto, o SOUTHERN CROSS GROUP, por meio de seus dirigentes, praticou diversos atos societários no sentido de ocultar o real adquirente das ações da TÓPICO LOCAÇÕES (SCG IV Fundo de Investimento em Participações) na operação de compra, a fim de se beneficiar, de modo fraudulento, da exclusão de que trata o artigo 22.

61. Acrescenta o “*Termo de Verificação Fiscal*” que – v. cf. fls. 1686/1696:

[...] De acordo com as demonstrações financeiras não auditadas apresentadas pelo SCG IV Fundo de Investimento em Participações à Comissão de Valores Mobiliários e com data de 28 de fevereiro de 2015 (cópia às e-fls. 1.119/1.125), o referido fundo “*foi constituído em 01 de dezembro de 2014, tendo iniciado suas atividades em 28 de janeiro de 2015*”. O documento afirma que a entidade é um fundo de investimento em participações constituído sob a forma de condomínio fechado, regido pela regulamentação em vigor e pelas disposições legais e regulamentares que lhe forem aplicáveis, especialmente a Instrução CVM nº. 391 e suas posteriores alterações. As referidas demonstrações financeiras informaram no ativo do fundo a propriedade de 142,5 milhões de ações ordinárias da SCG IV Holding S.A., CNPJ 19.924.678/0001-99 no valor de R\$ 148,7 milhões.

Ou seja, o SCG IV Fundo de Investimento em Participações iniciou suas atividades em 28 de janeiro de 2015, mesmo dia em que recebeu R\$ 150.212.211,53 de DOMINO BRASSA OPERATING L.P., JUPITER SOUTH AMERICA INVESTMENTS L.P. e ZEUS LATIN AMERICA L.P.. O administrador do SCG IV, a BTG PACTUAL SERVICOS FINANCEIROS S.A. DTVM (CNPJ 59.281.253/0001-23), em resposta ao Termo de Início de Diligência do TDPF-D 08.1.90.00-2022-00297-8 (e-fls. 829/830), confirmou que, em 28 de janeiro de 2015, essas entidades canadenses eram os três cotistas do fundo:

Cotista	CNPJ CPF	Quotas	País
DOMINO BRASSA OPERATING L.P.	18637183000116	50,940,335.67	Canadá
JUPITER SOUTH AMERICA INVESTMENTS L.P.	18637184000160	52,812,349.72	Canadá
ZEUS LATIN AMERICA L.P.	18637185000105	46,459,526.14	Canadá

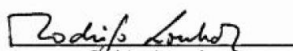
Conforme extratos apresentados em resposta ao TDPF-D nº 08.1.90.00-2022-00297-8 e anexados às e-fls. 945/969, **esses três fundos de investimento canadenses aportaram os seguintes valores no SCG IV Fundo de Investimento em Participações:**

- a) **R\$ 50.970.335,68** foram depositados em 28/01/2015 na conta-corrente nº 000167583, agência 0001 do Banco BTG Pactual (208), de titularidade do **DOMINO BRASSA OPERATING L.P.** (CNPJ 18.637.183/0001-16);
- b) **R\$ 52.842.349,72**, depositados em 28/01/2015 na conta-corrente nº 000167568, agência 0001 do Banco BTG Pactual (208), de titularidade do **JUPITER SOUTH AMERICA INVESTMENTS L.P.** (CNPJ 18.637.184/0001-60);
- c) **R\$ 46.489.526,15**, depositados em 28/01/2015 na conta-corrente nº 000167583, agência 0001 do Banco BTG Pactual (208), de titularidade do **ZEUS LATIN AMERICA L.P.** (CNPJ 18.637.185/0001-05).

Em 29 de janeiro de 2015, dia seguinte ao recebimento dos aportes das entidades canadenses e ao início das atividades do fundo, o SCG IV FIP passou a ser sócio da SCG IV Holding S.A. e integralizou as 142,5 milhões de cotas da empresa, transferindo R\$ 148,7 milhões para esta, conforme ata de AGE da pessoa jurídica (e-fls. 1.126/1.158), com trecho transcrito a seguir:

BOLETIM DE SUBSCRIÇÃO	
SUBSCRITOR:	SCG IV FUNDO DE INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÕES, fundo de investimento em participações constituído sob a forma de condomínio fechado, inscrito no CNPJ/MF sob o nº 21.510.174/0001-74, administrado pelo BTG PACTUAL SERVIÇOS FINANCEIROS S.A. DTVM, instituição financeira com sede na Cidade e no Estado do Rio de Janeiro, na Praia de Botafogo, 501 - 5º andar, parte, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 59.281.253/0001-23.
NÚMERO TOTAL DE AÇÕES SUBSCRITAS:	142.499.000 (cento e quarenta e dois milhões, quatrocentas e noventa e nove mil) ações ordinárias, nominativas e sem valor nominal, a serem totalmente integralizadas na presente data, em moeda corrente nacional, mediante transferência de recursos imediatamente disponíveis para conta corrente da Companhia.
PREÇO DE EMISSÃO:	R\$ 1,0435241092.
VALOR TOTAL DE EMISSÃO:	R\$ 148.701.142,03 (cento e quarenta e oito milhões, setecentos e um mil, cento e quarenta e dois reais e três centavos).
ASSINATURA:	  BTG PACTUAL SERVIÇOS FINANCEIROS S.A. DTVM Por: Felipe Bonse Manderbach RODRIGO N. C. FERRARI Cargo: RG: 10.200.676-0 - (PPFR) CPF: 185.733.988-23 CPF/MF: 025.279.307-27 RG: 24.656.917-7 Precursor

São Paulo, 29 de janeiro de 2015.


Rodrigo Lowndes
Presidente


Felipe Fonseca Ferreira
Secretário

Naquele mesmo dia 29 de janeiro de 2015, conforme explicam as demonstrações financeiras do período de 1/9/2015 a 29/2/2016 apresentadas pelo SCG IV Fundo de Investimento em Participações à CVM (e auditadas pela KPMG, conforme e-fls. 1.159/1.177), a SCG IV Holding S.A., por intermédio da sua controlada SCG IVa Holding LTDA, adquiriu 70% das ações da Tópico Locações de Equipamentos e Galpões para Indústria S.A. ("Tópico").

Na mesma data, a SCG IV Holding S.A. transferiu R\$ 156.049.018,00 para a SCG IVa Holding LTDA, CNPJ 17.526.075/0001-03, para a integralização de 156.049.018 cotas, com o valor unitário de R\$ 1,00, de acordo com os itens oitavo e nono da 2ª alteração contratual da empresa limitada (cópia às e-fls. 1.178/1.187), transcritos a seguir:

OITAVO: Estando o capital social da Sociedade totalmente subscrito e integralizado, decidem os sócios, por unanimidade e sem reservas, aumentar o capital social da Sociedade, atualmente no valor de R\$50.000,00 (cinquenta mil reais), dividido em 50.000 (cinquenta mil) quotas no valor de R\$1,00 (um real) cada, para R\$ 156.099.018,00 (cento e cinquenta e seis milhões, noventa e nove mil e dezoito reais), dividido em 156.099.018 (cento e cinquenta e seis milhões, noventa e nove mil e dezoito) quotas no valor de R\$1,00 (um real) cada. Consequentemente, um aumento do capital social da Sociedade no valor de R\$156.049.018,00 (cento e cinquenta e seis milhões, quarenta e nove mil e dezoito reais), mediante a emissão de 156.049.018 (cento e cinquenta e seis milhões, quarenta e nove mil e dezoito) novas quotas no valor de R\$1,00 (um real) cada.

NONO: A sócia SCG IV HOLDING S.A. neste ato subscree a totalidade das novas quotas acima referidas com a expressa anuência do sócio ANGEL JOSE URIBE, que renuncia ao seu direito de preferência na subscrição de referidas quotas. As novas quotas ora subscritas são neste ato integralizadas pela sócia SCG IV HOLDING S.A. mediante transferência de recursos imediatamente disponíveis na conta corrente da Sociedade. O valor de R\$ 0,98 (noventa e oito centavos de real) deve permanecer na conta de reserva de capital da Sociedade e será utilizado em futuro aumento de capital.

Como resultado, a sócia SCG IV HOLDING S.A. passa a deter 156.099.017 (cento e cinquenta e seis milhões, noventa e nove mil e dezessete) quotas no valor de R\$1,00 (um real) cada, todas devidamente integralizadas, correspondentes a R\$156.099.017,00 (cento e cinquenta e seis milhões, noventa e nove mil e dezessete reais).

Com as operações acima, todas executadas em 29 de janeiro de 2015 segundo os documentos apresentados à CVM e à JUCESP, o fundo SCG IV Fundo de Investimento em Participações, CNPJ 21.510.174/0001-74, transferiu R\$ 148,7 milhões à SCG IV Holding S.A., CNPJ 19.924.678/0001-99, que, por sua vez, repassou esse valor à SCG IVa Holding LTDA, CNPJ 17.526.075/0001-03, para que esta adquirisse 70% da participação societária na Tópico.

Conforme resposta de e-fls. 557/558 e planilha anexada conforme termo de e-fl. 724, **a autuada explicou que do valor total da operação, somente R\$ 199,2 milhões foram pagos a vista, em 29 de janeiro de 2015: R\$ 148,7 milhões saíram do SCG IV Fundo de Investimento em Participações, passaram pela SCG IV Holding S.A. e chegaram à SCG IVa Holding LTDA, que repassou o valor para os acionistas; R\$ 8,123 milhões vieram da KERILAR COMPANY S.A., CNPJ 05.565.995/0001-51, empresa com sede no Uruguai, a título de integralização de 7,5 milhões de ações ordinárias da SCG IV Holding S.A., conforme boletim de subscrição constante do Anexo II da ata de AGE desta sociedade anônima (e-fls. 1.126/1.158); esses R\$ 8,123 milhões foram depositados pela Kerilar para a SCG IV Holding S.A., que repassou o valor para a SCG IVa Holding LTDA fazer o pagamentos aos antigos acionistas da TÓPICO; e R\$ 43.424.599,42 têm origem na própria TOPICO LOCACOES DE GALPOES E EQUIPAMENTOS PARA INDUSTRIAS S.A, 08.259.544/0001-84, que teria feito um mútuo com a SCG IVa Holding LTDA para que esta pudesse ter caixa para quitar integralmente o valor da parcela a vista exigido pelos ex-acionistas da TÓPICO (R\$ 199,2 milhões).**

O fato de o novo sócio (SCG IVa Holding LTDA) ter tido que tomar emprestado R\$ 43,4 milhões para honrar parte do pagamento a vista relativo a 70% das ações da TÓPICO é mais uma comprovação de que a SCG IVa Holding LTDA foi apenas uma empresa veículo sem condições de arcar com o ônus da operação. Segundo ficha cadastral da Junta Comercial do Estado de São Paulo (cópia às e-fls. 1.287/1.289), a SCG IVa Holding LTDA é a típica empresa de prateleira: foi constituída, em 17 de janeiro de 2013, com o nome HOME SOLUTION INVESTIMENTOS IMOBILIARIOS LTDA., capital social de R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais) e objeto social COMPRA E VENDA DE IMÓVEIS PRÓPRIOS, ALUGUEL DE IMÓVEIS PRÓPRIOS e LOTEAMENTO DE IMÓVEIS PRÓPRIOS. Somente em 16 de dezembro de 2014, sete dias antes da data do “Contrato de Compra e Venda de Ações e Outras Avenças” relativo às ações da Tópico (cópia às e-fls. 201/252), a empresa foi adquirida pelo SOUTHERN CROSS GROUP e passou a se chamar SCG IVa Holding LTDA.

Com capital social de R\$ 50 mil, a SCG IVa Holding LTDA não tinha condições econômico-financeiras de arcar com a compra das ações da Tópico. Detalhe: conforme Segunda Alteração Contratual da empresa (cópia às e-fls. 1.178/1.187), somente em 29 de janeiro de 2015 o capital social de R\$ 50 mil foi integralizado, conforme item Sexto do referido documento:

SEXTO: Ato contínuo, a sócia **SCG IV HOLDING S.A.**, acima qualificada, única sócia da Sociedade, decide integralizar, em moeda corrente nacional, a totalidade das quotas representativas do capital social da Sociedade sob sua titularidade, ou seja, 50.000 (cinquenta mil) quotas, mediante transferência de recursos imediatamente disponíveis na conta corrente da Sociedade.

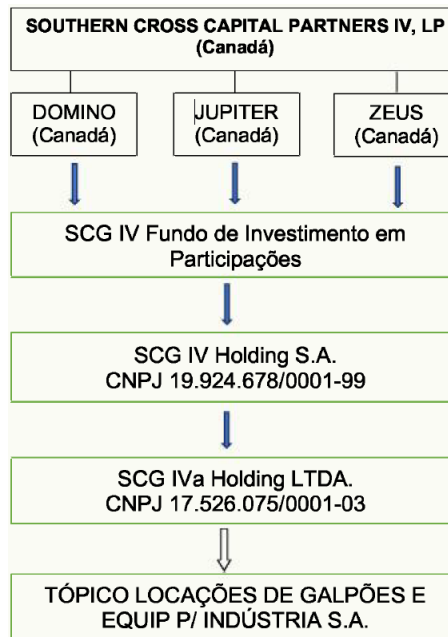
A empresa-veículo só passou efetivamente a atuar também em 29 de janeiro de 2015, quando recebeu do SCG IV Fundo de Investimentos em Participações, via SCG IV Holding S.A., parte dos valores para pagar a parcela a vista relativa à aquisição das ações da Tópico. E, dois meses depois, a SCG IVa Holding LTDA. foi incorporada pela Tópico, que passou a amortizar o milionário ágio por rentabilidade futura decorrente de sua própria aquisição. Assim, comprova-se que a SCG IVa Holding LTDA foi somente uma empresa-veículo usada pelo SOUTHERN CROSS GROUP para, de modo fraudulento, se beneficiar da exclusão do ágio concedida pelo art. 22 da Lei nº 12.973, de 2014.

Além disso, como será demonstrado adiante, mais de 40% do valor devido pelo Southern Cross Group aos antigos acionistas da TÓPICO pela operação de compra e venda só foram pagos após a SCG IVa Holding LTDA ser extinta em razão da incorporação pela TÓPICO. O que também comprova que o ônus da operação não foi suportado pela SCG IVa Holding LTDA.

Extrato da conta Santander 0033 2271 000130215891 (cópia à e-fl. 585) mostra que a SCG IVa Holding LTDA., CNPJ 17.526.075/0001-03, recebeu em 29 de janeiro de 2015 R\$ 156.099.018,98 da SCG IV Holding S.A., CNPJ 19.924.678/0001-99, e R\$ 43.424.599,42 da TOPICO LOCACOES DE GALPOES E EQUIPAMENTOS PARA INDUSTRIAS S.A, 08.259.544/0001-84. O referido extrato informa ainda que a SCG IVa Holding LTDA., CNPJ 17.526.075/0001-03, transferiu R\$ 199.200.000,01 para os vendedores naquele dia. A seguir estão listados todos os atos e operações realizados em 28 e 29 de janeiro de 2015:

- 1) O fundo SCG IV Fundo de Investimento em Participações, CNPJ 21.510.174/0001-74, recebeu um total de R\$ 150.212.211,53 das três entidades canadenses (DOMINO BRASSA OPERATING L.P., JUPITER SOUTH AMERICA INVESTMENTS L.P. e ZEUS LATIN AMERICA L.P) que têm o mesmo controlador e administrador: SOUTHERN CROSS CAPITAL PARTNERS IV, L.P., conforme documentos de e-fls. 1.060/1.108;
- 2) O fundo SCG IV Fundo de Investimento em Participações, CNPJ 21.510.174/0001-74, transferiu R\$ 148,7 milhões à SCG IV Holding S.A., CNPJ 19.924.678/0001-99, a título de integralização de capital;
- 3) A SCG IV Holding S.A. recebeu de SOUTHERN CROSS DO BRASIL CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA., CNPJ 09.290.333/0001-77, 49.999 quotas (cada uma com valor nominal de R\$ 1,00) que esta empresa detinha da SCG IVa Holding Ltda., CNPJ 17.526.075/0001-03, passando a SCG IV Holding S.A. a ser sócia majoritária da SCG IVa Holding Ltda.;
- 4) SCG IV Holding S.A., CNPJ 19.924.678/0001-99, transferiu R\$ 156.099.018,98 para a SCG IVa Holding Ltda., a título de integralização de capital;
- 5) Além dos R\$ 156.099.018,98 acima referidos, a SCG IVa Holding Ltda. recebeu R\$ 43.424.599,42 da TOPICO LOCACOES DE GALPOES E EQUIPAMENTOS PARA INDUSTRIAS S.A, 08.259.544/0001-84, a título de mútuo;
- 6) a SCG IVa Holding LTDA., CNPJ 17.526.075/0001-03, transferiu R\$ 199.200.000,01 para os vendedores das ações.

A seguir está um quadro com o organograma montado para a operação de aquisição das ações da TÓPICO pelo SOUTHERN CROSS GROUP (as setas azuis representam, além do controle societário, o fluxo financeiro):



Em 30 de março de 2015, dois meses após as operações acima, conforme 3ª alteração do contrato social de SCG IVa Holding LTDA. (cópia às e-fls. 1.188/1.221), uma suposta dívida de R\$ 100 milhões da empresa com a SCG IV Holding S.A. foi convertida em integralização do capital social daquela, que passa a ser de R\$ 256.099.018,00. Naquele mesmo dia, conforme ata de reunião de sócias (cópia às e-fls. 1.222/1.283), a SCG IVa Holding LTDA. foi incorporada pela TÓPICO LOCACOES DE GALPOES E EQUIPAMENTOS PARA INDUSTRIAS S.A, 08.259.544/0001-84, sendo que as 5.164.524 ações da Tópico anteriormente pertencentes à SCG IVa Holding LTDA. foram redistribuídas para a SCG IV HOLDING S.A.

Ressalte-se que, conforme resposta ao TIF nº 003 (e-fls. 775/776), a contribuinte afirmou, em relação à suposta dívida de R\$ 100 milhões da SCG IVa Holding LTDA. com a SCG IV Holding S.A. que foi convertida em integralização do capital social da empresa limitada:

A Fiscalizada esclarece que não houve movimentação financeira correspondente ao Adiantamento para Futuro Aumento de Capital ("AFAC") realizado pela SCG IV Holding S.A. em favor da SCG IVa Holding Ltda. O referido AFAC foi realizado para suportar o preço de aquisição assumido pela SCG IVa Holding Ltda. (parcela a prazo), na condição de compradora, frente aos vendedores da participação na Fiscalizada.

Dessa forma, antes da incorporação da SCG IVa Holding Ltda., formalizou-se a existência da referida dívida, convertendo-a em aumento de capital, conforme 3ª Alteração ao Contrato Social da SCG IVa Holding Ltda., apresentada na resposta abaixo.

Por conta da resposta, a contribuinte foi notificada, em 29 de julho de 2022 (de acordo com termo de e-fls. 810), do TIF nº 004 (e-fls. 805/807), que a intimou novamente para apresentar documento que materializasse a celebração de um compromisso entre SCG IVa Holding Ltda, CNPJ 17.526.075/0001-03, e SCG IV HOLDING S.A., CNPJ 19.924.678/0001-99, formal, irrevogável e prévio à contabilização do adiantamento para futuro aumento de capital, registrado em 31 de janeiro de 2015 conforme cópia de Livro Razão da SCG IVa Holding Ltda apresentada pela própria intimada, incorporadora da SCG IVa Holding Ltda. Em resposta ao TIF nº 004, anexada às e-fls. 813/814, a contribuinte afirmou:

A materialização do compromisso em questão se deu pelo próprio registro contábil do AFAC na contabilidade da SCG IVa Holding Ltda., sendo, posteriormente, formalizado em sua 3ª Alteração ao Contrato Social, quando convertido em aumento de capital.

A Fiscalizada esclarece que são estes os documentos que retrataram a formalização do AFAC.

Ou seja, a contribuinte confirmou a inexistência de documento que materializasse a celebração de um compromisso entre SCG IVa Holding Ltda, CNPJ 17.526.075/0001-03, e SCG IV HOLDING S.A., CNPJ 19.924.678/0001-99, formal, irrevogável e prévio à contabilização do suposto adiantamento, que teria sido realizado por SCG IV HOLDING S.A., para futuro aumento de capital da SCG IVa Holding Ltda. Esse suposto AFAC foi apenas uma manobra contábil de papel, para, conforme dito pelo contribuinte, "suportar o preço de aquisição assumido pela SCG IVa Holding Ltda. (parcela a prazo), na condição de compradora, frente aos vendedores da participação na Fiscalizada".

Isso porque **não houve compromisso formal, irrevogável e prévio à contabilização do suposto adiantamento, muito menos transferência de valores para a SCG IVa Holding LTDA. Tentou-se, com a fraude relativa ao AFAC, justificar que o ônus da aquisição das ações da TÓPICO teria sido suportado pela SCG IVa Holding LTDA, para que na incorporação desta pela TÓPICO, esta pudesse, artificialmente, passar a ter o direito de excluir o valor do ágio por rentabilidade futura nos termos do art. 22 da Lei nº 12.973, de 2014.**

Porém, assim como a SCG IVa Holding LTDA não suportou o ônus da aquisição das mencionadas ações em relação à parcela que teria que ser paga a vista – afinal, dos R\$ 199,2 milhões pagos em 29 de janeiro de 2015 aos vendedores das ações da TÓPICO, R\$ 156.099.018,98 vieram do SCG IV FIP e passaram pela SCG IV Holding S.A., CNPJ 19.924.678/0001-99; e R\$ 43.424.599,42 saíram da própria TOPICO LOCACOES DE GALPOES E EQUIPAMENTOS PARA INDUSTRIAS S.A, 08.259.544/0001-84, **na forma de mútuo – a empresa-veículo incorporada pela TÓPICO também não suportou e nem teria como suportar o ônus das parcelas pagas a prazo. Daí a simulação do AFAC, para se tentar justificar o injustificável.**

Acrescente-se que as parcelas a prazo somaram R\$ 138.575.685,16, o que representa 41% do total de R\$ 337.775.685,16 pagos aos acionistas que detinham 70% das ações da TÓPICO. Esse montante, que foi pago entre 30/01/2018 e 09/12/2019, conforme planilha apresentada pelo contribuinte, foi transferido aos vendedores pela SCG IV Holding S.A., já que nessas datas a empresa-veículo SCG IVa Holding LTDA nem existia mais, uma vez que sua incorporação pela TÓPICO se deu em 30 de março de 2015.

[...]

Acrescente-se que aplica-se à incorporação da SCG IVa Holding LTDA o artigo 1.116 do Código Civil, que determina que, na incorporação, uma ou várias sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações. Logo, a obrigação de pagar os vendedores das ações da TÓPICO deveria ter sido assumida pela próprio TÓPICO, incorporadora de SCG IVa Holding LTDA.

Porém, quem pagou para os vendedores os R\$ 138.575.685,16 restantes, entre janeiro de 2018 e dezembro de 2019, foi a SCG IV Holding S.A., conforme planilha apresentada pela própria atuada e anexada por meio do termo de e-fl. 724. Tal fato também comprova que a utilização e a incorporação da empresa-veículo na operação de compra das ações da TÓPICO teve como objetivo simular o atendimento às exigências do art. 22 da Lei nº 12.973, de 2014, para a exclusão mensal do ágio por rentabilidade futura originado na aquisição do controle da TÓPICO pelo SOUTHERN CROSS GROUP.

Desse modo, na incorporação da empresa-veículo SCG IVa Holding LTDA pela TÓPICO não houve qualquer confusão patrimonial entre investidor originário e investida. A maior parte do valor

necessário para o pagamento a vista das ações saiu do DOMINO BRASSA OPERATING L.P, ZEUS LATIN AMERICA L.P. e JUPITER SOUTH AMERICA INVESTMENTS L.P., entidades canadenses cujo sócio controlador e administrador é o SOUTHERN CROSS CAPITAL PARTNERS IV, L.P., fundo de investimento canadense que pertence ao Grupo Southern Cross. **Nada mudou para essas entidades após a incorporação da SCG IVa Holding LTDA pela TÓPICO: elas continuaram com cotas do SCG IV Fundo de Investimento em Participações, CNPJ 21.510.174/0001-74. Este por sua vez, continuou com o investimento em ações da SCG IV Holding S.A., que foi sócia majoritária da SCG IVa Holding Ltda por dois meses e depois teve seu investimento alterado para ações da Tópico. Desse modo, após a sequência de operações realizadas em dois meses, o investidor brasileiro (SCG IV FIP) e a investida (Tópico) continuaram a existir, sendo incabível falar em “confusão patrimonial”, um dos requisitos necessários para o direito à exclusão, do lucro real, de parcelas mensais do ágio contabilizado na data de aquisição do investimento.**

As razões apresentadas para a incorporação da SCG IVa Holding LTDA também são as tipicamente utilizadas em casos de uso de empresas-veículo para, de modo fraudulento, se excluir o ágio por rentabilidade futura da apuração do lucro real, conforme “Justificação da Incorporação” extraída do Protocolo de Incorporação e Instrumento de Justificação de Incorporação da SCG IVa Holding LTDA (cópia às e-fls. 1.238/1.244):

I. JUSTIFICAÇÃO DA INCORPORAÇÃO

1.1. A INCORPORADA é detentora de participação direta na INCORPORADORA, sendo ambas controladas por sócios comuns. A união de esforços e patrimônios permitirá um melhor aproveitamento dos recursos das sociedades envolvidas e uma perspectiva de expansão dos negócios sociais, sendo uma medida de racionalização das atividades e simplificação da estrutura societária.

1.2. A administração de cada uma das partes entende que a centralização das operações da INCORPORADORA e da INCORPORADA, com a consequente extinção da INCORPORADA, é plenamente justificável, na medida em que permitirá a racionalização e eficiência de suas atividades operacionais, administrativas e financeiras.

A incorporada não tinha qualquer atividade operacional, já que era uma holding cujo patrimônio se restringia às ações da Tópico. Portanto, fundamentar a incorporação de uma empresa sem atividade operacional e cujo patrimônio é composto unicamente de ações da incorporadora em “união de patrimônios para permitir melhor aproveitamento de recursos”, “medida de racionalização das atividades”, “centralização de operações”, “racionalização e eficiência de suas atividades operacionais” é apenas uma tentativa, com escárnio em relação à administração tributária federal, do SOUTHERN CROSS GROUP de cumprir uma formalidade.

[...]

62. Restou comprovado que o único papel da empresa SCG IVa Holding LTDA na operação de compra de ações da TÓPICO foi o de simular o preenchimento das condições para se obter o direito de excluir o ágio por rentabilidade futura decorrente da aquisição dessa participação societária, nos termos do artigo 22 da Lei nº 12.973/2014, vez que esta empresa, efetivamente, durou apenas dois meses, contados de 29 de janeiro de 2015, quando teve finalmente integralizado seu capital social de apenas R\$ 50 mil e recebeu R\$ 156.099.018,98 que tiveram origem no SCG IV FIP, a 30 de março de 2015, data em que foi objeto de uma simulação de adiantamento para futuro aumento de capital e, na sequência, foi incorporada pela TÓPICO.

63. Outrossim, o fundo de investimento SCG IV não é pessoa jurídica e nem absorveu o patrimônio da TÓPICO LOCAÇÕES, o que significa que não há qualquer direito à exclusão do ágio relativo à aquisição das ações que representaram de 70% do capital social da TÓPICO.

64. Ressalta-se ainda que não houve em momento algum apresentação plausível das razões que justificariam a interposição de duas *holdings* na estrutura das operações de compra de 70% da TÓPICO LOCAÇÕES, mas tão somente argumentos genéricos de que *“uma sociedade holding (pode) ser constituída com o fim exclusivo de obter incentivos fiscais”*, bem assim que *“a participação destas sociedades holding na aquisição do controle da Recorrente - além de todas as demais razões já pontuadas na presente defesa – representa uma opção fiscal / legal, permitida pelo ordenamento jurídico (que, insista-se, detinha propósitos e finalidades específicas) ainda que essa opção possa ter gerado, como consequência, uma economia fiscal”* – v. cf. fls. 2393 e 2420.

65. Ademais, não houve o pagamento integral do valor da compra pela SCG IVa Holding LTDA, vez que R\$ 156.099.018,98 vieram do SCG IV FIP e passaram pela SCG IV Holding S.A., outros R\$ 43.424.599,42 saíram da própria TÓPICO LOCAÇÕES, na forma de mútuo, ainda restando R\$ 138.575.685,16 (41% do total do contrato) a ser pago a prazo, adimplidos entre 30/01/2018 e 09/12/2019 pelos acionistas que detinham 70% das ações da TÓPICO, através da SCG IV Holding S.A., vez que neste período a SCG IVa Holding LTDA nem existia mais.

66. Sem maiores rodeios, esta origem financeira pode ser facilmente aferida quando se verifica que os recursos utilizados pela SCG IVa Holding LTDA para adquirir a participação na TÓPICO foram exatamente aqueles enviados poucos dias antes a essa empresa pela SCG IV Holding S.A., que recebeu da SCG IV FIP.

67. De outro lado, não se questiona que *“não cabe ao Fisco limitar a autonomia da vontade e liberdade de iniciativa dos contribuintes que visam a melhor forma de gerir seus negócios”* – v. cf. fl. 2420 –, bem como os julgadores não podem fazer qualquer juízo de valor quanto às decisões de cunho negocial tomadas pelo contribuinte. A questão é que mencionados motivos negociais, se acompanhados de provas, seriam capazes de estabelecer uma relação de contradição quanto ao principal ponto que levou a fiscalização a questionar o ágio na operação dos autos, que foi, essencialmente, a inexistência/inconsistência da SCG IVa Holding LTDA e de sua efetiva participação no negócio.

68. Em outras palavras, não se nega ao contribuinte o direito de escolher a melhor opção de compra *“com base em razões totalmente alheias aos efeitos fiscais”*, nem mesmo se discute que *“não há no ordenamento jurídico vedação legal que proíba a utilização de sociedades veículos”*, contudo, no caso em análise, houve aplicação de multa de ofício qualificada, tendo em vista a ocorrência da fraude.

69. Assim, não se verifica nos autos a legitimidade desta opção que a contribuinte vislumbrou como mais vantajosa.

70. Além disso, na hipótese em que os “motivos negociais” fossem provados, restaria posta a dúvida sobre o que deveria prevalecer, se a conclusão acerca da interpretação dos fatos dada pela Autoridade Fiscal, de que a SCG IVa Holding LTDA não existiu de fato, porquanto não desempenhou uma função empresarial na operação, ou a alegação da Recorrente de que a *holding* existiu e sua participação na operação foi relevante juridicamente.

71. Meros argumentos desacompanhados de qualquer suporte probatório não têm o condão de colocar em dúvida os fatos da forma como foram narrados pela Autoridade Fiscal.

72. Neste contexto, resta evidente que a SCG IVa Holding LTDA não exerceu outra função que não seja de servir de meio para transportar o ágio gerado na aquisição da participação de 70% da contribuinte.

73. Outrossim, entendo que ao ser constatado que o ato que se disse ter sido praticado não o foi efetivamente, ele não pode ensejar os efeitos tributários pretendidos pelo sujeito passivo e pode, portanto, ser requalificado pelas Autoridades Fiscais. Criar uma empresa sem que disso resulte a produção de uma atividade econômica organizada não é, de fato, criar uma empresa, mas apenas um CNPJ, um registro no papel.

74. A princípio, isso não é vedado no ordenamento jurídico brasileiro (tanto é que o registro de pessoas jurídicas é realizado pelos órgãos competentes sem maiores questionamentos), mas isso também não implica uma autorização incondicionada e irrestrita para a produção de quaisquer efeitos jurídicos.

75. Se a utilização de pessoa jurídica resultar não em uma atividade empresarial, mas apenas em uma via para desvios de conduta, os efeitos nocivos que tais desvios produzam no ordenamento jurídico podem sim ser reparados, inclusive para fins fiscais, nos termos do artigo 149, VII, do CTN:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

[...]

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

76. Com efeito, desnecessário se mostra discorrer sobre a ocorrência de fraude e simulação e enfrentar os argumentos da Recorrente em sentido contrário. Como visto, a lei autoriza o Fisco a desconsiderar operações sem substância.

77. Logo, reunidas evidências de que a SCG IVa Holding LTDA não operou, no plano fático, como adquirente da participação societária, na medida em que a aquisição foi contratada e paga por ordem da SOUTHERN CROSS CAPITAL PARTNERS IV, resta evidenciada a incoerência da confusão patrimonial exigida pela legislação para aproveitamento fiscal do ágio, em que pese a jurisprudência invocada pela Recorrente em sentido contrário.

78. Entendo que há artificialidade na interposição das empresas SCG IV Holding S.A. e SCG IVa Holding LTDA, quando analisadas em conjunto, uma vez que serviram apenas para possibilitar que a operação de aquisição da TÓPICO LOCAÇÕES fosse artificialmente deslocada para o exterior.

79. Diante deste cenário, é patente que não houve razão de existir das *holdings* SCG IV e SCG IVa.

80. Desta forma, verifica-se que se sustentam as alegações da fiscalização de que as operações foram formalizadas para aproveitamento fiscal do ágio. Nesse diapasão, a autuação do Fisco nos casos em que os requisitos para o aproveitamento fiscal do ágio não estão presentes, tais como o efetivo desembolso de valores, o fundamento econômico e a confusão patrimonial, independentemente do emprego de “empresa veículo”, deve ser mantida.

81. Neste mesmo sentido caminham diversas decisões deste egrégio Conselho, vez que nos casos referentes à amortização de ágio mediante utilização de “empresas de passagem” ou “empresas veículo”, deve-se analisar, em cada caso, se o único propósito de assim se proceder foi a economia tributária, ou, de modo diverso, se há outros propósitos negociais que justifiquem a

constituição ou utilização de pessoa jurídica já existente com o único intuito de redução de tributos.

82. Portanto, a barreira para a aprovação do ágio é a existência de empresa veículo conjugado com a ausência de propósito negocial, que no caso restou demonstrado.

83. Neste sentido, destaco as ementas a seguir colacionadas deste egrégio CARF:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2011

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. ANÁLISE DE FATOS PASSADOS. PRECLUSÃO. INEXISTÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 116.

Para fins de 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-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração dos tributos em cobrança.

OPERAÇÃO DE INCORPORAÇÃO SOCIETÁRIA - AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO POR MEIO DE EMPRESA VEÍCULO - AUSÊNCIA DE CONFUSÃO PATRIMONIAL E FINALIDADE NEGOCIAL LEGÍTIMA.

A prática de constituir uma pessoa jurídica com vida efêmera e propósito exclusivo de viabilizar a incorporação e consequente dedução do ágio revela a falta de substância econômica e operacional. A amortização do ágio, neste contexto, mostra-se inválida ao não atender aos requisitos de confusão patrimonial entre as entidades envolvidas. A criação de empresas veículo, sem atividades empresariais substanciais além da transação para a qual foram estabelecidas, contraria a legislação fiscal, invalidando as vantagens fiscais almejadas.

MULTA QUALIFICADA DE 150%. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO ELUSÃO. REDUÇÃO.

Para aplicação da multa qualificada de 150% exige-se conduta caracterizada por sonegação ou fraude, a qual exige a presença de elemento adicional que a qualifique como evidente intuito de fraudar o Fisco. Tal conduta deve ser provada, e não presumida, por meio de elementos caracterizadores como documentos inidôneos, interposição de pessoas, declarações falsas, dentre outros. Além disso, a conduta deve estar descrita no Termo de Verificação Fiscal ou auto de infração, de forma a permitir o contraditório e a ampla defesa. No caso de planejamento tributário, a partir do conceito amplo de simulação, tem-se simulação-elusão, a qual decorre da elusão fiscal, situação em que o contribuinte evita a incidência tributária mediante interpretação equivocada da norma, que o conduz a formalizações distorcidas; porém desprovida do intuito de fraude - típico da simulação-evasão -, porquanto o contribuinte atendeu a todas as solicitações do Fisco, observou a legislação societária, com divulgação e registro nos órgãos públicos competentes; enfim, houve regularidade formal e transparência perante o Fisco. Nesse sentido, em razão de não restar configurado o intuito fraudulento na conduta praticada afasta-se a qualificação da multa, reduzindo-a para 75%.

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A fim de aplicar a retroatividade benigna, deve o percentual da multa qualificada ser reduzido para 100%.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA. SÚMULA CARF N. 108

Sobre a multa por lançamento de ofício não paga no vencimento incidem juros de mora. (**Acórdão nº 1004-000.088**, 1ª Seção de Julgamento / 4ª Turma Extraordinária, Sessão do dia 11 de março de 2024)

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

Ano-calendário: 2014, 2015

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO.

Não há como aceitar a dedução do ágio com utilização de empresa veículo, quando o procedimento do sujeito passivo não se reveste de propósito comercial mas revela objetivo exclusivamente tributário.

INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA.

A partir das alterações no art. 44, da Lei nº 9.430/96, trazidas pela Lei nº 11.488/2007, em função de expressa previsão legal deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração e independentemente da imputação da multa de ofício exigida em conjunto com o tributo.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL - REDUÇÃO DO SALDO EM VIRTUDE DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO ANTERIOR

A redução de saldo de prejuízos fiscais em virtude de lançamento de ofício deverá ser levada em consideração em lançamento de ofício posterior e referente a períodos de apuração subseqüentes, ainda que aquele lançamento de ofício anterior não se tenha tornado definitivo por ainda estar em curso o respectivo litígio administrativo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2014, 2015

CSLL. CRITÉRIOS DE DEDUTIBILIDADE EM SUA APURAÇÃO. LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

O disposto no art. 28 da Lei nº 9.430/96 e no art. 57 da Lei 8.981/95 são claros no sentido de que à CSLL aplicam-se as mesmas normas de apuração da base de cálculo do IRPJ. (**Acórdão nº 1401-006.758**, 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão do dia 17 de outubro de 2023)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO TRANSFERIDO. CONVERSÃO DE EMPRÉSTIMO EM ÁGIO MEDIANTE SUA UTILIZAÇÃO PARA AUMENTO DE CAPITAL DE INVESTIDA COM PATRIMÔNIO LÍQUIDO NEGATIVO. Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão convergente com o acórdão recorrido, que também não admite a formação de ágio nas mesmas circunstâncias.

ADIÇÃO DE AMORTIZAÇÕES DE ÁGIO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL. Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisões em contextos fáticos distintos, concernentes a amortização de ágio mantido no patrimônio da investidora e adicionadas ao lucro real, ou a amortização de ágio transferido mas que considerada dedutível na apuração do lucro real.

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

Ano-calendário: 2007, 2008

ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO. CONFUSÃO PATRIMONIAL. REAL ADQUIRENTE. PROPÓSITO NEGOCIAL. SIMULAÇÃO.

Se a autoridade autuante questiona a efetividade da operação e a participação da pessoa jurídica dita “veículo”, indicando fatos que funcionam como indícios convergentes de que os atos não foram efetivamente praticados tais como declarados, é válida a requalificação promovida pelo fisco e a consequente glosa das despesas com amortização de ágio.

Quanto à investigação acerca do “propósito comercial” ou de “motivos extratributários”, não se pode pretender que os atos apenas sejam considerados legítimos se provado o propósito comercial, mas uma vez que se prove que as alegações do sujeito passivo acerca de determinado propósito ou motivação não se verificam na prática, isso poderá contribuir como elemento indicativo de que os atos por ele praticados também podem não ser exatamente os declarados. É apenas nesse sentido que o propósito comercial pode ter alguma relevância jurídica, podendo servir de como argumento válido para a requalificação de negócios jurídicos: especificamente quando se prove a falsidade nas alegações do sujeito passivo quanto a tais motivos comerciais, o que é ônus da fiscalização (ementa produzida nos termos do artigo 63, § 8º do Anexo II ao RICARF).

MULTA QUALIFICADA. ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO.

A prova de que os atos não ocorreram tais como declarados implica a sua requalificação para fins fiscais, tributando-se a situação real. Mas para que se possa afirmar ter havido dolo, punível com a qualificação da multa de ofício, é necessário que a fiscalização comprove a prática de ilícitos. Não se qualifica a multa de ofício quando ocorrer mera divergência na interpretação da legislação tributária. (Acórdão nº 9101-006.365, CSRF / 1ª Turma, Sessão do dia 8 de novembro de 2022)

84. Portanto, em virtude da ausência de preenchimento dos requisitos legais do artigo 22 da Lei nº 12.973/2014 [(i) aquisição de participação societária adquirida com ágio; (ii) absorção do patrimônio da investida em virtude de fusão, cisão ou incorporação (ou a absorção da investidora pela investida); e (iii) fundamentação econômica do ágio lastreada em expectativa de rentabilidade futura], não há como se reconhecer o direito de exclusão do ágio por rentabilidade futura da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, decorrente da aquisição de ações da TÓPICO LOCAÇÕES, referente aos anos-calendário 2017 e 2018.

85. Acrescento as minhas razões de decidir as externadas pela decisão recorrida (Acórdão nº 101-026.121, da 8ª Turma da DRJ/DF (DRJ01), sessão de 1º de novembro de 2023, de relatoria do Julgador Mário Sérgio Fernandes Barroso), tal como abaixo transcritas, que ora ficam confirmadas, nos termos do artigo 50, inciso V e § 1º, da Lei nº 9.784/1999³ c/c artigo 114, § 12, inciso I, do Novo Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023⁴:

³ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

[...]

V - decidam recursos administrativos;

[...]

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

⁴ Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos

[...] IMPUGNAÇÕES

A impugnação da **TÓPICO LOCAÇÕES DE GALPÕES E EQUIPAMENTOS PARA INDÚSTRIAS S.A** será analisada primeiro.

Conforme já exposto estes autos são continuação do procedimento fiscal que deu origem ao PAF nº 15746-720045/2020-18, que tratou das mesmas operações para o ano-calendário de 2016.

O PAF nº 15746-720045/2020-18 teve o acórdão nº 101-007.028, de 03 de março de 2021.

De se observar que este processo não questiona a operação realizada, mas apenas seus efeitos tributários.

Quanto ao mérito as operações foram analisadas no acórdão acima que o fundamentos da seguinte forma:

MÉRITO

Conforme relatado, os motivos da glosa da indedutibilidade da despesa com o ágio apontados pela fiscalização foram:

1) A investidora Original Não Participou do Evento de Incorporação, Utilização de "Empresas-Veículo"; 2) Contestação do Laudo de Avaliação - Irrazoabilidade da Natureza e da Quantificação do Ágio

A investidora Original Não Participou do Evento de Incorporação, Utilização de "Empresas-Veículo"

Conforme relatado, a **SCG IV Holding Ltda foi a empresa que formalmente, adquiriu e foi incorporada pelo sujeito passivo (TÓPICO LOCAÇÕES DE GALPÕES E EQUIP P/ INDÚSTRIA SA).**

O que a fiscalização entendeu é que esta empresa seria veículo de um real investidor, a SCG IV Fundo de Investimento em Participações ou a Southern Cross Group - Fundo Latino-Americano de Private Equity.

DA EMPRESA VEÍCULO

Em palavras da fiscalização:

SCG IV Holding Ltda - CNPJ: 17.526.075/0001-03. Empresa que formalmente, adquiriu e foi incorporada pelo sujeito passivo, tida como "empresa-veículo", criada em 2013 com pouco capital social e objeto social de compra e venda de imóveis, se manteve inativa até as vésperas do evento societário -"CNPJ de Prateleira", quando foi alterado seu quadro societário, para a inclusão da SCG IV Holding S/A, que a capitalizou para compra do sujeito passivo. Efêmera, sem atividades econômicas, sem receitas, sem funcionários e com movimentação financeira apenas para adquirir o sujeito passivo.

(...)

A empresa que constou formalmente como sua adquirente, a SGC LTDA, pode ser considerada apenas uma "empresa-veículo, pois foi aberta pouco antes da incorporação, permaneceu inativa, e foi incorporada assim que adquiriu o sujeito passivo, ou seja, não

conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

[...]

§ 12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida.

tinha propósito negocial. Fez parte de uma simulação, para que o resultado final fosse a amortização do ágio, tratando-o como dedutível, sem que o real adquirente, participasse do evento de incorporação. Mesmo por que, devido a diferença de suas naturezas jurídicas seriam incompatíveis.

Uma pessoa jurídica não é um registro em papel e sim uma empresa, sinônimo de busca, empreitada, atividade, objetivo. Ausente estes princípios, inválidos os efeitos tributários produzidos.

A fiscalização também transcreve Atas das assembleias onde prova a transferência dos recursos dará o aumento de capital da impugnante pela SCG IV FUNDO DE INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÕES (2015).

A impugnante alega que a SCG IVa Holding foi constituída cerca de dois anos antes da operação em comento, 17/01/2013 (fls. 260 dos autos), tornando-se subsidiária da SCG IV Holding SA posteriormente.

De fato, em documento da Jucesp a empresa de **CNPJ: 17.526.075/0001-03 foi constituída em 17/01/2013 com capital de R\$ 50.000,00.**

Verdade também que em 16/12/2014 a referida empresa alterou seu nome empresarial para SCG IVa Holding. E, a atividade econômica foi alterada para Holding de Instituições financeiras.

Verdade também que em 03/03/2015 a Southern Cross do Brasil retira-se da sociedade, e na mesma ata a **SCG IV Holding S/A foi admitida na sociedade.**

Por fim, em 30/07/2015 o capital social da impugnante aumentou para 256.099.018,00 reais.

A impugnante afirma que a criação da SCG IVa Holding poderia ter tido como objetivo, no momento posterior, a aquisição da TÓPICO LOCAÇÕES DE GALPÕES E EQUIP P/ INDÚSTRIA SA de uma maneira diferente, ou seja, por meio de alavancagem.

Então, se essa aquisição alavancada fosse realizada, não haveria dúvida do propósito negocial da SCG IVa Holding.

Primeiramente, observa-se que a jurisprudência não mais se preocupa tanto com a questão do propósito negocial para a manutenção de um auto de infração. Nem essa turma julgadora tampouco.

Da mesma forma, ser ou não ser empresa veículo, também não é mais tão importante para deslinde de questões tributárias, o mais importante é se na operação em questão a empresa teve utilidade ou se foi só um meio para passar o ágio adiante.

DA DEDUTIBILIDADE FISCAL DO ÁGIO

Com a edição da Lei 9.532, de 10/12/1997, no seu artigo 7º (regulamentado à época pelos artigos 385, 386 e 387 do RIR/99 — Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/1999 — recentemente revogado pelo Decreto nº 9.580, de 22/11/2018), passou a ser admitida uma forma de amortização antecipada de ágio com efeitos fiscais — na proporção máxima de 1/60 ao mês — quando uma empresa, com sede no Brasil, incorporasse outra, também sediada em território nacional, na qual detivesse controle ou participação acionária adquirida com ágio fundamentado economicamente com expectativa de rentabilidade futura, devidamente motivado, comprovado e demonstrado na escrituração contábil, a saber:

[...]

Depreende-se dos aludidos dispositivos que a dedutibilidade do ágio amortizado, no cômputo do lucro real, fundado em expectativa de rentabilidade futura, requer que se confirme a confusão patrimonial entre investida e investidora. E mais: os dispositivos precedentemente indicados formulam que a dedutibilidade do ágio amortizado deve decorrer de **sacrifício patrimonial** da pessoa jurídica incorporada ou da pessoa jurídica incorporadora. Tal conclusão provém do *caput* do artigo 7º da Lei nº 9.532/1997, ao endereçar a dedutibilidade da amortização do ágio, fundado em expectativa de rentabilidade futura, para fins de cálculo do lucro real, à reivindicação de que a participação societária na pessoa jurídica incorporada tenha sido **adquirida** com esse ágio pela incorporadora. Impende observar que tal artigo se refere ao ágio previsto no artigo 20 do Decreto-lei nº 1.598/1977, e este dispositivo trata do ágio formado entre o custo de aquisição do investimento e o valor de patrimônio líquido na época da aquisição.

O artigo 8º da Lei nº 9.532/1997 permite a dedução da despesa de amortização do ágio baseado em expectativa de rentabilidade futura, nos casos em que a pessoa jurídica incorporadora **adquirir** a participação societária na incorporada com o antedito sobrepreço.

O artigo 7º da Lei 9.532/97 introduziu no regramento tributário a possibilidade de amortização do ágio tornar-se dedutível na apuração de lucro real, condicionada, entretanto, a certos requisitos e situações especiais, dentre as quais:

- a) Ocorrência de evento de absorção de patrimônio de uma empresa por outra, via incorporação, fusão ou cisão, na qual já existisse, anteriormente, investimento feito com ágio suportado;
- b) Registro do referido ágio, pela investidora, em contrapartida à conta do bem ou direito que lhe dera causa;
- c) Amortização em resultados tributáveis apurados posteriormente a evento de incorporação, fusão ou cisão, à razão máxima de 1/60 por mês;
- d) Custo de aquisição, incluído o ágio, efetivamente suportado ; pago pela empresa investidora e/ou adquirente, e;
- e) Demonstração da fundamentação econômica desse ágio, baseada em expectativa de rentabilidade futura.

A estimular investidores a se habilitarem ao aproveitamento fiscal do ágio, exigia-se que preenchessem certas condições e requisitos estabelecidos, os quais podem ser resumidos na possibilidade de empresas residentes, após evento legítimo de incorporação societária, deduzir do resultado tributável, ao longo de determinado período, o custo adicional (ágio) incorrido na aquisição de investimento em empresas cujo valor investido tenha sido motivado economicamente por expectativa de rentabilidade futura, comprovadamente demonstrada.

A mesma norma no seu artigo 8º trouxe a possibilidade das disposições contidas no artigo 7º alcançarem inclusive situações em que a empresa incorporada fosse a própria detentora da participação societária, operação que passaria a ser denominada incorporação reversa ou às avessas. Modalidade anômala perante a lógica dos negócios empresariais, vez que a sociedade sai da condição de investida para absorver a própria investidora ou da condição de entidade controlada para incorporar aquela empresa que até então lhe controlava.

Em abuso da boa-fé do legislador tributário e do aparente recrudescimento dos limites e condições impostas para dedutibilidade fiscal do ágio, passaram a ocorrer no País uma

avalanche de negócios combinados, promovidos indiscriminadamente após a edição da referida Lei, cujas circunstâncias e formas em que se estabeleceram, em grande parte sem qualquer fundamento negocial ou econômico, têm revelado, quando submetidas a uma análise fiscal mais aprofundada, diversos abusos na configuração deste instituto.

Sob o manto de aparente legalidade, ocorrem frequentes arranjos societários artificiosos, com a utilização de empresas despidas de propósito econômico. Tratam-se de negócios combinados, caracterizados pela gestão entre sociedades sob mesmo controle ou vontade comum, objetivando, única e exclusivamente, a obtenção de vantagens tributárias.

Importante destacar o reforço que recebera o princípio da essencialidade dos atos por meio das disposições contidas em nosso renovado Código Civil, que, na função de norma geral do ordenamento jurídico brasileiro, assim dispusera em seu artigo 112:

LEI N° 10.406, DE 10/01/2002

Art. 112. Nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciadas do que ao sentido literal da linguagem.

Dessa forma, a mera elaboração de instrumentos societários com o simples fim de dissimular o real investidor afronta, de maneira irrefutável, o Princípio da Essência sobre a forma, o qual propõe valorizar a essência de cada operação ao invés do que está formalizado em contratos e/ou documentos fiscais.

Isso se deu pelo entendimento esposado pela fiscalização de que o real investidor seria SCG IV Fundo de Investimento em Participações, e, não a SGC LTDA (SCG IVa Holding).

A SCG IVa Holding empresa que constou como real investidora, e que foi incorporada pela contribuinte, não suportou o ônus financeiro, pois também é irrefutável que o dinheiro foi obtido com o aumento do capital social por subscrição realizado pela SCG IV Fundo de Investimento em Participações. Essa última sim, que suportou o sacrifício financeiro.

Tivesse a SCG IVa Holding, como ventilou a impugnante, se alanvacado para comprar a TÓPICO LOCAÇÕES DE GALPÕES E EQUIP P/ INDÚSTRIA SA, estaríamos diante de outra operação, contudo, também incontroverso, o dinheiro não foi obtido por alavancagem, mas sim, pela participação do sócio SCG IV Fundo de Investimento em Participações.

Sobre o assunto, assim tem se manifestado o CARF:

[...]

Quanto as argumentações do propósito de se fazer o investimento por meio de uma Holding a SCG IVa Holding, eles caem por terra já que a referida empresa só teve sua atividade econômica alterada para Holding de acordo com o documento da Jucesp em **16/12/2014**, ou seja, um pouco antes da operação aqui discutida (**28/02/2015**). Então, nem sequer a SCG IVa Holding foi uma Holding de verdade, pois não operou de forma normal no mercado, comprando empresas, captando lucros e distribuindo dividendos, ela apenas fez uma operação, operação esta que tinha um objetivo que era proporcionar a dedução da despesa pela TÓPICO LOCAÇÕES DE GALPÕES E EQUIP P/ INDÚSTRIA SA.

Na verdade, a SCG IVa Holding só teve uma finalidade na operação, ser a compradora para poder ser incorporada, pois, pelo visto, não havia interesse societário de a SCG IV Fundo de Investimento em Participações ser incorporada pela TÓPICO LOCAÇÕES DE GALPÕES E EQUIP P/ INDÚSTRIA SA.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais, já reiteradamente, se manifestou obre o tema:

[...]

Por destacar-se da Lei nº 9.532/97 que o verbo adquirir implica sacrifício patrimonial da incorporada ou da incorporadora. Por conseguinte, não se pode admitir despesa com amortização de ágio, na redução do lucro tributável pelo IRPJ/CSLL, se esse mesmo ágio for obtido, pela incorporadora ou pela incorporada, mediante transferência, para aumento ou integralização de capital, de investimento adquirido por terceiro com mais valia. Vale dizer, de outra forma, que a influência no resultado tributável pelo IRPJ/CSLL só tem amparo legal se houver a confusão patrimonial entre a investidora e a investida.

Destarte, não há como admitir, na apuração da base tributável de pessoas jurídicas optantes pelo lucro real, deduções ou exclusões atribuídas a ágio aproveitado de forma astuciosa entre pessoas jurídicas residentes, direta ou indiretamente ligadas, ou mesmo entre partes não ligadas se revelado que a pessoa jurídica que dele se aproveita o fizera sob circunstâncias e formas que ignoram a essência do instituto ou exorbitam os limites normativos vigentes.

Destarte, a operação realizada não pode ser imposta ao fisco para poder abater despesas que não foram criadas de forma normal, mas sim, de forma artificial.

Em outras palavras se a SCG IV Fundo de Investimento em Participações comprasse a TÓPICO, depois houvesse a incorporação em princípio não haveria problema para o abatimento da despesa, mas foi colocada uma operação a mais entre essa compra justamente para tentar abater a despesa de amortização sem a incorporação do real investidor.

No mais, o fisco não glosou a atividade da contribuinte, mas apenas observou os efeitos tributários da real operação.

Ainda, em nenhum momento a fiscalização tratou do art.116 do CTN, que também não foi levado em consideração neste julgamento.

De início adoto os fundamentos expostos acima, pois de fato e de direito as operações engendradas foram artificiais. Tiveram como objetivo amortizarem valores que não seriam legalmente amortizáveis.

O art. 22 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014 trata da matéria, a saber:

[...]

Adiciono ao voto transcrito que, se a SCG IV Fundo de Investimento em Participações comprasse a TÓPICO, depois houvesse a incorporação aí teríamos outra discussão, pois o referido fundo não é uma pessoa jurídica. Contudo, ou por isso, foi colocada uma operação a mais entre essa compra justamente para tentar abater a despesa de amortização sem a incorporação do real investidor.

Aqui não há nenhuma inovação por parte do fisco, mas apenas o sentido correto da norma. Haja vista que a SCG IV Fundo de Investimento em Participações foi o real investidor.

A impugnante afirma que inexistente disposição legal que imponha qualquer vedação para fins de apuração da CSLL.

Primeiramente, observa-se que não é uma questão de ser ou não ser dedutível, pois o ágio gerado foi artificial, e não poderia ser amortizado na TÓPICO LOCAÇÕES DE GALPÕES E EQUIP P/ INDÚSTRIA SA, a não ser que houvesse confusão patrimonial com o investidor original (SCG IV Fundo de Investimento em Participações).

No entanto, pelo amor ao bom debate observa-se que, de fato, o ágio pago por expectativa de rentabilidade futura, na aquisição de investimento em ações, é despesa amortizável; como tal, está sujeita à norma veiculada pelo artigo 13, inciso III, da Lei nº 9.249/1995:

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

(...)

III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços; (negrito)

Isso porque, como é cediço, as ações são bens móveis, conforme previsão do Código Civil. Nesses termos, o ágio pago sob a justificativa de rentabilidade futura, na aquisição de ações, constitui gasto que pode ser amortizado, como despesa, dentro do período pelo qual se pagou por lucros futuros.

Por outro lado, nas circunstâncias desses autos, tal despesa de amortização que não pôde afetar a apuração do lucro real, também não pode afetar a base de cálculo da CSLL, pois como dito, é artificial.

No mais, nunca é demais citar o caput do art. 57 da Lei nº 8.981 (e alterações), de 20 de janeiro de 1995, a saber:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.(Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

Dessa forma, a glosa da despesa de amortização para efeitos de CSLL deve ser mantida.

[...]

86. Portanto, nego provimento aos Recursos Voluntários nestes pontos.

DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE ANGEL JOSE URIBE

87. Com relação ao senhor ANGEL JOSE URIBE, entendo que ficou amplamente demonstrada nos autos sua conduta dolosa e individualizada de agir com excesso de poder ou infração a lei, contrato social ou estatutos.

87.1 O “*Termo de Verificação Fiscal*” assim descreve seus atos – v. cf. fls. 1710/1712:

Um dos responsáveis pela fraude é o Sr. ANGEL JOSE URIBE, empresário argentino, CPF nº 232.994.808-55, que tinha total consciência da fraude e participou das seguintes operações:

- 1) assinou o contrato de compra e venda das ações da Tópico (cópia às e-fls. 201/252) como administrador da SCG IVa Holding Ltda e como diretor da SCG IV HOLDING S.A., que em 29 de janeiro de 2015 passou a deter quase 100% do capital social da limitada (uma cota era do próprio Uribe);
- 2) assinou a 2ª alteração do contrato social da SCG IVa Holding Ltda (cópia às e-fls. 1.178/1.187) como administrador da empresa, como diretor-presidente da SCG IV HOLDING S.A. e como administrador da SOUTHERN CROSS DO BRASIL ADMINISTRADORA DE RECURSOS LTDA. Nesse documento, a SOUTHERN CROSS transferiu 49.999 cotas da empresa limitada à SCG IV HOLDING S.A., que passou a deter quase 100% das cotas da SCG IVa Holding LTDA (Uribe continuou a ser sócio da SCG IVa Holding Ltda com uma cota). Tal documento também informa que a SCG IV HOLDING S.A. integralizou naquele dia R\$ 156.099.018 no capital social da limitada;
- 3) Na 3ª alteração do contrato social da SCG IVa Holding Ltda (cópia às e-fls. 1.188/1.221), que informa que a suposta dívida com a SCG IV HOLDING S.A. – decorrente de um adiantamento para futuro aumento de capital simulado, no valor de R\$ 100 milhões, em que não houve qualquer transferência de dinheiro nem compromisso prévio, formal e irrevogável assinado entre as duas empresas, conforme já explicado – foi “transformada” em integralização de capital da limitada, Uribe assinou como sócio-administrador da SCG IVa Holding Ltda e como diretor-presidente da SCG IV HOLDING S.A.;
- 4) Na ata de incorporação da SCG IVa Holding Ltda pela Tópico, Uribe assinou o documento na condição de sócio-administrador da SCG IVa Holding Ltda e de diretor-presidente da SCG IV HOLDING S.A.;
- 5) Na ata da assembleia-geral extraordinária da **TÓPICO**, com data de 30 de março de 2015 (cópia às e-fls. 314/327), que aprovou a incorporação da SCG IVa Holding LTDA pela TÓPICO, Uribe assinou o documento como presidente da mesa e administrador da SCG IVa Holding Ltda;
- 6) No Protocolo de Incorporação e Instrumento de Justificação de Incorporação constante do Anexo I da ata da assembleia-geral extraordinária da **TÓPICO** que aprovou a incorporação da SCG IVa Holding LTDA (cópia às e-fls. 314/327), Uribe assinou o documento como administrador da SCG IVa Holding LTDA **e diretor da TÓPICO**, comprovando total ingerência e influência nas empresas participantes da fraude.

Restou demonstrado que, na utilização da SCG IVa Holding Ltda para simular uma confusão patrimonial que desse à TÓPICO o direito de se beneficiar do disposto no art. 22 da Lei nº 12.973, de 2014, houve infração ao mencionado dispositivo legal e a prática da fraude de que trata o artigo 72 da Lei nº 4.502, de 1964. Além disso, foi caracterizado o conluio, o ajuste doloso – entre a atuada, a SCG IVa Holding Ltda, a SCG IV Holding S.A. e os responsáveis tributários indicados neste termo – visando a fraude, nos termos do art. 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

O artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, impõe a responsabilidade dos diretores da pessoa jurídica pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei. Observe-se que a Súmula 430 do Superior Tribunal de Justiça, que tem como referência o art. 135, III, do CTN, determina que a responsabilidade tributária dos diretores descrita no referido dispositivo legal é solidária. É o mesmo entendimento expresso na Súmula CARF nº 130 (“A atribuição de responsabilidade a terceiros com fundamento no art. 135, inciso III, do CTN não exclui a pessoa jurídica do pólo passivo da obrigação tributária”), que tem efeito vinculante para a Administração Tributária Federal, conforme Portaria ME nº 410, de 2020.

Portanto, com fundamento no art. 135, inciso III, que atribui a diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado a responsabilidade pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei – uma vez que foi infringido o disposto no art. 22 da Lei nº 12.973, de 2014, por meio de atos que caracterizam a fraude e o conluio descrito nos artigos 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964 – considera-se o Sr. ANGEL JOSE URIBE, CPF nº 232.994.808-55, sócio-administrador da SCG IVa Holding LTDA, diretor-presidente da SCG IV HOLDING S.A. – empresa que, formalmente, passou a deter diretamente ações que representavam 70% do capital da TÓPICO após esta incorporar a empresa-veículo SCG IVa Holding LTDA – e diretor da TÓPICO na época das operações fraudulentas, responsável pelos créditos tributários a que se refere o presente termo.

Conforme comprovado acima, Sr. ANGEL JOSE URIBE participou e tinha conhecimento de todos os atos societários fraudulentos utilizados pela TÓPICO – cujo controle indireto pertence

de fato ao SOUTHERN CROSS GROUP – para fundamentar, artificialmente, a exclusão mensal do saldo do ágio por rentabilidade futura na apuração do lucro real da empresa a partir do ano-calendário de 2015.

Observe-se que, conforme histórico de alterações de endereço no CPF à e-fl. 1.507, em 28 de abril de 2016 foi processada a DIRPF AC 2015 de ANGEL JOSE URIBE, por meio da qual o empresário informou a alteração de seu domicílio tributário. No entanto, foi informado um endereço incompleto: OTR DANA AVENUE nº 1.300, sem qualquer outra informação, sendo impossível de identificá-lo. Conforme e-fl. 1.505, há apenas a referência aos Estados Unidos. O número colocado como CEP (70.000-000) não existe nem no Brasil nem nos Estados Unidos (como Zip-Code). É apenas um número informado pela própria RFB para identificar um contribuinte como residente no exterior.

Como foi o próprio contribuinte que fez a alteração de seu domicílio, por meio da DIRPF AC 2015, e o informou de modo que é impossível de a RFB identificá-lo, uma cópia deste termo será enviada para o endereço da própria TÓPICO, com fundamento no art. 127 do Código Tributário Nacional, pois: a) independentemente de se considerar que a informação de um endereço incompleto se caracteriza ou não como falta de eleição de um domicílio tributário por parte do sujeito passivo, o fato é que não cabe a aplicação das regras fixadas em qualquer dos incisos do caput do artigo 127, tendo que se considerar como domicílio tributário do responsável o lugar da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação, nos termos do art. 127, §1º, do CTN. A obrigação tem origem na incorporação, pela atuada, da empresa-veículo SCG IVa Holding LTDA, ato que foi realizado por meio da aprovação ocorrida na assembleia-geral da TÓPICO que teve lugar na sede da atuada (AV. JORGE ALFREDO CAMASMIE nº 122, LOTE 20, QUADRA C, PARQUE INDUSTRIAL RAMOS DE FREITAS, EMBU DAS ARTES (SP), CEP: 06816-050), conforme cópia da ata anexada às e-fls. 314/327. Assim, será considerado como domicílio do contribuinte o endereço da sede da TÓPICO, incorporadora da SCG IVa Holding LTDA, cujo endereço serviu para a prática do ato final que deu origem à obrigação tributária tratada neste termo.

87.2 Sendo assim, mantenho a responsabilidade solidária do senhor ANGEL JOSE URIBE, nos termos do artigo 135, inciso III, do CTN, tendo em vista que restou amplamente demonstrada sua inequívoca e individualizada conduta praticada com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos.

DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA – ARTIGOS 124, INCISO I, DO CTN

88. De outro lado, a responsabilidade tributária disciplinada no artigo 124, inciso I, do CTN, é aquela decorrente do interesse comum na situação que constitui o fato gerador da exação tributária. Trata-se, por conseguinte, de hipótese fática, prescindindo, por isso, de previsão específica na lei que regula o tributo objeto do lançamento, sendo, por esta razão, comumente referida como solidariedade de fato.

88.1 É sabido que o legislador do CTN, ao dispor sobre a responsabilidade tributária, não o fez de forma clara em algumas modalidades ali previstas, incluindo a regra disposta no artigo 124, inciso I, sintetizada na expressão “interesse comum”.

88.2 Neste sentido, o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 04/2018 dispôs sobre a responsabilidade tributária posta pela referida norma legal e trouxe importantes delineamentos acerca desse tema, até mesmo, com a fixação do entendimento de que a expressão “interesse comum” alcança não somente o ato lícito que gerou a obrigação tributária, mas também o ato ilícito que a desfigurou, conforme trechos abaixo destacados:

[...] 10. Cabe observar que a responsabilização tributária pelo inciso I do art. 124 do CTN (doravante simplesmente denominada "responsabilidade solidária") não pode se dar de forma indiscriminada, sem uma delimitação clara do seu alcance. Ela não se confunde com a responsabilidade tributária de que trata o art. 135 do CTN, não obstante em algumas situações poderem estar presentes os elementos de ambas as responsabilidades. Seu signo distintivo é o interesse comum, e é por ele que a presente análise se inicia.

Sobre o Interesse Comum

11. A terminologia "interesse comum" é juridicamente indeterminada. A sua delimitação é o principal desafio deste Parecer Normativo. Ao analisá-la, normalmente a doutrina e a jurisprudência dispõem que esse interesse comum é jurídico, e não apenas econômico.

11.1. O interesse econômico aparentemente seria no sentido de que bastaria um proveito econômico para ensejar a aplicação do disposto no inciso I do art. 124 do CTN.

11.2. O interesse jurídico, por sua vez, se daria pelo vínculo jurídico entre as partes para a realização em conjunto do fato gerador. Para tanto, as pessoas deveriam estar do mesmo lado da relação jurídica, não podendo estar em lados contrapostos (como comprador e vendedor, por exemplo).

11.3. Ambas as construções doutrinárias são falhas e não devem ser aplicadas no âmbito da RFB, pois tenta-se interpretar um conceito indeterminado com outro conceito indeterminado.

12. Como norma geral à responsabilidade tributária, o responsável deve ter vínculo com o fato gerador ou com o sujeito passivo que o praticou. (...)

13. Voltando-se à responsabilidade solidária, **o interesse comum ocorre no fato ou na relação jurídica vinculada ao fato gerador do tributo. É responsável solidário tanto quem atua de forma direta, realizando individual ou conjuntamente com outras pessoas atos que resultam na situação que constitui o fato gerador, como o que esteja em relação ativa com o ato, fato ou negócio que deu origem ao fato jurídico tributário mediante cometimento de atos ilícitos que o manipularam. Mesmo nesta última hipótese está configurada a situação que constitui o fato gerador, ainda que de forma indireta.**

14. Para se chegar a essa conclusão, deve-se levar em conta que a interpretação do inciso I do art. 124 do CTN não pode estar dissociada do princípio da capacidade contributiva contida no § 1º do art. 145 da Constituição Federal (CF), o qual deve ser aplicado pelo seu duplo aspecto: (i) substantivo, em que a graduação do caráter pessoal do imposto ocorre "segundo a capacidade econômica"; (ii) adjetivo, na medida em que é facultado à administração tributária "identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte". (...)

15. **Apesar de neste parecer concordar-se com a linha da consultante no sentido de ser possível a responsabilização pelo inciso I do art. 124 do CTN para situação de ilícitos, em geral, ele não implica que qualquer pessoa possa ser responsabilizada. Esta deve ter vínculo com o ilícito e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição, comprovando-se o nexa causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.**

16. **Não é qualquer interesse comum que pode ensejar a aplicação do disposto no inciso I do art. 124 do CTN. O interesse deve ser no fato ou na relação jurídica relacionada ao fato jurídico tributário, como visto acima. Assim, o mero interesse econômico, sem comprovação do vínculo com o fato jurídico tributário (incluídos os atos ilícitos a ele vinculados) não pode caracterizar a responsabilização solidária, não obstante ser indício da concorrência do interesse comum daquela pessoa no cometimento do ilícito. (...)**

17. Ao caracterizar o interesse comum como sendo aquele relacionado com algum vínculo ao fato jurídico tributário, pode-se criar a falsa impressão de que neste parecer se alinharia à tese de que o interesse comum seria o que se denominou interesse jurídico, o que não é verdade.

[...]

19. Destarte, além do cometimento em conjunto do fato jurídico tributário, pode ensejar a responsabilização solidária a prática de atos ilícitos que englobam: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desprezeta a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única ("grupo econômico irregular"); (ii) evasão e simulação fiscal e demais atos deles decorrentes, notadamente quando se configuram crimes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo).

(...)

Cometimento de ilícito tributário doloso vinculado ao fato gerador. Evasão fiscal. Atos que configuram crimes.

26. Preliminarmente, esclareça-se um fato: não é qualquer ilícito que pode ensejar a responsabilização solidária. Ela deve conter um elemento doloso a fim de manipular o fato vinculado ao fato jurídico tributário (vide item 13.1), uma vez que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador surge exatamente na participação ativa e consciente de ilícito com esse objetivo. Há, portanto, em seu antecedente a ocorrência do ato ilícito, que necessariamente implica também a comprovação de vínculo entre todos os sujeitos passivos solidários.

26.1. O elemento doloso, por sua vez, constitui-se na vontade consciente de realizar o elemento do tipo ilícito. Seria a fraude, no sentido *latu* da palavra.

26.2. Como exaustivamente visto no presente parecer, o mero interesse econômico não pode ensejar a responsabilização solidária. Do mesmo modo, há que estar presente vínculo não só com o fato, mas também com o contribuinte ou com o responsável por substituição (vide item 15). Mera assessoria ou consultoria técnica, assim, não tem o condão de imputar a responsabilização solidária, salvo na hipótese de cometimento doloso, comissivo ou omissivo, mas consciente, do ato ilícito.

[...]

27.1. Casos típicos de ilícitos tributários são as condutas de sonegação, fraude (*strictu sensu*) e conluio contidas nos arts. 71 a 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964: (...)

27.2. Apesar de a sonegação e a fraude (no sentido *strictu sensu* de que trata o art. 72 da Lei no 4.502, de 1964) englobarem, em regra, a simulação, esta tem um espectro de incidência mais abrangente. Se o conceito de sonegação fiscal está ligada diretamente ao lançamento, a simulação pode ocorrer em outras hipóteses, como no reconhecimento de direito creditório, desde que presentes os seus elementos caracterizadores, consoante art. 167 do Código Civil:

[...]

Planejamento tributário abusivo. Ocorrência da operação antes do fato gerador

29. A responsabilização solidária pela constatação de planejamento tributário abusivo é uma variável em relação à do cometimento de ato simulado. Vide julgado do CARF que entende serem tais operações fruto de simulação: (...)

30. Contudo, há a especificidade de se tratar de atos jurídicos complexos que não possuem essência condizente com a forma para supressão ou redução do tributo que seria devido na operação real (abuso de forma). Por tal motivo desenvolve-se esse tema de forma específica, inclusive pelo fato de que tais operações são normalmente realizadas antes da ocorrência do fato jurídico tributário.

30.1. O interesse comum resta caracterizado na medida em que a personalidade jurídica não está em consonância com as prescrições legais do direito privado, tampouco corresponde ao resultado

econômico desejado. Em verdade, trata-se de atos anormais de gestão, que atentaram contra o próprio objeto social da sociedade e cujos efeitos não podem e não devem ser opostos ao Fisco.

30.2. O planejamento tributário abusivo ora tratado é o que envolve diversas pessoas jurídicas existentes com o único fito de reduzir ou suprimir tributo. A personalidade jurídica não cumpre a função social esperada da empresa, conforme arts. 116, parágrafo único, e 154 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, c/c art. 421 do Código Civil. Ora, nem o objetivo de obter lucro essa pessoa jurídica tem, pois esta apenas serve como meio para uma economia ilegítima para pagamento de tributo, contrariando o já mencionado princípio da capacidade contributiva. E daí se verifica a comunhão do interesse comum de todas elas, as quais não deixam de compor modalidade de grupo econômico irregular.

[...]

32. Como ocorrido em outras situações, o presente Parecer Normativo não tem por objetivo relacionar, de forma exaustiva, todas os negócios jurídicos que podem ser considerados planejamento tributário abusivo, até por depender da sua conformação e comprovação no caso concreto. Mas citam-se três situações típicas em que se configura o interesse comum para a responsabilização solidária, as quais podem estar todas presentes num mesmo planejamento: operações estruturadas em sequência, as realizadas com uso de sociedades-veículo e as que têm por objetivo o deslocamento da base tributável.

32.1. As operações estruturadas em sequência referem-se àquelas que contêm etapas em que cada uma, pretensamente isolada, corresponde a um tipo de ato ou deliberação societária ou negocial encadeado com a subsequente com o fito de reduzir ou suprimir tributo devido. Cada etapa dessa cadeia de operações estruturadas só faz sentido caso exista a etapa anterior e caso seja também deflagrada a operação posterior. Conforme Greco: (...)

32.2. A empresa-veículo (conduit company) é uma pessoa jurídica intermediária utilizada apenas para servir como canal de passagem de um patrimônio ou de dinheiro sem que tenha efetivamente outra função dentro do contexto. Muito comum é a utilização de Sociedade de Propósito Específico para tanto. Em regra, ela se apresenta na estruturação de operações e em que há a utilização das mais diversas pessoas jurídicas, em direção única, com o fito de suprimir ou reduzir tributo devido.

32.3. Já o deslocamento da base tributária ocorre mediante utilização de pessoas jurídicas distintas com o propósito de transferir receitas ou despesas entre uma e outra de forma artificial, sem substrato na realidade das atividades por elas desenvolvidas.

33. **Enfim, nessas hipóteses em que há desproporção entre a forma jurídica adotada e a intenção negocial, com vistas a desfigurar ou manipular o fato jurídico tributário, está configurado o interesse comum a ensejar a responsabilização solidária.** Cita-se mais um paradigmático julgado do CARF, que corrobora o aqui exposto: (...)

34. Ressalte-se, por fim, que para a responsabilização solidária há que restar comprovado o abuso da personalidade jurídica cuja existência é fictícia ou utilizada para uma sequência de transação com o fito de reduzir ou suprimir tributo. Esse nexos causal entre a artificialidade da personalidade jurídica e a operação em conjunta deve estar demonstrado, mesmo que mediante conjunto de provas indiciárias. Contudo, deve-se estabelecer que a pessoa jurídica ou física responsabilizada é partícipe direta e consciente da simulação.

[...]

Síntese conclusiva

40. De todo o exposto, conclui-se:

a) a responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou;

b.1) a responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição; deve-se comprovar o nexu causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo;

b.2) o mero interesse econômico, sem comprovação do vínculo com o fato jurídico tributário (incluídos os atos ilícitos a ele vinculados) não pode caracterizar a responsabilização solidária, não obstante ser indício da concorrência do interesse comum daquela pessoa no cometimento do ilícito;

b.3) são atos ilícitos que ensejam a responsabilidade solidária: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única ("grupo econômico irregular"); (ii) evasão e simulação e demais atos deles decorrentes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo);

c.1) não é a caracterização em si do grupo econômico que enseja a responsabilização solidária, mas sim o abuso da personalidade jurídica; os grupos econômicos formados de acordo com os Capítulos XX e XXI da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, em que há pleno respeito à personalidade jurídica de seus integrantes (mantendo-se a autonomia patrimonial e operacional de cada um deles), não podem sofrer a responsabilização solidária, salvo cometimento em conjunto do próprio fato gerador;

c.2) o grupo econômico irregular decorre da unidade de direção e de operação das atividades empresariais de mais de uma pessoa jurídica, a qual demonstra a artificialidade da separação jurídica de personalidade; esse grupo irregular realiza indiretamente o fato gerador dos respectivos tributos e, portanto, seus integrantes possuem interesse comum para serem responsabilizados;

c.3) uma variável para a criação do grupo irregular é a corriqueira situação de confusão patrimonial com o intuito de fraude a credores, principalmente a Fazenda Nacional; seu objetivo é não só a manipulação da ocorrência dos fatos geradores futuros, mas também ocultar os reais sócios do empreendimento e/ou esvaziar o patrimônio referente ao passivo tributário;

c.4) deve-se comprovar o cometimento do ilícito societário, mesmo que por prova indireta ou indiciária, pois mero interesse econômico no lucro não é passível de responsabilização solidária; não obstante, cabe observar que a distribuição disfarçada de lucros a que se referem os arts. 60 e 61 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, denota a existência de abuso de personalidade jurídica a caracterizar grupo econômico irregular;

d.1) não é o objetivo do presente Parecer Normativo proceder a um conceito fechado dos ilícitos tributários a ensejar a responsabilização solidária nem citá-los de forma exaustiva; a sua configuração demanda análise criteriosa no caso concreto. Entretanto, pode-se dizer que os ilícitos tributários que acarretam uma sanção, não só na esfera administrativa (como multas), mas também na penal, são ilícitos passíveis de responsabilização solidária;

d.2) os atos de evasão e simulação que acarretam sanção, não só na esfera administrativa (como multas), mas também na penal, são passíveis de responsabilização solidária, notadamente quando configuram crimes; casos típicos de ilícitos tributários são as condutas de sonegação, fraude (strictu

sensu) e conluio contidas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, bem como as condutas criminosas de que tratam os itens 27.3 e 27.4;

d.3) outro exemplo de responsabilização solidária é a ocorrência hipótese a que se refere o art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, cujo fato gerador demanda pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa; caso a sua ocorrência surja em decorrência de cometimento de ilícito tributário, há claro interesse comum da pessoa que efetua o pagamento (substituto tributário), de quem recebe (contribuinte) e, de quem, eventualmente, intermedeia a operação (conluio);

e.1) atrai a responsabilidade solidária a configuração do planejamento tributário abusivo na medida em que os atos jurídicos complexos não possuem essência condizente com a forma para supressão ou redução do tributo que seria devido na operação real mediante abuso da personalidade jurídica;

e.2) o planejamento tributário abusivo ora tratado é o que envolve diversas pessoas jurídicas existentes com o único fito de reduzir ou suprimir tributo; a personalidade jurídica não cumpre a função social esperada da empresa;

e.3) para a responsabilização solidária há que restar comprovado o abuso da personalidade jurídica cuja existência é fictícia ou utilizada para uma sequência de transação com o fito de reduzir ou suprimir tributo; esse nexo causal entre a artificialidade da personalidade jurídica e a operação conjunta deve estar demonstrado, mesmo que mediante conjunto de provas indiciárias;

e.4) deve-se estabelecer que a pessoa jurídica ou física responsabilizada é partícipe direto e consciente da simulação;

f.1) restando comprovado o interesse comum em determinado fato jurídico tributário, incluídos os ilícitos aqui tratados, a não oposição ao Fisco da personalidade jurídica existente apenas formalmente pode se dar nas modalidades direta, inversa e expansiva;

f.2) na direta, ocorre a clássica hipótese de desconsideração da personalidade para responsabilizar os seus sócios; para tanto, exige-se comprovação de sua ativa participação no ato vinculado ao fato jurídico tributário, incluído o ato ilícito a ele vinculado (vide item 15);

f.3) na inversa, imputa-se a responsabilidade solidária àquela pessoa jurídica por ato cometido por sócio ou outra sociedade controladora ou coligada; ocorre quando a pessoa jurídica apenas existe para utilização da sua fictícia personalidade por sócios ou administradores para fins de cometimento de ato vinculado ao fato jurídico tributário, inclusive ilícito;

f.4) na expansiva, a desconsideração não seria apenas para alcançar seus sócios formais, mas também aqueles ocultos, inclusive por intermédio de outras pessoas jurídicas (numa junção com a desconsideração inversa).

[...](grifos nossos)

88.3 Com efeito, extrai-se do parecer, relativamente à responsabilidade tributária solidária do artigo 124, inciso I, do CTN, que: **(i)** o responsável deve ter vínculo – de fato ou de direito – com o fato gerador ou com o sujeito passivo que o praticou; **(ii)** o exigido “interesse comum” deve residir no fato ou na relação jurídica relacionada ao fato jurídico tributário, não bastando o mero proveito econômico; **(iii)** ensejam a responsabilidade o cometimento de ato ilícito com abuso de personalidade jurídica envolvendo grupo econômico irregular, evasão fiscal ou planejamento tributário abusivo; e, **(iv)** o ato ilícito tem de ser praticado com dolo.

88.4 Ademais disso, como já dito, a expressão interesse comum é considerada vaga pela maior parte da doutrina, especialmente porque em inúmeras situações várias pessoas possuem

interesse na realização do fato jurídico tributário, sendo que a lei tributária elege uma delas como sujeito passivo.

88.5 De todo modo, em fraudes complexas é certa sua existência, nos termos do referido inciso I, desde que comprovada pelo Fisco a participação dos responsáveis na realização do fato gerador do tributo ou nos atos que nele resultaram.

88.6 Neste sentido, o já citado Parecer Normativo Cosit/RFB nº 04/2018, considera que *“(...) o interesse comum ocorre no fato ou na relação jurídica vinculada ao fato gerador do tributo. É responsável solidário tanto quem atua de forma direta, realizando individual ou conjuntamente com outras pessoas atos que resultam na situação que constitui o fato gerador, como o que esteja em relação ativa com o ato, fato ou negócio que deu origem ao fato jurídico tributário mediante cometimento de atos ilícitos que o manipularam. Mesmo nesta última hipótese está configurada a situação que constitui o fato gerador, ainda que de forma indireta (...)”*.

88.7 Entretanto, há necessidade de que a Autoridade Fiscal demonstre não apenas o interesse econômico dos responsáveis tributários, mas a participação deles, direta ou indireta, no fato gerador ou no ilícito relacionado.

88.8 No caso em apreço restou comprovado o vínculo da empresa responsável, SCG IV HOLDING S/A (sócia administradora da contribuinte), com o fato gerador, o interesse comum e o ato ilícito e doloso de planejamento tributário abusivo, conforme relata exhaustivamente o *“Termo de Verificação Fiscal”*, senão vejamos – v. cf. fls. 1713/1717:

5.1) Responsabilidade da SCG IV HOLDING S.A. (CTN, art. 124, I)

O art. 124, inciso I, do CTN determina que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Conforme o Parecer Normativo RFB nº 4, de 2018, “a norma de solidariedade albergada pelo art. 124 do CTN é uma espécie de responsabilidade tributária, apesar de o dispositivo legal estar localizado topograficamente entre as normas gerais previstas no capítulo de Sujeição Passiva e, por conseguinte, fora do capítulo específico que regula a responsabilidade tributária”. Sobre a expressão interesse comum, o referido parecer explica em seu item 13:

“o interesse comum ocorre no fato ou na relação jurídica vinculada ao fato gerador do tributo. É responsável solidário tanto quem atua de forma direta, realizando individual ou conjuntamente com outras pessoas atos que resultam na situação que constitui o fato gerador, **como o que esteja em relação ativa com o ato, fato ou negócio que deu origem ao fato jurídico tributário mediante cometimento de atos ilícitos que o manipularam**. Mesmo nesta última hipótese está configurada a situação que constitui o fato gerador, ainda que de forma indireta.” (Grifei)

Conforme já descrito, restou caracterizado o conluio, o ajuste doloso – entre a atuada, a SCG IVa Holding Ltda, a SCG IV Holding S.A. e os responsáveis tributários indicados neste termo – visando a fraude, nos termos do art. 73 da Lei nº 4.502, de 1964, para simular a confusão patrimonial entre investidora originária e investida com o objetivo de, artificialmente, induzir o fisco federal a acreditar que a incorporação da SCG IVa Holding Ltda daria à TÓPICO o direito de excluir do lucro real um ágio por rentabilidade futura (goodwill) decorrente da aquisição de participação societária da própria atuada.

Porém, o investidor originário é o SCG IV FIP, que foi substituído na estrutura do SOUTHERN CROSS GROUP: conforme ata da assembleia-geral extraordinária da SCG IV HOLDING S.A. realizada em **3 de novembro de 2020** (cópia às e-fls. 1.508/1.614), as ações dessa empresa foram transferidas para o IGLOO Fundo de Investimento em Participações Multiestratégia, CNPJ 39.247.917/0001-20, cujos cotistas também são os fundos canadenses DOMINO BRASSA OPERATING L.P., JUPITER SOUTH AMERICA INVESTMENTS L.P. e ZEUS LATIN AMERICA L.P. Ou seja, nas datas de ocorrência dos fatos narrados neste termo, era o SCG IV FIP o investidor originário. A alteração da propriedade das ações da SCG IV HOLDING S.A. para outro fundo de investimento do SOUTHERN CROSS GROUP, em data posterior à ocorrência das operações societárias e dos fatos geradores tratados neste termo, não modifica a fundamentação da atuação.

Observe-se que, a partir da incorporação de SCG IVa Holding Ltda pela TÓPICO, **SCG IV HOLDING S.A. passou a controlar diretamente a atuada**, sendo beneficiária direta da confusão patrimonial simulada que originou a exclusão indevida do lucro real da TÓPICO. Nos anos-calendário 2017 e 2018 houve apuração de lucro contábil, conforme e-LALUR às e-fls. 1.306/1.318 e 1.399/1.411 e demonstrações financeiras às e-fls. 1.615/1.620 e 1.626. Esses lucros contábeis converteram-se em prejuízo fiscal por conta da fraude na exclusão do ágio. **E esses lucros foram distribuídos sem tributação de IRPJ e CSLL também por causa da mencionada fraude**, cujo ato final foi a incorporação de empresa-veículo SCG IVa HOLDING LTDA pela atuada.

Observe-se que, de acordo com as demonstrações de 2018 (e-fl. 1.626) foi registrado um lucro líquido do exercício de **R\$ 13,099 milhões em 2017 e de R\$ 14,936 milhões em 2018**. Levando-se em conta que a SCG IV HOLDING S.A. pertence ao SOUTHERN CROSS GROUP, que arquitetou a fraude relativa ao ágio aqui tratado e possuía ações correspondentes a 70% do controle da atuada, a referida empresa detinha o domínio das operações e foi beneficiada diretamente pela simulação.

Recorde-se que a SCG IV HOLDING S.A. era uma empresa de capital social de R\$ 1.000 até 29 de janeiro de 2015, quando recebeu R\$ 148.701.142,03 do SCG IV FIP a título de integralização de capital. No mesmo dia, a sociedade anônima repassou R\$ 156.049.018,00 para a empresa-veículo SCG IVa Holding LTDA, para a integralização de 156.049.018 cotas, com o valor unitário de R\$ 1,00, de acordo com os itens oitavo e nono da 2ª alteração contratual da

empresa limitada (cópia às e-fls. 1.178/1.187). Ou seja, a SCG IV HOLDING S.A. teve participação ativa na fraude estruturada pelo SOUTHERN CROSS GROUP.

Por meio de seu então diretor-presidente ANGEL JOSE URIBE, a SCG IV HOLDING S.A. simulou um adiantamento para futuro aumento de capital da SCG IVa Holding LTDA. A 3ª alteração do contrato social da SCG IVa Holding Ltda (cópia às e-fls. 1.188/1.221) informa que a suposta dívida com a SCG IV HOLDING S.A. – decorrente do adiantamento para futuro aumento de capital simulado, **no valor de R\$ 100 milhões**, em que não houve qualquer transferência de dinheiro nem compromisso prévio, formal e irrevogável assinado entre as duas empresas, conforme já explicado – foi “transformada” em integralização de capital da limitada. Também por meio de seu então diretor-presidente ANGEL JOSE URIBE, a SCG IV HOLDING S.A. participou da operação que simulou a confusão patrimonial entre a suposta investidora e a investida, conforme ata da assembleia-geral extraordinária da TÓPICO, com data de 30 de março de 2015 (cópia às e-fls. 314/327), que aprovou a incorporação da SCG IVa Holding LTDA pela TÓPICO.

Além disso, a própria SCG IV Holding S.A. foi quem pagou aos vendedores o valor parcelado relativo à operação de compra das ações da TÓPICO (R\$ 138.575.685,16, entre janeiro de 2018 e dezembro de 2019), conforme planilha apresentada pela própria atuada e anexada por meio do termo de e-fl. 724. Segundo o artigo 1.116 do Código Civil, a obrigação de pagar os vendedores das ações da TÓPICO deveria ter sido assumida pela própria TÓPICO, incorporadora de SCG IVa Holding LTDA.

Assim, o fato de a SCG IV Holding S.A. ter arcado com o pagamento dos valores parcelados também comprova que a utilização e a incorporação da empresa-veículo na operação de compra das ações da TÓPICO teve como objetivo simular o atendimento às exigências do art. 22 da Lei nº 12.973, de 2014, para a exclusão mensal do ágio por rentabilidade futura originado na aquisição do controle da TÓPICO pelo SOUTHERN CROSS GROUP.

Por todo o exposto, a SCG IV HOLDING S.A. teve interesse direto nas situações que simularam os fatos geradores do benefício concedido pelo artigo 22 da Lei nº 12.973, de 2014 – a exclusão mensal de saldo do ágio por rentabilidade futura existente na contabilidade na data da aquisição da participação societária – pois teve relação ativa com os atos que deram origem ao fato jurídico tributário mediante cometimento de atos ilícitos que o manipularam, conforme Parecer Normativo RFB nº 4, de 2018. O item 14.2 do referido parecer está transcrito a seguir:

“14.2. Na linha aqui adotada, ocorrendo atuação conjunta de diversas pessoas relacionadas a ato, a fato ou a negócio jurídico vinculado a um dos aspectos da

regra-matriz de incidência tributária (principalmente mediante atuação ilícita), está presente o interesse comum a ensejar a responsabilização tributária solidária, conforme preconizado por Araújo, Conrado e Vergueiro:

Por esse entendimento, haveria uma extensão da interpretação a ser dada ao interesse comum, tomando como presente **se houver a realização conjunta do fato jurídico tributário ou na hipótese de comprovação da atuação com fraude ou conluio.**

(...)

Sem prejuízo dessas colocações, é preciso admitir: como a expressão "interesse comum" é, em si, vaga (e, por conseguinte, abrangente), seria possível entendê-la a partir de outros critérios - como os que governam, nos termos do art. 50 do Código Civil, a desconsideração da personalidade jurídica; "interesse comum", nesse contexto, poderia decorrer (i) da "identidade de controle na condução dos negócios" (definido pela identidade do corpo diretivo de empresas envolvidas em situação de afirmado "grupo de fato"), (ii) da "confusão patrimonial" (outro elemento de referência comum nos casos de grupo de fato) e (iii) **da detecção de eventual fraude (derivada, por exemplo, da ocultação ou da simulação de negócios jurídicos**" (Grifei)

O conluio também restou caracterizado pela participação da atuada, da SCG IV HOLDING S.A. e da SCG IVa HOLDING LTDA para simular uma confusão patrimonial entre a suposta investidora e a investida. Ressalte-se que, como descrito anteriormente, foi comprovada a ação conjugada das três empresas nas situações que simularam a configuração do fato gerador do direito ao uso do benefício concedido pelo art. 22 da Lei nº 12.973, de 2014, por meio: a) das transferências de valores para simular que a SCG IVa HOLDING LTDA seria a entidade que suportou o ônus da aquisição da participação na TÓPICO; b) **da simulação de um adiantamento para futuro aumento de capital feita por SCG IV HOLDING S.A. e SCG IVa Holding Ltda** para que, de modo artificial, a limitada pudesse justificar, de maneira irregular, que teria condição de suportar o preço de aquisição assumido frente aos vendedores relativo à participação na atuada, sendo que a empresa-veículo foi incorporada pela TÓPICO antes de arcar com essa dívida, a qual não tinha lastro patrimonial para pagar; c) **da incorporação da empresa-veículo SCG IVa Holding Ltda.**, que não foi a investidora originária nem arcou com os custos de aquisição das ações da TÓPICO, **pela atuada, com o aval da SCG IV HOLDING S.A.**

Desse modo, pela participação direta na fraude e por se beneficiar diretamente desta, a SCG IV HOLDING S.A. é responsável solidária pelo crédito tributário relativo a este termo, por interesse comum nas situações que constituíram o fato gerador da obrigação principal, conforme o art. 124, inciso I, do CTN e Parecer Normativo RFB nº 4, de 2018.

6) DA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS

Tendo em vista, conforme exposto acima, a identificação de fatos que, em tese, configuram crime contra a ordem tributária, nos termos dos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 1990, foi formalizada representação fiscal para fins penais no processo nº 15746.720918/2022-46, conforme art. 2º, inciso I, da Portaria RFB nº 1.750, de 2018.

88.9 Com efeito, verifica-se que a pessoa jurídica SCG IV HOLDING S/A praticou a conduta dolosa exigida pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 04/2018 e pelo artigo 124, inciso I, do CTN.

88.10 Assim sendo, ficou comprovado/demonstrado "interesse comum" no fato ou na relação jurídica relacionada ao fato jurídico tributário, vez que não basta a constatação do mero proveito econômico.

88.11 Neste sentido, seguem algumas decisões deste egrégio Conselho a respeito do tema:

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012, 2013

RECURSO DE OFÍCIO. CRÉDITO EXONERADO. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 103. LIMITE DE ALÇADA. PORTARIA MF Nº 02/2023.

Nos termos do artigo 34, inciso I do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com redação dada pela Lei nº 9.532/1997, a autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda.

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

O artigo 1º da Portaria MF nº 02/2023 preceitua que o limite de alçada para fins de cabimento do recurso de ofício é de R\$ 15.000.000,00, de modo que o recurso será conhecido nas hipóteses em que a exoneração do sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa ultrapassar o referido limite.

RECURSO DE OFÍCIO. DILIGÊNCIA. CONSTATAÇÃO DE LANÇAMENTO EM DUPLICIDADE. EXONERAÇÃO.

A constatação, inequívoca, de que os créditos tributários constituídos encontram-se sendo cobrados em duplicidade impõe a sua exoneração.

RECURSO DE OFÍCIO. IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA.

Devem ser excluídos da incidência de IRRF os pagamentos comprovados por documentação hábil e idônea.

AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO VÁLIDA. COMPARECIMENTO ESPONTÂNEO. INEXISTÊNCIA NULIDADE.

Ainda que a intimação do lançamento tributário não tenha sido realizada nos estritos termos do artigo 23 do Decreto nº 70.235/72, o comparecimento espontâneo do contribuinte aos autos para apresentar a impugnação possui o condão de suprir a ausência de intimação válida, aplicando-se subsidiariamente o artigo 239, § 1º do Código de Processo Civil.

PRELIMINAR. ALEGAÇÃO DE NULIDADE. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 171.

O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF constitui-se em mero instrumento de controle criado pela Administração Tributária e, por isso mesmo, quaisquer irregularidades em sua emissão, alteração ou prorrogação não ensejam a nulidade do lançamento tributário, bem como não acarreta nulidade do lançamento a ciência do auto de infração após o prazo de validade do MPF.

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.

ALEGAÇÃO PRELIMINAR. DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DO ARTIGO 173, I DO CTN. ENTENDIMENTO FIXADO NO RECURSO ESPECIAL Nº 973.733/SC. TEMA REPETITIVA Nº 163. ARTIGO 62, § 2º DO RICARF. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 72. DECADÊNCIA NÃO RECONHECIDA.

Ao apreciar o Recurso Especial nº 973.733/SC, o Superior Tribunal de Justiça - STJ fixou a tese do Tema Repetitivo nº 163 no sentido de que “o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.”

De acordo com o artigo 62, § 2º do Regimento Interno do CARF - RICARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos artigos

1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

ALEGAÇÃO PRELIMINAR. LANÇAMENTO. ERRO DE ERRO MATERIAL NA APURAÇÃO DOS TRIBUTOS LANÇADOS. IRPJ. CSLL. PIS. COFINS. GRUPO ECONÔMICO DE FATO. UNICIDADE EMPRESARIAL. EMPRESAS INEXISTENTES DE FATO. CONFUSÃO PATRIMONIAL E FINANCEIRA.

O cerne da questão é se seria correto atribuir todas os lançamentos a uma das empresas do grupo econômico, que embora existam formalmente, a Autoridade Fiscal constatou em diligência que elas foram constituídas por interpostas pessoas, não foram localizadas nos endereços fornecidos ao Fisco, não tinham capacidade operacional, e a confusão patrimonial encontrada teria sido de tal monta que impossibilitou não só a identificação do patrimônio de cada pessoa jurídica, mas também a individualização dos fatores de produção associados a cada uma delas, de modo que entendeu que constituíam um grupo econômico de fato. Pelo fato de ter constatado a inexistência de fatos das empresas, a Autoridade Fiscal entendeu que imputar os lançamentos contra aquelas pessoas inexistentes de fato, constatado nas diligências e reconhecidas pelo próprio Poder Judiciário como empresas “de fachada”, seria coadunar com as simulações e fraudes perpetradas pelo grupo econômico. E por isso, a Autoridade Fiscal imputou ao Recorrente, que detêm o maior patrimônio do grupo econômico, a sujeição passiva como contribuinte para responder pelos créditos tributários do grupo econômico. Por se tratar de grupo econômico de fato, com comprovação da confusão patrimonial e financeira, correta a atribuição de contribuinte a empresa do grupo que dispõe de capacidade econômica para satisfazer o crédito tributário apurado.

ALEGAÇÃO PRELIMINAR. ERRO MATERIAL NO LANÇAMENTO INDEVIDA UTILIZAÇÃO DO PERCENTUAL DE 32%. LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. INOCORRÊNCIA.

A base de cálculo obtida pela aplicação dos percentuais de presunção, foi apurada de acordo com a atividade operacional exercida pela pessoa jurídica, tendo sido devidamente aplicados o percentual de 32% para receitas de aluguel e de 8% para receita de incorporação imobiliária.

GRUPO ECONÔMICO DE FATO. CARACTERIZAÇÃO. MITIGAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA.

A ausência de limites formalmente estabelecidos entre empresas que exercem atividades em cooperação no curso da cadeia produtiva, associada à ausência de clareza material entre o que é individual e o que é comum, dá ensejo à caracterização de um grupo econômico de fato.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS E/OU SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU SUA CAUSA.

Sujeitam-se à incidência do imposto de renda retido na fonte a pessoa jurídica que efetuar o pagamento e, devidamente intimada, deixar de identificar beneficiário ou não comprovar a operação ou a causa do pagamento efetuado.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013

EXTRAPOLAÇÃO DE LIMITE DE RECEITA EM ANO ANTERIOR. FALTA DE APRESENTAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. INDEFERIMENTO DE PRORROGAÇÃO DE PRAZO PARA ATENDIMENTO NÃO É MOTIVO PARA NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Houve arbitramento do lucro em relação aos anos-calendário de 2012 e 2013 porque a receita do grupo econômico no ano-calendário de 2011 ultrapassou R\$ 48.000.000,00 e intimada a apresentar a escrituração contábil e o LALUR, o contribuinte não os apresentou. Apesar de questionar a consolidação das receitas do grupo econômico, o contribuinte não questionou o montante consolidado, portanto, o resultado não poderia ser apurado pelo lucro presumido nos anos-calendário de 2012 e 2013. Em relação ao indeferimento da prorrogação de prazo para apresentação da escrituração, apesar de entender que o prazo originariamente concedido não seria suficiente para atender ao requerido pela Fiscalização numa situação normal, o fato é que a contribuinte não apresentou uma data para a apresentação do que foi requerido, mas requereu prazo para “estipulação do prazo” que entregaria a escrituração solicitada. Além disso, o histórico de não colaboração com a Fiscalização no atendimento de intimações justifica o indeferimento do pedido de prorrogação de prazo.

AUTO DE INFRAÇÃO. CRÉDITOS DECLARADOS EM DCTF. DESCABIMENTO.

É incabível a realização de lançamento de ofício, formalizado em auto de infração, para constituição e cobrança de crédito tributário relativo a valores que estavam declarados anteriormente em DCTF. Os valores que foram confessados em DCTF e que não tenham sido excluídos na apuração dos tributos, tanto na diligência fiscal, quanto pela DRJ devem ser excluídos na apuração dos tributos devidos.

que haja o comportamento previsto no critério material da multa de ofício, revestido, ainda, de ação dolosa, sendo que o dolo deve ser comprovado de forma a afastar qualquer dúvida razoável quanto à sua existência, daí por que a autoridade deve demonstrar que a conduta do sujeito passivo só ganha sentido à luz de uma finalidade ilícita.

APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. ARTIGO 106, INCISO III, ALÍNEA “C” DO CTN. MULTA QUALIFICADA. PATAMAR 100%. ARTIGO 14 DA LEI Nº 14.689/2023.

De acordo com o artigo 106, inciso III, alínea “c” da Lei nº 5.172, de 1966, a lei se aplica a ato ou fato pretérito não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

O montante da multa em autuação fiscal, inscrito ou não em dívida ativa da União, que exceda a 100% (cem por cento) do valor do crédito tributário apurado deve ser cancelado, mesmo que a multa esteja incluída em programas de refinanciamentos de dívidas, sobre as parcelas ainda a serem pagas que pelas referidas decisões judiciais sejam consideradas confisco ao contribuinte.

MULTA DE OFÍCIO. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E/OU ILEGALIDADE. CARÁTER CONFISCATÓRIO. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 2.

É vedado aos órgãos de julgamento no âmbito do processo administrativo fiscal afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA CALCULADOS COM BASE NA TAXA SELIC. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

SUJEIÇÃO PASSIVA. IMPUTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 124, I., DO CTN. INTERESSE COMUM. CARACTERIZAÇÃO.

O fundamento apontado para a sujeição passiva solidárias das pessoas físicas foi a atuação em conjunto na formação do grupo econômico de fato, com o fim de buscar a encomia indevida de tributos e a blindagem patrimonial. A Autoridade Fiscal relata que, de acordo com documentos que constam nos autos (contratos sociais, respostas às intimações, contratos de mútuo, procurações, e etc.) a administração do grupo econômico era feita em conjunto pessoas físicas, integrantes de um grupo familiar, e apesar da aparência formal das empresas, as evidências comprovariam que o sujeito passivo e seus sócios criaram uma estrutura fraudulenta, com a utilização de interpostas pessoas (“laranjas”) e pessoas jurídicas inexistentes (“de fachada”) com o objetivo de fraudar execuções fiscais e utilizar-se de benefícios tributários indevidos. Pelo que constam das robustas provas apresentadas pela Fiscalização, não resta dúvida que a estrutura utilizada pelo grupo econômico, com a constituição de empresas apenas com o fim de burlar decisões judiciais e utilizar-se indevidamente de tributação mais favorecida pelo fracionamento da receita, não poderia ser realizadas sem o concurso das pessoas físicas arroladas como responsáveis tributários solidários.

SUJEIÇÃO PASSIVA. IMPUTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 135, III, DO CTN. ALEGAÇÃO GENÉRICA FALTA DE INDIVIDUALIZAÇÃO DOS ATOS. NÃO CARACTERIZAÇÃO DA RESPONSABILIDADE.

Apesar das pessoas físicas figurarem como sócias de empresas integrantes do grupo econômico, a Autoridade fiscal não comprovou a atuação individual daquelas pessoas no ilícito, tendo apenas afirmado, de forma genérica, que os administradores das empresas teriam pessoas jurídicas inexistentes de fato, mas não apresentou atos de gestão por aquelas pessoas físicas. (Acórdão nº 1302-007.149. 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Sessão do dia 11 de junho de 2024)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

DECADÊNCIA. ARTIGO 173, I DO CTN. COMPROVAÇÃO. DOLO. FRAUDE. SIMULAÇÃO. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 72

O prazo decadencial previsto no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional deve ser aplicado apenas em relação aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o direito de antecipar o pagamento e desde que não haja a comprovação de dolo, fraude ou simulação Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

ALEGAÇÃO DE NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO. AUSÊNCIA DE PRETERIÇÃO AO DIREITO DE DEFESA. NÃO CONF.

As Decisões em que a Autoridade julgadora *a quo* analisa as alegações formuladas na Impugnação que, em tese, são capazes de infirmar a conclusão adotada pelo julgador não devem ser considerada nulas por preterição ao direito de defesa.

ALEGAÇÃO DE NULIDADE DE INTIMAÇÃO. INTIMAÇÃO EM ENDEREÇO DIVERSO. AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO PESSOAL. COMPARECIMENTO ESPONTÂNEO. PREJUÍZO NÃO CONFIGURADO.

No âmbito do processo administrativo fiscal, as intimações dos atos processuais são realizadas, usualmente, pessoalmente, por via postal com Aviso de Recebimento - AR ou por meio eletrônico, sendo que, tendo em vista que não há ordem de preferência entre as modalidades ordinárias - pessoal, postal ou eletrônica -, o agente poderá optar por quaisquer delas e apenas quando restar improficuo uma das modalidades ordinárias é que utilizará a modalidade editalícia.

O dever legal do contribuinte em manter o seu endereço junto à Administração Tributária sempre atualizado consiste, pois, em obrigação acessória que, enquanto tal, decorre da “*legislação tributária*”, que, aliás, “*compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes*”, nos termos do que estabelece o artigo 96 do Código Tributário Nacional.

Não haverá qualquer nulidade nas hipóteses em que as intimações são realizadas por via postal e são enviadas aos endereços que constam nos cadastros da RFB, nos termos do artigo 23 do Decreto nº 70.235/72.

ALEGAÇÃO DE NULIDADE. PRETERIÇÃO AO DIREITO DE DEFESA. CIÊNCIA DAS INFORMAÇÕES NECESSÁRIAS PARA A BOA COMPREENSÃO DAS RAZÕES FÁTICAS E JURÍDICAS RELATIVAS ÀS EXIGÊNCIAS TRIBUTÁRIAS. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA ATENDIDOS.

Não há que se falar em nulidade com fundamento no artigo 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72 nas hipóteses em que as informações necessárias para a boa compreensão das razões fáticas e jurídicas relativas às exigências tributárias discutidas restam expostas, de forma clara, nos documentos que são devida e regularmente encaminhados aos responsáveis quando da realização das respectivas intimações.

PEDIDO ALTERNATIVO DE CONVERSÃO EM DILIGÊNCIA. LIVRE CONVENCIMENTO MOTIVADO DO JULGADOR.

Cabe ao contribuinte colacionar aos autos todas as provas e documentos que no seu entendimento possam comprovar a veracidade de suas alegações. A atuação de ofício por parte da Autoridade julgadora ao determinar a realização de diligências que entender necessárias tem por escopo de complementação ou obtenção de esclarecimentos sobre as provas que já foram trazidas aos autos pelos sujeitos passivos, de modo que, mesmo em observância ao Princípios da Verdade Material, a Autoridade julgadora não pode substituir os sujeitos da relação e invocar para si a responsabilidade no que diz com a produção probatória em favor do sujeito passivo.

ALEGAÇÃO DE NULIDADE. AUTORIDADE INCOMPETENTE. ILEGITIMIDADE DO AUDITOR FISCAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. ARTIGO 6º, I, “a” DA LEI Nº 10.593/2002. ARTIGOS 121 E 142 DO CTN.

De acordo com o artigo 6º, inciso I, alínea “a” da Lei nº 10.593/2002, o Auditor Fiscal é competente para constituir o crédito tributário mediante o lançamento.

A determinação do sujeito passivo enquadra-se dentro da competência do Auditor Fiscal que, portanto, deverá eleger, de forma obrigatória e vinculada à Lei, os contribuintes e os eventuais responsáveis, nos termos dos artigos 121 e 142 do CTN.

O Auto de infração lavrado por autoridade competente em conformidade com a legislação de regência e o julgamento proferido por Delegacia de julgamento competente devem ser considerados válidos.

ALEGAÇÃO DE NULIDADE. INTIMAÇÃO. PRORROGAÇÃO DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 171.

O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF constitui-se em mero instrumento de controle criado pela Administração Tributária e, por isso mesmo, quaisquer irregularidades em sua emissão, alteração ou prorrogação não ensejam a nulidade do lançamento tributário, bem como não acarreta nulidade do lançamento a ciência do auto de infração após o prazo de validade do MPF. Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.

ALEGAÇÃO DE NULIDADE. PRETERIÇÃO AO DIREITO DE DEFESA. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ATO ADMINISTRATIVO. PRESSUPOSTO DE EXISTÊNCIA. MOTIVAÇÃO ADEQUADA À REALIDADE DOS FATOS E DO DIREITO. ATO-NORMA VÁLIDO.

O instituto do lançamento tributário se enquadra na categoria dos atos administrativos e, enquanto tal, sua identidade estrutural é composta por elementos e pressupostos de existência, os quais, em conjunto, equivalem aos requisitos necessários para que o ato possa ser considerado como integrante do sistema jurídico, enquadrando-se, portanto, na espécie “ato administrativo”, inserindo-se aí os pressupostos do motivo e da motivação do ato-norma de lançamento.

Nas hipóteses em que a motivação do lançamento é adequada à realidade dos fatos e do direito o ato-norma de lançamento será válido, não havendo se cogitar, aqui, da nulidade do auto de infração, já que os motivos que ensejaram a apuração de omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas não se confundem com os motivos que implicam na apuração de omissão de rendimentos caracterizada pelos depósitos de origem não comprovada.

PRELIMINAR. NULIDADE. ILEGALIDADE DIRETA E POR DERIVAÇÃO DAS PROVAS. ÂMBITO CRIMINAL E ÂMBITO ADMINISTRATIVO FISCAL. INSTÂNCIAS INDEPENDENTES. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. COMPROVAÇÃO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR E DO ILÍCITO. ELEMENTOS FÁTICO-JURÍDICOS CONSTITUÍDOS NO BOJO DO PROCEDIMENTO FISCALIZATÓRIO.

As esferas criminal e administrativo-fiscal são, via de regra, instâncias independentes e autônomas entre si, sendo que, em determinados casos em que as situações fáticas são idênticas, as provas são compartilhadas e transportadas da esfera penal para o âmbito do processo administrativo fiscal, mas apenas nas hipótese em que, no âmbito penal, sobrevier decisão judicial, com trânsito em julgado, considerando a ilicitude da produção das provas ou a irregularidade do seu transporte de um processo para o outro para fins de instrução do processo tributário é que essa decisão repercutirá, inevitavelmente, no processo administrativo fiscal, já que a vedação de utilização de provas ilícitas atinge todo e qualquer processo no direito brasileiro.

ALEGAÇÃO DE NULIDADE. QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. COMPROVAÇÃO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR NO BOJO DO PROCEDIMENTO FISCALIZATÓRIO.

As provas que lastreiam e dão substrato fático ao Auto de Infração foram produzidas pela própria autoridade atuante no bojo do procedimento fiscalizatório e, por si só, sustentam o lançamento no todo, independentemente das provas que foram colhidas no âmbito criminal, as quais, aliás, foram, por força de decisão judicial, regularmente compartilhadas com a Receita Federal, não havendo se falar, portanto, na nulidade do lançamento por suposta quebra de sigilo bancário.

REQUISIÇÃO DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA (RMF). ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO A DIREITOS FUNDAMENTAIS. SIGILO BANCÁRIO. DIREITO À INTIMIDADE. EXAME DE EXTRATOS BANCÁRIOS. DESNECESSIDADE DE AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. NULIDADE DO PROCEDIMENTO. INOCORRÊNCIA.

Não há qualquer violação às garantias constitucionais do sigilo bancário e da privacidade nas hipóteses em que a autoridade fiscal, em absoluta observância às normas de regência e sob o amparo da Lei, solicita, diretamente às instituições Financeiras (RMF), a apresentação de movimentações e registros bancários dos contribuintes, não havendo se falar aí na necessidade de autorização judicial para tanto.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, INCISO I, DO CTN. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS NO QUADRO SOCIAL. INTERESSE COMUM. CABIMENTO.

Nos termos do artigo 124, inciso I do CTN, a imposição de responsabilidade tributária em razão do interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação tributária é cabível quando restar demonstrado que o responsabilizado ostentava a condição de sócio de fato da autuada, administrando-a em nome das interpostas pessoas que integravam o quadro social da pessoa jurídica.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, DO CTN. ADMINISTRADOR DE FATO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE PESSOAS. CABIMENTO.

Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do artigo 135, inciso III do CTN quando restar demonstrado, a partir do conjunto de elementos fáticos convergentes, que os responsabilizados ostentavam a condição de administradores de fato da autuada, bem como que houve a interposição fraudulenta de pessoa(s) em seu quadro societário.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. APLICAÇÃO CONCORRENTE DOS ARTS. 124, I, E 135, III, DO CTN. POSSIBILIDADE.

Não se vislumbra qualquer óbice à imputação de responsabilidade tributária quanto a aplicação, de forma concorrente e conjunta, dos artigos 124, inciso I, e 135, inciso III do Código Tributário Nacional.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. CARÁTER CONFISCATÓRIO. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. APLICAÇÃO. HIPÓTESES LEGAIS. FRAUDE. MOTIVOS APURADOS E COMPROVADOS. COMPROVAÇÃO DO DOLO. STANDARD PROBATÓRIO EXIGIDO. CONDUTA INFRATORA QUE SÓ GANHA SENTIDO À LUZ DE UMA FINALIDADE ILÍCITA.

Para que a multa qualificada seja aplicada, é necessário que haja o comportamento previsto no critério material da multa de ofício, revestido, ainda, de ação dolosa, sendo que o dolo deve ser comprovado de forma a afastar qualquer dúvida razoável quanto à sua existência, daí por que a autoridade deve demonstrar que a conduta do sujeito passivo só ganha sentido à luz de uma finalidade ilícita.

APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. ARTIGO 106, INCISO III, ALÍNEA “C” DO CTN. MULTA QUALIFICADA. PATAMAR 100%. ARTIGO 14 DA LEI Nº 14.689/2023.

De acordo com o artigo 106, inciso III, alínea “c” da Lei nº 5.172, de 1966, a lei se aplica a ato ou fato pretérito não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

O montante da multa em autuação fiscal, inscrito ou não em dívida ativa da União, que exceda a 100% (cem por cento) do valor do crédito tributário apurado deve ser cancelado, mesmo que a

multa esteja incluída em programas de refinanciamentos de dívidas, sobre as parcelas ainda a serem pagas que pelas referidas decisões judiciais sejam consideradas confisco ao contribuinte.

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA CALCULADOS COM BASE NA TAXA SELIC. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (**Acórdão nº 1302-007.055**. 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Sessão do dia 15 de março de 2024)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010

PRELIMINAR. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

As alegações de nulidade são improcedentes quando a autuação se efetivou dentro dos estritos limites legais, com descrição clara e precisa dos fatos a amparar lançamento, sendo facultado ao contribuinte e responsáveis solidários, o exercício do contraditório e da ampla defesa.

IRPJ. ARBITRAMENTO. VALORES DECLARADOS AO FISCO ESTADUAL NÃO APRESENTAÇÃO/APRESENTAÇÃO PARCIAL. DESCONSIDERAÇÃO DE DOCUMENTOS CONTÁBEIS E COMERCIAIS. PROCEDÊNCIA.

O arbitramento é forma de apuração do lucro, com a aplicação de um percentual preferencialmente sobre a receita bruta conhecida, que pode ser, como neste caso, a receita omitida. É técnica legal de apuração válida do lucro do IRPJ e da CSLL, nos casos previstos na legislação. Ademais, a apuração com base nas informações prestadas pelo contribuinte ao fisco estadual constitui meio válido para o arbitramento de lucro e apuração de receitas omitidas.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2010

MULTA AGRAVADA. NÃO APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL / APRESENTAÇÃO PARCIAL DA DOCUMENTAÇÃO. MOTIVAÇÃO PARA O ARBITRAMENTO DO LUCRO. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO FISCO. SÚMULA CARF Nº 96.

O agravamento da penalidade só se mostra possível quando presentes (ou ausentes) atos do fiscalizado no sentido de tolher ou obstruir o procedimento fiscal de forma contumaz. Tendo o contribuinte, de uma forma ou outra, integral ou parcialmente, na data fixada ou após esta, apresentado, o que lhe foi exigido e contribuído para que a ação fiscal se desenrolasse e chegasse ao final, descabe o agravamento da multa. Outrossim, também não cabe o agravamento da multa de ofício quando os fatos indicados como base para a exasperação da penalidade já foram base para o arbitramento dos lucros. Aplicação da Súmula CARF nºs 96 .

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

São solidariamente obrigadas as pessoas físicas e jurídicas que tenham, comprovadamente, interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária, na linha do que dispõe o artigo 124, I, do CTN.

JUROS DE MORA SELIC. INCIDÊNCIA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. (PRINCIPAL + MULTA DE OFÍCIO)

A aplicação da taxa de juros Selic para corrigir o crédito tributário lançado decorre de expressa disposição legal, inexistindo ilegalidade ou inconstitucionalidade na sua aplicação. Observância da

Sumula nº 4 do CARF. Sobre a multa de ofício lançada parcela esta que integra o crédito tributário incidem juros de mora à taxa SELIC. Precedentes do STJ e da CSRF.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ano-calendário: 2010

REFLEXOS. PIS / COFINS. EXCLUSÃO. VALOR DESTACADO EM NOTA.

O Egrégio Sodalício fixou em sede de Embargos no RE n. 574.706/PR que o valor do ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições é o destacado em nota, o que foi acatado pela Procuradoria da Fazenda, conforme Parecer SEI nº 7698/2021/ME.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

Tratando-se de lançamentos reflexos, aplica-se a decisão prolatada no lançamento matriz às demais exigências.

APLICAÇÃO DO ART. 114 § 12º, INC. I DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. DECLARAÇÃO DE CONCORDÂNCIA COM OS FUNDAMENTOS DA DECISÃO RECORRIDA. FACULDADE DO JULGADOR.

Plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que a Recorrente não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida. (**Acórdão nº 1402-007.010**. 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Sessão do dia 16 de julho de 2024)

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2013

NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

Não há nulidade dos autos de infração, diante da inexistência de afronta ao art. 142 do CTN e art. 10 do Decreto nº 70.235/72. Postos o correto enquadramento legal, a completa descrição dos fatos aptos a permitir a identificação da infração imputada, bem como estando presentes nos autos todos os documentos que serviram de base para a autuação, não há qualquer cerceamento de defesa.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2013

DECADÊNCIA. FRAUDE. PRAZO. Diante da caracterização de conduta fraudulenta, com a consequente qualificação da multa de ofício, a decadência rege-se pelo artigo 173, inciso I, do CTN.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

Cabe a atribuição de responsabilidade solidária àqueles que tiverem interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária apurada, nos termos do art. 124, inciso I, do CTN.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, DO CTN. INFRAÇÃO À LEI. CABIMENTO.

Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão da prática de atos com infração de lei, nos termos do art. 135, III, do CTN.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. APLICAÇÃO CONCORRENTE DOS ARTS. 124, I, E 135, III, DO CTN. POSSIBILIDADE.

Não há óbice à imputação de responsabilidade tributária aplicando-se, de forma concorrente os arts. 124, I, e 135, III, do CTN.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CONDUTA DOLOSA.

Verificada pelo agente fiscal a conduta dolosa de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, é imperiosa a aplicação da multa qualificada, nos termos da Lei. Reconhece-se, por força da aplicação do princípio da retroatividade benigna, a necessidade de redução do percentual de qualificação para 100%, nos termos do disposto na Lei nº 14.689/2023.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2013

OPERAÇÃO CAMBIAL FRAUDULENTA. IMPORTAÇÕES INEXISTENTES. INCIDÊNCIA.

Incide o IRRF sobre remessas ao exterior de valores decorrentes de operações cambiais fraudulentas baseadas em operações de importação inexistentes, haja vista restar caracterizada a hipótese legal de pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa, nos termos do art. 61 da Lei nº 8.981/95. (Acórdão nº 1401-007.321. 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão do dia 11 de junho de 2024)

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/10/2018

AUTO DE INFRAÇÃO. REDUÇÃO DO IMPOSTO MEDIANTE UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS INEXISTENTES. NOTAS FISCAIS CORRESPONDENTES A AQUISIÇÕES NÃO REALIZADAS. DOLO CARACTERIZADO. MULTA QUALIFICADA.

Caracteriza fraude, ensejando o lançamento de ofício do IPI com aplicação da multa qualificada limitada a 100%, a redução do Imposto mediante a utilização de notas fiscais de fato inexistentes, cujos créditos são glosados porque correspondentes a entradas que de fato não existiram.

MULTA REGULAMENTAR. APROVEITAMENTO DE NOTAS FISCAIS QUE NÃO CORRESPONDEM A EFETIVA SAÍDA OU EFETIVA ENTRADA. RIPI/2010, ART. 572, II. PENALIDADE IGUAL AO VALOR COMERCIAL DA MERCADORIA.

Nos termos do art. 572, II, do Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 2010, aplica-se a multa isolada equivalente ao valor das mercadorias a quem emitir nota fiscal que não corresponda à saída efetiva de produto nela descrito ou, em proveito próprio, utiliza nota fiscal de entrada relativa à operação que efetivamente não ocorreu.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. ART. 124, I, DO CTN. FRAUDE COMPROVADA EM RELAÇÃO AO CONTRIBUINTE. PARTICIPAÇÃO NA REALIZAÇÃO DO FATO GERADOR OU NA FRAUDE NÃO COMPROVADA. SOLIDARIEDADE NÃO CARACTERIZADA.

A solidariedade de fato, prevista no art. 124, I, do Código Tributário Nacional, atinge a pessoa física ou jurídica que tenha interesse comum na situação que dá origem à obrigação tributária, sendo necessário no entanto que a fiscalização comprove, além do interesse econômico, a participação da pessoa a ser responsabilizada na realização do fato gerador ou em ilícito relacionado.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. PESSOA FÍSICA ADMINISTRADORA. FRAUDE. INCLUSÃO NO POLO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. Comprovada a fraude, o administrador da pessoa jurídica também responde pela obrigação tributária, de modo solidário e sem benefício de ordem.

AUTO DE INFRAÇÃO CONTENDO IDENTIFICAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTADA E ENQUADRAMENTO LEGAL. NULIDADE NÃO CARACTERIZADA.

Não é nulo o auto de infração que atende ao disposto no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, identifica a matéria tributada e contém o enquadramento legal correlato, contendo motivação regular e demonstrando com clareza a exigência sem qualquer contradição ou outro vício. (**Acórdão nº 3201-012.202**. 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão do dia 27 de novembro de 2024)

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2017, 2018

NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

A utilização de notas fiscais inidôneas acarreta o não reconhecimento de créditos para a Cofins.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2017, 2018

NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

A utilização de notas fiscais inidôneas acarreta o não reconhecimento de créditos para o PIS.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2017, 2018

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 124, I, DO CTN

O artigo 124, I, do CTN traz hipótese de responsabilidade tributária dirigida para aqueles que, em princípio, não estão formalmente no polo passivo da relação tributária, por não serem contribuintes, mas possuem elementos materiais suficientes para responder, igualmente, pelo crédito tributário constituído, o chamado interesse comum.

MULTA QUALIFICADA DE 150%. MULTA DE 100%. RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICAÇÃO.

A modificação insere no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 14.689/23, ao reduzir a multa de 150% para 100% atrai a aplicação do art. 106, II, "c", do CTN, porquanto lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. Trata-se de retroatividade benigna. (**Acórdão nº 3102-002.784**. 3ª Seção de Julgamento / 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Sessão do dia 28 de novembro de 2024)

88.12 Para corroborar com este entendimento, acrescento trechos do v. acórdão recorrido da DRJ/DF (DRJ01) de fls. 2274/2275, as quais adoto como razões de decidir as externadas no Acórdão nº **101-026.121, 8ª TURMA/DRJ01**, sessão de 1º de novembro de 2023, de relatoria do Julgador Mário Sérgio Fernandes Barroso, tal como abaixo descritas, que ora ficam confirmadas, nos termos do artigo 50, inciso V e § 1º, da Lei nº 9.784/1999 c/c artigo 114, § 12, inciso I, do Novo Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

[...] **Responsabilidade da SCG IV HOLDING S.A. (CTN, art. 124, I)**

A autoridade fiscal entendeu descrito e caracterizado o conluio, o ajuste doloso - entre a autuada, a SCG IVa Holding Ltda, a SCG IV Holding S.A. e os responsáveis tributários visando a fraude, nos

termos do art. 73 da Lei nº 4.502, de 1964, para simular a confusão patrimonial entre investidora originária e investida com o objetivo de, artificialmente, induzir o fisco federal a acreditar que a incorporação da SCG IVa Holding Ltda daria à TÓPICO o direito de excluir do lucro real um ágio por rentabilidade futura (goodwill) decorrente da aquisição de participação societária da própria atuada.

A autoridade fiscal constatou que, a partir da incorporação de SCG IVa Holding Ltda pela TÓPICO, SCG IV HOLDING S.A. passou a controlar diretamente a atuada, sendo beneficiária direta da confusão patrimonial simulada que originou a exclusão indevida do lucro real da TÓPICO. Esses lucros contábeis converteram-se em prejuízo fiscal por conta da fraude na exclusão do ágio. Lucros que foram distribuídos sem tributação de IRPJ e CSLL também por causa da mencionada fraude, cujo final foi a incorporação de empresa-veículo SCG IVa HOLDING LTDA pela atuada.

A autoridade fiscal constatou que a própria SCG IV Holding S.A. foi quem pagou aos vendedores o valor parcelado relativo à operação de compra das ações da TÓPICO (R\$ 138.575.685,16, entre janeiro de 2018 e dezembro de 2019), conforme planilha apresentada pela própria atuada e anexada por meio do termo de e-fl. 724. Segundo o artigo 1.116 do Código Civil, a obrigação de pagar os vendedores das ações da TÓPICO deveria ter sido assumida pela própria TÓPICO, incorporadora de SCG IVa Holding LTDA.

Desse modo, pela participação direta na fraude e por se beneficiar diretamente desta, a SCG IV HOLDING S.A. é responsável solidária pelo crédito tributário por interesse comum nas situações que constituíram o fato gerador da obrigação principal, conforme o art. 124, inciso I, do CTN e Parecer Normativo RFB nº 4, de 2018.

[...]

88.13 Portanto, mantenho a sujeição passiva solidária da pessoa jurídica SCG IV HOLDING S/A (sócia administradora da contribuinte), nos termos do artigo 124, inciso I, do CTN, em virtude do interesse comum amplamente demonstrado.

Da Alegação de “IMPOSSIBILIDADE DE ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL DO ÁGIO SUPOSTAMENTE NÃO PASSÍVEL DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ”

89. Quanto a afirmação da Recorrente de que “(...) o legislador determinou a base de cálculo da CSLL de forma exaustiva (numerus clausus), fixando, taxativa e individualmente, cada um dos ajustes aplicáveis (artigo 2º e parágrafos, da Lei nº 7.689/198863), não arrolando, como hipótese de adição ao lucro líquido, o valor correspondente ao aproveitamento do ágio (...)” – v. cf. fl. 2436 –, não prospera.

89.1 A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) tem como fundamento constitucional o artigo 195, inciso I, alínea “c”, da Constituição Federal, o qual prevê a incidência da contribuição social sobre o lucro do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei.

89.2 No plano infraconstitucional, a CSLL está disciplinada pela Lei nº 7.689/1988, que em seu artigo 2º determina que a base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

89.3 Nessa toada, considerando essa relação de proximidade entre a CSLL e o IRPJ no tocante ao fato gerador e base de cálculo, o legislador ordinário, por meio da Lei nº 8.891/1991 estabeleceu no artigo 57 que:

Art. 57. **Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas**, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

89.4 Por sua vez, ao regulamentar as leis que disciplinaram a CSLL, a Receita Federal do Brasil consolidou a regra prevista no dispositivo acima transcrito, no artigo 75 da IN SRF N.º 390/2004, que assim dispõe:

Art. 3º **Aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e, no que couberem, as referentes à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo**, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da CSLL.

89.5 Noutro giro, a norma legal que possibilita a adição na base de cálculo da CSLL da despesa de amortização de ágio considerada indedutível pela fiscalização, está disposta no artigo 1º c/c artigo 28, da Lei nº 9.430/1997:

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas **será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado**, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

[...]

Art. 28. **Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24-B, 26, 55 e 71**. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)

89.6 Referidos dispositivos, no que tange ao ágio na aquisição de participação societárias, foram regulamentados pelo artigo 75, da Instrução Normativa SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004, *in verbis*:

Art. 75. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento econômico seja:

I valor de mercado de bens ou direitos do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos períodos de apuração futuros, em contrapartida a conta do ativo diferido, se ágio, ou do passivo, como receita diferida, se deságio;

III fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas, em contrapartida a conta do ativo diferido, se ágio, ou do passivo, como receita diferida, se deságio.

§ 1º Alternativamente, a pessoa jurídica poderá registrar o ágio ou deságio a que se referem os incisos II e III do caput em conta do patrimônio líquido.

§ 2º A opção a que se refere o § 1º aplica-se, também, à pessoa jurídica que tiver absorvido patrimônio de empresa cindida, na qual tinha participação societária adquirida com ágio ou deságio,

com o fundamento de que trata o inciso I do caput, quando não tiver adquirido o bem a que corresponder o referido ágio ou deságio.

§ 3º O valor registrado com base no fundamento de que trata:

I o inciso I do caput integrará o custo do respectivo bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e para determinação das quotas de depreciação, amortização ou exaustão;

II o inciso II do caput:

a) poderá ser amortizado nos balanços correspondentes à apuração do resultado ajustado levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período a que corresponder o balanço, no caso de ágio;

b) deverá ser amortizado nos balanços correspondentes à apuração do resultado ajustado levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período a que corresponder o balanço, no caso de deságio;

III o inciso III do caput não será amortizado, devendo, no entanto, ser:

a) computado na determinação do custo de aquisição na apuração de ganho ou perda de capital, no caso de alienação do direito que lhe deu causa ou de sua transferência para sócio ou acionista na hipótese de devolução de capital;

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

c) computado como receita, se deságio, no encerramento das atividades da empresa.

§ 4º As quotas de depreciação, amortização ou exaustão de que trata o inciso I do § 3º serão determinadas em função do prazo restante de vida útil do bem ou de utilização do direito, ou do saldo da possança, na data em que o bem ou direito tiver sido incorporado ao patrimônio da empresa sucessora.

§ 5º A amortização a que se refere a alínea "a" do inciso II do § 3º, observado o máximo de 1/60 (um sessenta avos) por mês, poderá ser efetuada em período maior do que sessenta meses, inclusive pelo prazo de duração da empresa, se determinado, ou da permissão ou concessão, no caso de empresa permissionária ou concessionária de serviço público.

§ 6º Na hipótese da alínea "b" do inciso III do § 3º, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa jurídica usuária ao pagamento da CSLL que deixou de ser recolhida, acrescida de juros de mora e multa, de mora ou de ofício, calculados de conformidade com a legislação vigente.

§ 7º O valor que servir de base de cálculo da CSLL a que se refere o § 6º poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito.

§ 8º O disposto neste artigo aplica-se, também, quando:

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

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

§ 9º O controle e as baixas, por qualquer motivo, dos valores de ágio ou deságio, na hipótese deste artigo, serão efetuados exclusivamente na escrituração contábil da pessoa jurídica.

89.7 Com efeito, a norma determina o registro do ágio na aquisição de participação societária nos casos de incorporação, fusão ou cisão, considerando essas despesas dedutíveis quando atendidos todos os requisitos nela expressos, o que se depreende, a contrário senso, que nos casos em que os requisitos não sejam plenamente atendidos, como no caso em análise, há impossibilidade de dedução da base cálculo da CSLL.

89.8 Ou seja, como foi considerada ilegítima a dedução da amortização do ágio na aquisição da participação societária da contribuinte para fins de apuração do IRPJ, devem ser mantidos os créditos referentes a CSLL, uma vez que efetuado o lançamento pelas mesmas razões, e com os mesmos fundamentos, os quais foram considerados, neste voto, procedentes.

89.9 Desta forma, não se sustenta o argumento de que não existe previsão normativa no tocante à Contribuição. Ainda que leis posteriores não tenham feito ressalva específica para a CSLL, não se está diante de um silêncio eloquente.

89.10 Com efeito, o legislador determinou, expressamente, que na apuração do montante devido a título de CSLL devem ser aplicadas as mesmas normas relativas ao IRPJ. Ora, é justamente na atividade de apuração que se encaixam as regras que disciplinam as provisões, despesas dedutíveis, adições, entre outros aspectos que devem ser considerados pelos contribuintes em seus registros contábeis.

89.11 Também não convence o argumento de que a Fiscalização estaria ampliando indevidamente a base de cálculo da CSLL, pois não haveria previsão legal que impedisse a dedução pretendida pelo contribuinte. Logo, foi demonstrado acima que existe norma determinando a aplicação das mesmas regras relativas ao IRPJ para a apuração da CSLL.

89.12 Destarte, a Autoridade Fiscal em nenhum momento, ampliou o conceito de base de cálculo que está previsto no *caput* do artigo 2º da Lei nº 7.689/1988, mas tão somente apurou o resultado do exercício utilizando as regras de apuração aplicáveis ao IRPJ, seguindo a regra contida no artigo 57 da Lei nº 8.981/1995.

89.13 Portanto, deve ser mantida a autuação quanto a questão.

Das Alegações de “INSUBSTÊNCIA DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA – AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DE DOLO ESPECÍFICO PELA AUTORIDADE FISCAL”, “AD ARGUMENTANDUM – AUSÊNCIA DE DOLO, FRAUDE, SIMULAÇÃO OU CONLUIO NO CASO CONCRETO” e “AD ARGUMENTANDUM – ERRO NA INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO FISCAL”.

90. Afirma a Recorrente, em suma, que:

“(…) É absolutamente descabida a exigência de multa de ofício à razão de 150% (cento e cinquenta por cento), nos termos do artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, já que a mesma pressupõe a prática de atos dolosos com o fim de sonegação, fraude ou conluio, o que não se verifica no presente caso (...);”

“(…) A multa de ofício qualificada imposta pela fiscalização está fundamentada exclusivamente na constatação de suposto “planejamento tributário abusivo” e “conduta dolosa do contribuinte”, no entanto, ausente qualquer elemento concreto ou início de prova nesse sentido (...);”

“(…) Com efeito, a imputação genérica de “conduta dolosa” não se sustenta diante das operações realizadas pela Recorrente, que encontram respaldo legal,

regulatório e jurisprudencial, inclusive perante este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (...);

“(...) Nos termos da Súmula CARF nº 14, “a simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo” (...);

“(...) A pretensa intenção de fraude atribuída à Recorrente, ademais de infundada, não foi demonstrada pela fiscalização, que sequer individualizou condutas fraudulentas atribuíveis a pessoas físicas determinadas, em afronta ao artigo 142 do CTN (...);

“(...) Ressalte-se que a jurisprudência consolidada do CARF exige a presença de elementos materiais que demonstrem de forma clara e inequívoca o dolo do contribuinte para fins de aplicação da multa qualificada, o que não se verifica no caso concreto (...);

“(...) Assim, inexistente nos autos qualquer indício concreto ou início de prova que autorize a imposição de penalidade tão gravosa, devendo a multa de ofício ser limitada ao percentual ordinário de 75%, conforme artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 (...);

“(...) O lançamento fiscal ora recorrido majorou a multa de ofício para 150% com base na aplicação do inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, que exige a presença de dolo, fraude ou conluio (...);

“(...) A autoridade fiscal, entretanto, deixou de demonstrar a ocorrência de qualquer ato doloso por parte da Contribuinte, limitando-se a afirmar genericamente que “restou evidenciado o intuito doloso do sujeito passivo”, sem apresentar elementos concretos que embasem tal conclusão (...);

“(...) Não se pode admitir a imposição da penalidade qualificada com base em presunções ou ilações subjetivas, sendo imprescindível a demonstração inequívoca de conduta dolosa voltada à supressão ou redução do tributo, nos termos da legislação aplicável e da jurisprudência deste Egrégio Conselho (...);

“(...) De acordo com a jurisprudência consolidada do CARF, a aplicação da multa qualificada exige que sejam apontados atos específicos com finalidade deliberada de fraude fiscal, o que não ocorreu no presente caso (...);

“(...) A autoridade lançadora, ao contrário, reconheceu expressamente que os lançamentos decorreram de “planejamento tributário abusivo”, o que, mesmo quando eventualmente caracterizado, não se confunde com conduta dolosa e tampouco configura, por si só, sonegação, fraude ou conluio (...);

“(...) Assim, diante da inexistência de comprovação do elemento subjetivo exigido pela norma para a aplicação da penalidade qualificada, mostra-se imperiosa a exclusão da majoração da multa, mantendo-se apenas o percentual ordinário de 75%, nos termos do inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 (...);

“(...) Ainda que se admitisse, apenas ad argumentandum, a possibilidade de aplicação da multa qualificada em hipóteses de reestruturações societárias

reputadas abusivas, o que se admite apenas por argumentar, a penalidade não se mostraria cabível no presente caso (...)”;

“(...) A legislação tributária exige, para a imposição da multa qualificada, a demonstração de dolo, fraude, simulação ou conluio, o que não se verifica nos autos (...)”;

“(...) No caso concreto, a Fiscalização limitou-se a qualificar a multa sob o fundamento genérico da ocorrência de “planejamento tributário abusivo”, sem apontar qualquer fato concreto que revele a prática de ato doloso, fraudulento, simulado ou conluído (...)”;

“(...) A jurisprudência do CARF tem reiteradamente afastado a aplicação da multa qualificada em casos que não estejam acompanhados da comprovação de conduta dolosa voltada à supressão ou redução do tributo (...)”;

“(...) A reestruturação levada a efeito pela Contribuinte baseou-se em operações permitidas pela legislação vigente, com propósitos negociais válidos e documentadas de forma regular (...)”;

“(...) A simples discordância da Fiscalização em relação à estratégia adotada pelo contribuinte, sem a demonstração de artifícios enganosos ou ardilosos, não autoriza a imposição da penalidade qualificada (...)”;

“(...) Dessa forma, deve ser reconhecida a ausência dos elementos exigidos para a majoração da multa de ofício para 150%, motivo pelo qual se requer o afastamento da referida penalidade (...)”;

“(...) Ainda que se reconhecesse, apenas ad argumentandum, a existência de qualquer incorreção na contabilização do ágio ou em sua amortização, o que se admite apenas por argumentar, a penalidade de multa qualificada não se mostra aplicável, tendo em vista que, no máximo, se estaria diante de erro na interpretação da legislação fiscal (...)”;

“(...) A jurisprudência do CARF é pacífica no sentido de que o erro na interpretação da legislação tributária não configura hipótese de dolo, fraude ou simulação, tampouco autoriza a imposição da multa de ofício qualificada (...)”;

“(...) No caso concreto, os procedimentos adotados pela Contribuinte decorreram da interpretação da legislação aplicável às operações realizadas, de forma fundamentada, com base em pareceres técnicos e jurídicos, além de precedentes administrativos e judiciais sobre o tema (...)”;

“(...) Em tais condições, deve ser reconhecida a inaplicabilidade da multa qualificada, uma vez que não se pode presumir má-fé ou desvio intencional da norma em situações de dúvida interpretativa fundada (...)”.

90.1 O tema da qualificação da multa de ofício em operações societárias não é novo. Pelo contrário, há décadas a matéria em questão vem sendo analisada neste egrégio CARF, seja dentro da especificidade da amortização do ágio, ou mesmo em outros atos e negócios que envolvem reorganizações societárias, cujo questionamento de sua validade, oponibilidade ao Fisco e licitude foram os fundamentos de lançamentos de ofício e da aplicação de multas.

90.2 Previamente registre-se que, em relação à adoção das chamadas “empresas veículo” nas estruturas de investimentos societários em que, posteriormente, o ágio percebido é amortizado fiscalmente, à luz dos artigos 7º e 8 da Lei nº 9.532/1997 ou do artigo 22 da Lei nº 12.973/2014, entendo que seu mero emprego, inclusive no formato de *holdings*, criadas com o único propósito de promover a aquisição das participações societárias de interesse, não invalida a dedutibilidade desse “sobrepço” percebido e, muito menos, representa ilício, desde que a presença de tais entidades não tenha representado a formação artificial de ágio novo ou elevado seu montante.

90.3 No caso em apreço o centro da acusação é o de que o investidor originário, que arcou com o ônus da aquisição da participação societária, não era a pessoa jurídica que pagou pela compra (tese do real adquirente), bem assim que não houve confusão patrimonial entre o investidor originário e a investida, e, por fim, que foi utilizada empresa *holding*, rotulada de “empresa veículo”, tão somente para amortização do ágio, na operação de aquisição de 70% da empresa TÓPICO LOCAÇÕES.

90.4 Destarte, cabe ressaltar que a estruturação de negócios de fusões, incorporações, e cisões utilizando modelos que contemplam *holdings* e companhias especificamente criadas para promover estas transações, faz parte do corolário da livre organização empresarial, mostrando-se empiricamente ágil e eficiente, inexistindo qualquer vedação legal para esta estruturação, não podendo a opção societária contaminar a dedutibilidade de uma despesa que foi legitimamente formada, independentemente de qual pessoa jurídica envolvida foi a adquirente, ao final de todas as etapas de execução do negócio.

90.5 Cabe esclarecer que o conceito de Direito Comercial de empresas *holdings*, contemplado expressa e legalmente no § 3º, do artigo 2º, da Lei nº 6.404/1976 (Lei das S/A), aduz que “*A companhia pode ter por objeto participar de outras sociedades; ainda que não prevista no estatuto, a participação é facultada como meio de realizar o objeto social, ou para beneficiar-se de incentivos fiscais*”.

90.6 Contudo, quando existem provas robustas do cometimento de fraudes nas operações, visando unicamente a amortização do ágio, como no caso em análise, deve-se ter um cuidado adicional.

90.7 A aplicação de uma penalidade mais severa, por meio do aumento da multa de ofício, só é adequada em circunstâncias específicas, onde fica evidente o comportamento irregular do contribuinte, seja em relação a sonegação, conluio ou fraude, condições que, por sua vez, exigem uma fundamentação mais rigorosa da fiscalização, tendo em vista que resultam em uma sanção punitiva mais severa, com o objetivo de penalizar o infrator que age desta maneira, ultrapassando a conduta do mero inadimplente, e desestimulando futuras ações semelhantes.

90.8 A caracterização da fraude atribuída pela fiscalização como motivo para a qualificação da multa estabelecida no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, requer a demonstração e comprovação de uma ação (seja comissiva ou omissiva) que vise impedir ou atrasar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou que busque excluir ou alterar suas características essenciais, de modo a diminuir o valor do imposto a ser pago ou evitar ou adiar seu pagamento.

90.9 Neste sentido, a Autoridade Fiscal comprovou que restou caracterizado o conluio, o ajuste doloso, entre a contribuinte, a SCG IVa Holding Ltda, a SCG IV Holding S/A e o responsável

tributário visando a fraude, nos termos do artigo 72 da Lei nº 4.502/1964, a fim de simular a confusão patrimonial entre a investidora originária e a investida, com o objetivo de, artificialmente, induzir o Fisco a acreditar que a incorporação da SCG IVa Holding Ltda daria à TÓPICO LOCAÇÕES o direito de excluir do lucro real um ágio por rentabilidade futura (*goodwill*) decorrente da aquisição de participação societária da própria TÓPICO.

90.10 Constatou-se que a SCG IVa Holding Ltda serviu como mero instrumento de passagem de recursos que pertenciam ao SCG IV Fundo de Investimento em Participações, ente sem personalidade jurídica que, se adquirisse diretamente as ações da TÓPICO, não poderia fazer com que o grupo se beneficiasse do artigo 22 da Lei nº 12.973/2014, já que inexistiu confusão patrimonial entre o fundo e a TÓPICO, e a lei determina que, para existir direito à exclusão do saldo do ágio de rentabilidade futura da apuração do lucro real, investidora e investida têm que ser obrigatoriamente pessoas jurídicas.

90.11 Efetivamente, a SCG IVa Holding Ltda só teve atividade durante dois meses, entre 29 de janeiro de 2015, quando recebeu um total de R\$ 199,2 milhões da SCG IV Holding S.A. e da TÓPICO, e 30 de março de 2015, quando foi incorporada pela contribuinte (TÓPICO).

90.12 Ademais disso, a TÓPICO confirmou a inexistência de documento que materializasse a celebração de um compromisso entre SCG IVa Holding Ltda e SCG IV HOLDING S/A, formal, irrevogável e prévio à contabilização de um suposto adiantamento de R\$ 100 milhões, que teria sido realizado por SCG IV HOLDING S/A, para futuro aumento de capital da SCG IVa Holding Ltda.

90.13 Esse suposto AFAC foi apenas uma manobra contábil, de papel, para, conforme dito pelo contribuinte, *“suportar o preço de aquisição assumido pela SCG IVa Holding Ltda. (parcela a prazo), na condição de compradora, frente aos vendedores da participação na Fiscalizada”*.

90.14 Importante frisar ainda que não houve compromisso formal, irrevogável e prévio à contabilização do suposto adiantamento, muito menos transferência de valores para a SCG IVa Holding LTDA. Tentou-se, com a fraude relativa ao AFAC, justificar que o ônus da aquisição das ações da TÓPICO teria sido suportado pela SCG IVa Holding LTDA, para que na incorporação desta pela TÓPICO, esta pudesse, artificialmente, passar a ter o direito de excluir o valor do ágio por rentabilidade futura nos termos do artigo 22 da Lei nº 12.973/2014.

90.15 A partir da incorporação de SCG IVa Holding Ltda pela TÓPICO, SCG IV HOLDING S/A passou a controlar diretamente a TÓPICO, sendo beneficiária direta da confusão patrimonial simulada que originou a exclusão indevida do lucro real da TÓPICO. Esses lucros contábeis converteram-se em prejuízo fiscal por conta da fraude na exclusão do ágio. Lucros que foram distribuídos sem tributação de IRPJ e CSLL, também por causa da mencionada fraude, cujo final foi a incorporação da denominada empresa veículo SCG IVa HOLDING LTDA pela contribuinte.

90.16 A Autoridade Fiscal comprovou que a SCG IV Holding S/A foi quem pagou aos vendedores o valor parcelado relativo à operação de compra das ações da TÓPICO (R\$ 138.575.685,16, entre janeiro de 2018 e dezembro de 2019), conforme planilha apresentada pela própria contribuinte e anexada por meio do termo de fl. 724. Ocorre que a obrigação de pagar os vendedores das ações da TÓPICO deveria ter sido assumida pela própria TÓPICO, vez que foi quem incorporou a SCG IVa Holding LTDA.

90.17 Assim sendo, os argumentos e provas utilizadas pela Autoridade Fiscal para a qualificação da multa de ofício são contundentes e indicam o cometimento de ato doloso que

configura a aplicação da penalidade agravada, nos termos do § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996.

90.18 No caso em análise, ficou demonstrada ações que são enquadradas nas situações de fraude, conluio ou sonegação. As inconsistências contábeis apontadas pela Autoridade Fiscal, com as evidências de artifício adotado para fundamentar a amortização do ágio, provam a intenção dolosa de fraudar a contabilidade e prejudicar a arrecadação.

90.19 Outrossim, a fiscalização questionou os atos que culminaram na aquisição dada contribuinte, não reconhecendo a efetividade da aquisição, o pagamento do preço e o próprio surgimento do ágio.

90.20 Portanto, a hipótese legal de fraude foi demonstrada e comprovada pela Autoridade Fiscal, sendo devida a aplicação da multa de ofício qualificada.

90.21 Todavia, a DRJ/DF (DRJ01) reduziu *ex officio* a multa de ofício qualificada de 150% para 100%, tendo em vista a alteração da redação do § 1º, do *caput*, do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, promovida pela Lei nº 14.689/2023, bem como pela retroatividade benigna prevista no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

90.22 Assim, mantenho a redução para 100% da multa de ofício qualificada.

Das Alegações de “IMPOSSIBILIDADE DA COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM RAZÃO DA FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ E DA CSLL POR ESTIMATIVA” e “IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DAS MULTAS EM CASO DE DÚVIDA”.

91. Assevera a Recorrente, em síntese, que:

“(...) A Recorrente destaca que, no auto de infração, foram exigidas multas isoladas referentes à falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa, em virtude da desconsideração do ágio amortizado nos anos-calendário de 2011 a 2014 (...);”

“(...) Conforme entendimento pacífico deste e. CARF, não cabe a aplicação de multa isolada nas hipóteses em que se verifica a constituição do crédito tributário por meio de auto de infração, especialmente quando este trata da exclusão de dedução indevida da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (...);”

“(...) A penalidade de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais é incompatível com o lançamento definitivo do tributo ao final do ano-calendário por meio do auto de infração, sendo indevida sua exigência em conjunto com a multa de ofício de 75% sobre o montante dos tributos apurados (...);”

“(...) Ademais, a jurisprudência administrativa consolidou-se no sentido da impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício, conforme inclusive enunciado da Súmula CARF nº 105, que estabelece: “É vedada a exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, concomitantemente à exigência do débito apurado em procedimento de ofício no ajuste anual.” (...);”

“(...) Portanto, mesmo na remota hipótese de subsistência do lançamento – o que se admite apenas para fins de argumentação – a exigência da multa isolada mostra-se descabida, devendo ser afastada por este e. Conselho (...).”

“(...) A Recorrente destaca que os autos demonstram claramente tratar-se de caso envolvendo tese jurídica controversa, o que impõe o afastamento das penalidades aplicadas, especialmente à luz do artigo 112 do Código Tributário Nacional, que prevê que, em caso de dúvida quanto à interpretação da legislação tributária, aplica-se a norma mais favorável ao contribuinte (...);”

“(...) Ressalta que, ainda que se entenda pela manutenção do crédito tributário – o que se admite apenas para argumentar – é imprescindível o afastamento das multas aplicadas, na medida em que o próprio Fisco reconheceu, por ocasião do julgamento da impugnação, a existência de divergência interpretativa (...);”


“(...) De fato, a autoridade fiscal reconheceu tratar-se de matéria que se amolda ao conceito de dúvida razoável, ao afirmar que não haveria prova da intenção do contribuinte de burlar o Fisco, nem mesmo da ocorrência de simulação ou ausência de propósito comercial (...);”

“(...) Assim, não se pode admitir a aplicação de penalidades, sejam elas qualificadas ou não, pois o que se constata nos autos é mero erro de interpretação, amparado em jurisprudência e doutrina favoráveis ao aproveitamento fiscal do ágio (...);”

“(...) Diante disso, é de se reconhecer a ausência de dolo, fraude ou simulação, de modo que a simples constituição de estrutura societária com aproveitamento de benefício fiscal, desacompanhada de elementos probatórios que demonstrem abusividade, não pode ser punida com sanções tributárias, nos termos do artigo 112 do CTN (...); e,

“(...) Portanto, requer-se, ao menos, a exclusão integral das multas, diante da inexistência de elementos que demonstrem má-fé ou intuito de fraude por parte da Recorrente (...).”

91.1 Conforme noticiam os Autos de Infração de fls. 1638 e 1655, a falta de recolhimento de IRPJ e de CSLL referente aos anos-calendários de 2017 e 2018 redundou, além da multa de ofício pela insuficiência ou falta de pagamento após o término do ano-calendário, também na aplicação de multa isolada sobre as estimativas mensais. Confira-se:

VR 08PE DEFIS

 MINISTÉRIO DA ECONOMIA
 Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil
 Fl. 1638
 INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL
 PROCESSO: 15746-720.815/2022-86

Auto de Infração
IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA

LAVRATURA

Unidade	DEFIS - SÃO PAULO	Número de Procedimento Fiscal	0819000.2021.00484
Local de Lavratura	Avenida Pacaembu nº 715, São Paulo (SP)	Data	19/09/2022 10:27

SUJEITO PASSIVO


Nome Empresarial	TOPICO LOCACOES DE GALPOES E EQUIPAMENTOS PARA INDUSTRIAS S.A	CNPJ	08.259.544/0001-84
Logradouro	AVENIDA JORGE ALFREDO CAMASMIE	Número	122
		Complemento	LOTE 20 QUADR AC
Nome	PARQUE INDUSTRIAL RAMOS DE FREITAS	Cidade/UF	EMBU DAS ARTES/SP
		CEP	06816050

DEMAIS SUJEITOS PASSIVOS

Nome	ODAIR BENEDITO LEANDRO DA SILVA	CPF	273.947.928-03
Tipo de Responsabilidade Tributária			
Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto			
Logradouro	ALAMEDA GUARUJA	Número	578
		Complemento	ALPHAVILLE 3
Nome	ALPHAVILLE	Cidade/UF	SANTANA DE PARNAÍBA/SP
		CEP	06542-095
Nome	ÂNGEL JOSE URIBE	CPF	232.994.808-55
Tipo de Responsabilidade Tributária			
Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto			
Logradouro	AV JORGE ALFREDO CAMASMIE	Número	122
		Complemento	LOTE 20 QUADRA C
Nome	PARQUE INDUSTRIAL RAMOS DE FREITAS	Cidade/UF	EMBU DAS ARTES/SP
		CEP	06816-050
Nome Empresarial	SCG IV HOLDING S.A.	CNPJ	19.924.678/0001-99
Tipo de Responsabilidade Tributária			
Responsabilidade Solidária de Fato			
Logradouro	AVENIDA JABAQUARA	Número	2229
		Complemento	CONJUNTO 121
Nome	MIRANDOPOLIS	Cidade/UF	SÃO PAULO/SP
		CEP	04045-003

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$

IMPOSTO	Cód. Receita Defr	2917	Valor	12.262.645,93
JUROS DE MORA (Calculados até 09/2022)			Valor	2.813.263,42
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)			Valor	18.393.968,89
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)	Cód. Receita Defr	1632	Valor	6.169.377,71
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO			Valor por Tributar	39.639.255,95
TRINTA E NOVE MILHÕES, SEISCENTOS E TRINTA E NOVE MIL, DUZENTOS E CINQUENTA E CINCO REAIS E NOVENTA E CINCO CENTAVOS				

VR 08PE DEFIS

 MINISTÉRIO DA ECONOMIA
 Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil
 Fl. 1655
 INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL
 PROCESSO: 15746-720.815/2022-86

Auto de Infração
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

LAVRATURA

Unidade	DEFIS - SÃO PAULO	Número de Procedimento Fiscal	0819000.2021.00484
Local de Lavratura	Avenida Pacaembu nº 715, São Paulo (SP)	Data	19/09/2022 10:27

SUJEITO PASSIVO

Nome Empresarial	TOPICO LOCACOES DE GALPOES E EQUIPAMENTOS PARA INDUSTRIAS S.A	CNPJ	08.259.544/0001-84
Logradouro	AVENIDA JORGE ALFREDO CAMASMIE	Número	122
		Complemento	LOTE 20 QUADR AC
Nome	PARQUE INDUSTRIAL RAMOS DE FREITAS	Cidade/UF	EMBU DAS ARTES/SP
		CEP	06816050

DEMAIS SUJEITOS PASSIVOS

Nome	ODAIR BENEDITO LEANDRO DA SILVA	CPF	273.947.928-03
Tipo de Responsabilidade Tributária			
Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto			
Logradouro	ALAMEDA GUARUJA	Número	578
		Complemento	ALPHAVILLE 3
Nome	ALPHAVILLE	Cidade/UF	SANTANA DE PARNAÍBA/SP
		CEP	06542-095
Nome	ÂNGEL JOSE URIBE	CPF	232.994.808-55
Tipo de Responsabilidade Tributária			
Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto			
Logradouro	AV JORGE ALFREDO CAMASMIE	Número	122
		Complemento	LOTE 20 QUADRA C
Nome	PARQUE INDUSTRIAL RAMOS DE FREITAS	Cidade/UF	EMBU DAS ARTES/SP
		CEP	06816-050
Nome Empresarial	SCG IV HOLDING S.A.	CNPJ	19.924.678/0001-99
Tipo de Responsabilidade Tributária			
Responsabilidade Solidária de Fato			
Logradouro	AVENIDA JABAQUARA	Número	2229
		Complemento	CONJUNTO 121
Nome	MIRANDOPOLIS	Cidade/UF	SÃO PAULO/SP
		CEP	04045-003

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$

CONTRIBUIÇÃO	Cód. Receita Defr	2973	Valor	4.431.832,53
JUROS DE MORA (Calculados até 09/2022)			Valor	1.016.908,20
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)			Valor	6.647.748,79
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)	Cód. Receita Defr	1649	Valor	2.101.164,11
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO			Valor por Tributar	14.197.653,63
QUATORZE MILHÕES, CENTO E NOVENTA E SETE MIL, SEISCENTOS E CINQUENTA E TRÊS REAIS E SESSENTA E TRÊS CENTAVOS				

91.2 Nessa perspectiva, o aduzido pela Recorrente comporta provimento, nos termos da Súmula CARF nº 105, assim enunciada:

Súmula CARF nº 105

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

91.3 De fato, ainda que os eventos objeto da acusação infracional tenham ocorrido nos anos-calendários de 2017 e 2018, não é despiciendo ressaltar que a alteração legislativa promovida pela Lei nº 11.488/2007, não teve o condão de modificar as premissas ensejadoras da referida súmula, conforme já decidiu a C. Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) nos autos do Processo Administrativo nº 10665.001731/2010-92, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício.

É certo que o cerne decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela coexistência de duas penalidades sobre a mesma exação tributária.

O instituto da consunção (ou da absorção) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento. (Acórdão nº 9101-005.080, CSRF/1ª Turma, Sessão do dia 1º de setembro de 2020)

91.4 Do voto vencedor de lavra do ilustre Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella extraem-se os seguintes fundamentos, que adoto como razão de decidir:

[...] Porém, também há muito, este Conselheiro firmou seu entendimento no sentido de que a **alteração procedida por meio da Lei nº 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei nº 9.430/96**, apenas vindo para cambiar a *geografia* das previsões incutidas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

Assim, **independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e deslocou o item que carrega a previsão da aplicação multa isolada, o apenamento cumulado do contribuinte, por meio de duas sanções diversas, pelo simples inadimplemento do IRPJ e da CSLL (que somadas, montam em 125% sobre o mesmo tributo devido), não foi afastado pelo Legislador de 2007**, subsistindo incólume no sistema jurídico tributário federal.

E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da *coexistência* de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela inocorrência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105.

[...]

Ao passo que as estimativas representam um simples *adiantamento* de tributo que tem seu *fato gerador* ocorrido apenas uma vez, posteriormente, no término do período de apuração anual, a falta dessa *antecipação* mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício de 75%.

E tratando-se aqui de ferramentas punitivas do Estado, compondo o *ius puniendi* (ainda que formalmente contidas no sistema jurídico tributário), estão sujeitas aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa do Poder Público.

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular *dano* ao Erário (do ponto de vista *material*), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o *princípio da absorção* ou da *consunção*, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra.

Frise-se que, *per se*, a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. A patologia surge na sua efetiva *cumulação*, em Autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada *consequência*, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

Registre-se que reconhecimento de situação *antijurídica* não se dá pela mera invocação e observância da Súmula CARF nº 105, mas também adoção do corolário da *consunção*, para fazer cessar o *bis in idem*, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte – que não pode ser tolerado.

Posto isso, verificada tal circunstância, devem ser canceladas todas as multas isoladas referentes às antecipações, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL, independentemente do ano-calendário dos *fatos geradores* colhidos no lançamento de ofício.

[...]

91.5 Deste modo, a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com fundamento no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/2007, é a mesma daquela versada na redação original do referido artigo, exceto com relação ao seu percentual. Tanto é assim que, de acordo com a exposição de motivos da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, a alteração do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 teve por objetivo “*reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa*”.

91.6 Assim sendo, apesar de a aplicação da Súmula CARF nº 105 ser restrita à multa isolada “*lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996*”, entendo que os argumentos que ensejaram a aprovação da referida súmula são totalmente aplicáveis à multa isolada aplicada com base no artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/2007.

91.7 Neste mesmo sentido é pacífica a jurisprudência do egrégio Superior Tribunal de Justiça-STJ que entendeu que a multa isolada não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício, sendo por esta absorvida, em atendimento ao princípio da consunção, conforme **AgInt no AREsp nº 1.603.525/RJ**, rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe do dia 25/11/2020, assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. **MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.**

I - Na origem, trata-se de ação objetivando a anulação de três lançamentos tributários, em virtude da existência de excesso do montante cobrado.

II - Após sentença que julgou parcialmente procedente o pleito elaborado na exordial, foram interpostas apelações pelo contribuinte e pela Fazenda Nacional, recursos que tiveram, respectivamente, seu provimento parcialmente concedido e negado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, ficando consignado o entendimento de que é ilegal a aplicação concomitante das multas de ofício e isolada, previstas no art. 44 da Lei n. 9.430/1996.

III - Conquanto a parte insista que a única hipótese em que se poderá cobrar a multa isolada é se não for possível cobrar a multa de ofício, **a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica ao afirmar que é ilegal a aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/1996. Nesse sentido: REsp 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 17/3/2015, DJe 24/3/2015 e AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 17/9/2015, DJe 28/9/2015.**

IV - Agravo interno improvido.

91.8 Portanto, seja em razão da plena aplicação do racional da Súmula CARF nº 105 ao presente caso, seja da jurisprudência pacífica do STJ, a multa isolada em questão merece ser cancelada.

Dispositivo

92. Por todo o exposto e por tudo que consta processado nos autos, conheço do Recurso de Ofício, nos termos do artigo 1º, § 2º, da Portaria MF nº 02, de 17 de janeiro de 2023, e no mérito **NEGO PROVIMENTO**, a fim de manter o afastamento da sujeição passiva solidária do senhor ODAIR BENEDITO LEANDRO DA SILVA (contador e diretor da contribuinte), nos termos do artigo 135, inciso III, do CTN, em virtude da insuficiência argumentativa e probatória para sustentar a imposição de responsabilidade.

93. Quanto ao Recurso Voluntário conheço e a ele **DOU PARCIAL PROVIMENTO**, a fim de **(i)** rejeitar todas as preliminares arguidas, tendo em vista que o auto de infração é válido, não havendo que se falar em nulidades; **(ii)** manter integralmente os lançamentos, com as consequentes exclusões do ágio por rentabilidade futura da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos anos-calendários 2017 e 2018; **(iii)** manter a atribuição de responsabilidade solidária à empresa SCG IV HOLDING S/A (sócia administradora da contribuinte) e ANGEL JOSE URIBE (sócio administrador da SCG IVa Holding LTDA.), nos termos dos artigos 124, inciso I, e 135, inciso III, ambos do CTN, respectivamente; **(iv)** manter a aplicação das regras de apuração do montante devido do IRPJ à CSLL; **(v)** manter a multa de ofício qualificada aplicada, reduzindo seu percentual para 100% (cem por cento), conforme decidido *ex officio* pela DRJ/DF (DRJ01), em virtude da atual redação do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, trazida pelo artigo 8º, da Lei nº 14.689/2023 e em obediência à retroatividade benigna prevista no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN; e, **(vi)** cancelar a multa isolada sobre as estimativas não recolhidas.

(documento assinado digitalmente)

Alessandro Bruno Macêdo Pinto - Relator.

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Rafael Zedral, redator designado

Em que pesem as razões do voto proferido pelo i. Relator, peço vênia para divergir do seu entendimento, exclusivamente quanto à aplicação da multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas mensais.

A base legal encontra-se na lei 9430/1996, artigo 44:

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

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

II - De 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) **na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado**, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)”

Há uma tese que defende a impossibilidade da incidência concomitante da multa isolada pelo não recolhimento de estimativa (art. 44, II, a da lei 943/1996), e da multa de ofício pelo não recolhimento de IRPJ/CSLL apurado ao final do período de apuração (inciso I do mesmo artigo 44).

Alega-se a aplicação do critério da consunção, pois a infração de não recolher uma estimativa é meio de execução da etapa final, ou seja, o recolhimento do tributo ao final do ano-calendário.

Com o devido respeito aos que assim entendem, este relator não vislumbra qualquer óbice na aplicação simultânea das duas multas. Trata-se de infrações distintas e a lei não impede concomitância das duas multas, por dois motivos. O primeiro é porque não há qualquer previsão expressa na lei neste sentido. E a segunda é que a própria aliena “b” do inciso II do artigo 44 da lei 9430/1996 foi redigida prevendo todas estas hipóteses.

Explico.

A alínea b do inciso II do artigo 44 da lei 9430/1996 prevê a multa “**ainda que** tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social”.

O termo “ainda que” é usado para expressar que algo acontece apesar de outras circunstâncias ou condições. Como exemplo pode utilizar a própria alínea “b” do inciso II do artigo 44, quando afirma que a multa isolada é devida “**ainda que** tenha sido apurado prejuízo fiscal...”

A legislação tributária estabelece que a multa por falta de recolhimento da estimativa mensal é imposta independentemente da existência de lucro ou prejuízo fiscal no período. Isso significa que, mesmo que a empresa tenha prejuízo, a obrigação de recolher a estimativa mensal do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) persiste. A norma legal não faz distinção entre situações de lucro ou prejuízo, tratando a antecipação do pagamento como um dever instrumental do contribuinte.

Ademais, a Súmula CARF nº 105⁵, que veda a cumulação de ofício e a multa isolada não se aplica à fatos geradores ocorridos após as alterações legislativas promovidas pela Medida Provisória nº 351, convertida na Lei nº 11.488.

Portanto, a multa prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 é exigível na ausência ou na presença de lucro tributável ao final do ano-calendário.

Assim, além das condutas infracionais distintas, que a lei atribui consequências sancionatórias distintas, afastar a exigência da multa isolada é negar vigência a texto legal expresso (art. 2º e 44, II, “b”, da Lei no 9.430, de 1996), fato defeso ao CARF, nos termos da Súmula nº 2.

Portanto, nego provimento do Recurso Voluntário neste ponto.

Assinado Digitalmente

Rafael Zedral – Redator designado

⁵ Súmula CARF 105: "A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício"