



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720004/2019-19
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **1301-006.762 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 21 de fevereiro de 2024
Recorrentes PEARSON EDUCATION DO BRASIL LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

Inadequação do enquadramento legal

Erro ou omissão no enquadramento legal não dá causa à nulidade do lançamento se dele não decorrer concretamente cerceamento do direito de defesa e do contraditório, em especial se a descrição fática trazer todos os aspectos relevantes para fins de incidência da penalidade veiculada por meio da autuação.

Princípios constitucionais

A autoridade administrativa encontra-se vinculada ao estrito cumprimento da legislação tributária, não dispondo de competência para apreciar inconstitucionalidade e/ou invalidade de norma, considerando princípios constitucionais, quando o diploma está legitimamente inserido no ordenamento jurídico nacional.

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

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. POSSIBILIDADE.

O art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, determina a segregação do ágio nas hipóteses de aquisição da participação societária de investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido. Assim, havendo aquisição de participação societária de coligada ou de controlada junto a terceiros independentes com pagamento de ágio, deve ser admitida a amortização dessa parcela, nos termos dos art. 7º e art. 8º da Lei nº 9.532, de 1997.

Amortização de intangíveis

O ágio derivado de marcas e outros intangíveis não pode ser amortizado na apuração do IRPJ. Evidenciado que marcas e outros ativos intangíveis da investida eram, ao menos, uma parte do fundamento econômico do ágio pago pela investidora, a norma específica que disciplina o tratamento fiscal a ser

dado neste caso deveria ter sido aplicada, no caso o inciso II do art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997. Correto o procedimento adotado pela autoridade autuante, no sentido de dar aos fatos efetivamente ocorridos o tratamento tributário previsto na norma tributária então vigente.

Multa isolada e Multa de ofício

Encerrado o ano-calendário, o lançamento deve contemplar multa isolada, incidente sobre as estimativas devidas e não recolhidas, bem como o IRPJ e a CSLL devidos, em 31 de dezembro, e não recolhidos, acrescidos de multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício. Quanto ao Recurso Voluntário, acordam os membros do colegiado, (i) por unanimidade de votos, (i.1) em não conhecer o recurso do contribuinte interposto em favor de responsável tributário, (i.2) em dar provimento quanto à possibilidade de amortização do ágio “Yázigi-Microlins”, no valor de R\$ 5.094.739,48 e (i.3) em dar provimento quanto à decadência em relação ao ano-calendário de 2013; (ii) por maioria de votos, em dar provimento em relação à amortização do ágio na aquisição da “SEB”-“MULTI”, vencidos o Relator, conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, e o conselheiro Rafael Taranto Malheiros, que lhe negavam provimento; e, (iii), por voto de qualidade, em negar provimento (iii.1) quanto à possibilidade de amortização de ágio de intangíveis, (iii.2) quanto à impossibilidade de cumulação de multas isolada e de ofício e (iii.3) quanto à indedutibilidade do ágio na base de cálculo da CSL, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Marcelo José Luz de Macedo e Eduardo Monteiro Cardoso, que lhe davam provimento. Designado pra redigir o voto vencedor o conselheiro Iágaro Jung Martins.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa – Relator

(documento assinado digitalmente)

Iágaro Jung Martins – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Eduardo Monteiro Cardoso e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (e-fls. 6682 e ss) em que a Recorrente insurge-se contra decisão no Acórdão da DRJ (e-fls. 6572 e ss) que, no mérito, considerou procedente em parte os lançamentos nos seguintes termos de conclusão:

Acordam os membros da 2ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, conhecer da impugnação e, no mérito, considerá-la procedente em parte para:

- i. Rejeitar as preliminares arguidas;
- ii. Manter o lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro - CSLL com seus acréscimos legais;
- iii. Desqualificar a multa de ofício, reduzindo seu percentual de 150% para 75%;
- iv. Excluir do pólo passivo da exigência os devedores solidários que apresentaram impugnação (Marina Sobreira Duarte Baptista não apresentou impugnação);
- v. Declarar a preclusão do direito de contestação do lançamento pela devedora solidária Marina Sobreira Duarte Baptista e considerar definitiva a responsabilidade solidária a ela atribuída, por ausência de impugnação em seu nome.
- vi. Manter a intimação para retificação dos saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL.

Submeta-se a decisão à apreciação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por força de **recurso de ofício**, de acordo com o art. 34 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF n.º 63, de 9 de fevereiro de 2017. É importante salientar que a exoneração do crédito procedida por este acórdão só será definitiva após o julgamento em segunda instância.

Assim dispôs em relatório a decisão recorrida (e-fls. 3977 e ss):

Relatório

OBJETO

Trata o processo de impugnação apresentada em face dos autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, fls. 3228 e seguintes, de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e de multa isolada por estimativa não recolhida, fls. 3252 e seguintes, lavrados em ação fiscal direta em que foram glosadas despesas não comprovadas e amortizações indedutíveis das bases de cálculo do tributo e da contribuição, nos anos-calendário de 2013, 2014 e 2015.

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

Crédito Tributário:

Crédito Tributário:

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
IMPOSTO	Cid. Receita Darf 2917	Valor 11.280.449,68
JUROS DE MORA (Calculados até 02/2019)		Valor 5.889.036,29
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 16.920.674,51
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)	Cid. Receita Darf 1632	Valor 4.978.641,19
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 39.068.801,67
Valor por Estorno TRINTA E NOVE MILHÕES, SESSENTA E OITO MIL, OITOCENTOS E UM REAIS E SESSENTA E SETE CENTAVOS		

Infrações e Fundamentação Legal:

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS		
INFRAÇÃO: DESPESAS NÃO COMPROVADAS		
Despesas não comprovadas apuradas conforme relatório fiscal em anexo.		
Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2014	75.670.846,32	150,00
31/12/2015	141.404.222,03	150,00
Enquadramento Legal		
Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2014 e 31/12/2015: art. 3º da Lei nº 9.249/95. Arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299 e 300 do RIR/99		

AMORTIZAÇÃO		
INFRAÇÃO: VALORES NÃO AMORTIZÁVEIS		
Amortização indedutível em função da natureza do bem ou do direito ou da despesa, que não é amortizável, conforme relatório fiscal em anexo.		
Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2013	57.651.274,48	150,00
31/12/2014	43.136.457,46	150,00
31/12/2015	140.900.205,42	150,00
Enquadramento Legal		
Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2013 e 31/12/2015: art. 3º da Lei nº 9.249/95. Arts. 260, inciso I, 265, 311, 330, §§ 2º e 4º, e 331 do RIR/2018, arts. 135 e 149 do CTN, arts. 71 e 72 da Lei 4.502/64 c/c art. 44 da Lei 9.430/96		

MULTA OU JUROS ISOLADOS		
INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA		
Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.		
Fato Gerador	Multa	
30/11/2014	3.187.210,46	
31/01/2015	1.791.430,73	
Enquadramento Legal		
Fatos geradores ocorridos entre 30/11/2014 e 31/01/2015: Arts. 219 e 907 do RIR/2018; art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07		

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

Crédito Tributário:

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
CONTRIBUIÇÃO	Cid. Receita Darf 2973	Valor 4.078.241,88
JUROS DE MORA (Calculados até 02/2019)		Valor 2.127.142,18
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 6.117.362,81
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)	Cid. Receita Darf 1649	Valor 1.795.997,05
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 14.118.743,92
Valor por Estorno QUATORZE MILHÕES, CENTO E DEZOITO MIL, SETECENTOS E QUARENTA E TRÊS REAIS E NOVENTA E DOIS CENTAVOS		

CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS		
INFRAÇÃO: CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS NÃO COMPROVADOS		
Despesas não comprovadas apuradas conforme relatório fiscal em anexo.		
Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2014	75.670.846,32	150,00
31/12/2015	141.404.222,03	150,00
Enquadramento Legal		
Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2014 e 31/12/2015:		
Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90		
Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95		
Art. 2º da Lei nº 9.249/95.		
Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96		
Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08		
Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.		
CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS		
INFRAÇÃO: CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS NÃO DEDUTÍVEIS		
Amortização indedutível em função da natureza do bem ou do direito ou da despesa, que não é amortizável, conforme relatório fiscal em anexo.		
Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2013	57.651.274,48	150,00
31/12/2014	43.136.457,46	150,00
31/12/2015	140.900.205,42	150,00
Enquadramento Legal		
Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2013 e 31/12/2015:		
Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90		
Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95		
Art. 2º da Lei nº 9.249/95.		
Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96		
Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08		
Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.		
MULTA OU JUROS ISOLADOS		
INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE ESTIMADA		
Falta de pagamento da Contribuição Social incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.		
Fato Gerador	Multa	
30/11/2014	1.151.715,77	
31/01/2015	644.281,28	
Enquadramento Legal		
Fatos geradores ocorridos entre 30/11/2014 e 31/01/2015:		
Art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/072007		
Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.		

RELATÓRIO FISCAL

Os fundamentos fáticos do lançamento se encontram no relato fiscal, fls. 3132 e seguintes, abrangendo duas infrações: (a) amortização de ágio constituído por perspectiva de rentabilidade futura sem cumprimento do requisito legal de confusão patrimonial entre a real investidora e as investidas; (b) amortização de ágio de intangíveis.

O relatório fiscal aponta inicialmente as pessoas e grupos econômicos envolvidos nas operações que foram objeto de escrutínio fiscal:

- a) *Pearson Education do Brasil S/A (PEARSON), CNPJ: 01.404.158/0001-90, empresa ora fiscalizada.*
- b) *Pearson Education Limited (PEARSON LTD.), companhia sediada na Inglaterra.*
- c) *Longman Group (Overseas Holding) Limited (LONGMAN), companhia sediada na Inglaterra, controladora da PEARSON.*

Do grupo SEB:

d) SEB Sistema Educacional Brasileiro S/A (SEB), que foi transformada em Pearson Sistemas do Brasil S/A (PEARSON SISTEMAS), CNPJ: 02.762.122/0001-40.

e) SEB Participações S/A (SEB PARTICIPAÇÕES), CNPJ: 08.948.338/0001-81, empresa do grupo SEB que passou a controlar aquelas que não foram vendidas ao grupo Pearson.

f) TCA Investimentos e Participações Ltda. (TCA), CNPJ: 11.980.459/0001-15, empresa que controlava o grupo SEB inicialmente.

g) Norbeko Participações Ltda. (NORBEKO), CNPJ: 12.051.300/0001-89, empresa do grupo SEB.

h) Outras empresas que compuseram o grupo SEB: Editora COC Ltda. (EDITORA COC), CNPJ: 50.492.271/0001-80, Klick Net Ltda. (KLICK NET), CNPJ: 03.515.839/0001-50, Gráfica Educacional Brasileira Ltda. (GRAF ED BR), CNPJ: 11.138.168/0001-84, Editora Name COC Ltda. (EDITORA NAME), CNPJ: 50.492.271/0001-80, Editora Pueri Domus Escolas Associadas Ltda. (EDIT DOMUS), CNPJ: 56.182.496/0001-16, Logística e Distribuição Brasileira Ltda. (LOGÍSTICA), CNPJ: 11.228.308/0001-05 e Matesc Material Escolar Ltda. (MATESC), CNPJ: 80.351.489/0001-85.

Do grupo MULTI:

i) VCCL Participações Ltda. (VCCL), CNPJ: 12.437.789/0001-21, empresa adquirida do grupo MULTI.

j) LVCC Participações Ltda. (LVCC), CNPJ: 12.429.467/0001-30, empresa adquirida do grupo MULTI.

k) Outras empresas que compõem ou compuseram o grupo MULTI: Ezlearn (EZLEARN), Multi Brasil Franqueadora e Participações Ltda. (MUL TIBRASIL), CNPJ: 10.835.410/0001-06, LCVC (LCVC), CCA (CCA), Linx Brasil (LINX BRASIL), Multi Treinamento (MULTI TREINAMENTO), JM Soluções (JM SOLUÇÕES).

A seguir o relato trata da configuração inicial do grupo SEB, e sua aquisição pela PEARSON, com pagamento de ágio, que **passou a ter controle total do grupo**, 36,20% de forma direta e 68,20% pela aquisição da NORBEKO.

Posteriormente a SEB teve seu nome alterado para "Pearson Sistemas do Brasil SA" (PEARSON SISTEMAS) e a NORBERKO E PEARSON SISTEMAS foram incorporadas pela PEARSON, que passou a amortizar o ágio pela aquisição da SEB em outubro de 2011.

No tocante à aquisição do grupo MULTI, o Auditor-Fiscal Autuante expôs a configuração inicial do grupo, sua aquisição pela PEARSON, com ágio e seu organograma após a incorporação pela PEARSON, que passou a amortizar o ágio a partir de outubro de 2014.

Após esta introdução, ilustrada com diagramas que, por sua pertinência, foram examinados pelos julgadores presentes mediante consulta aos autos eletrônicos em seus monitores individuais, o Auditor-Fiscal Autuante descreveu detalhadamente as operações, nos seguintes termos:

O grupo "SEB " tinha como sócios, em sua origem, a empresa TCA, com 63,69% de participação, e os restantes 36,31% pelo mercado e outras empresas. A empresa TCA por sua vez era controlada pelos srs. Chaim Zaher e Adriana Zaher.

Em 22 de julho de 2010, foi assinado contrato de aquisição do grupo SEB entre os seus ex-sócios e o grupo Pearson (contrato às fls. 843 a 895). Havia uma condição no contrato de que o grupo SEB deveria passar por uma reestruturação societária, antes da venda ser consolidada numa data denominada "Fechamento".

Em 08/2010, com vistas a ser vendido ao grupo Pearson, o grupo SEB sofre uma transformação, na qual as empresas que não seriam alienadas passam a ser controladas pela SEB PARTICIPAÇÕES, permanecendo as demais sob o comando da SEB.

Outra reestruturação societária que ocorreu antes da venda foi a transferência das ações da SEB que estavam em poder da TCA, para a empresa NORBEKO.

Esta última tinha como sócios os srs. Chaim Zaher, com 50% de participação e a sra. Adriana Zaher com 50% de participação. Seu objeto social era a gestão de participações societárias.

A empresa NORBEKO foi constituída em 31/05/2010, com capital de R\$ 1,00 (doc. Jucesp às fls. 2.157 a 2.159) e recebeu a transferência das ações da SEB em 20/08/2010, mediante cisão parcial da empresa TCA.

Logo em seguida, em setembro de 2010, a NORBEKO é alienada ao grupo Pearson, adquirindo indiretamente uma parte do grupo SEB. A parte restante é adquirida de forma direta através de oferta pública de ações do mercado.

A empresa PEARSON era controlada pelas empresas do exterior PEARSON LTD. e LONGMAN. Estas empresas sócias não aparecem explicitamente no supracitado contrato de compra e venda.

Apesar da PEARSON aparecer no contrato como compradora, é de se notar que eventuais notificações para a Pearson PLC, deveriam ser encaminhadas ao sr. Philip Hoffman, cujo endereço remetia a Londres, Reino Unido, no 80 The Strand, o garantidor e principal pagador da compradora.

No entanto, a empresa PEARSON não possuía o capital necessário para a aquisição. Esta recebeu aportes de capital das empresas sócias, conforme esclarecido na Resposta da empresa, em 13/12/2018.

A operação de aquisição foi feita com ágio. Este foi calculado em função do valor pago e do valor constante dos laudos de avaliação do grupo elaborados pela empresa Apsis, com data base 30/09/2011. O ágio foi registrado na adquirente PEARSON.

*Em 17 de setembro de 2010, a SEB tem seu nome alterado para PEARSON SISTEMAS e, em outubro de 2011, esta última e a NORBEKO são incorporadas pela PEARSON. O ágio registrado na PEARSON, da aquisição do grupo "SEB" começou a ser amortizado logo que estes últimos eventos ocorreram (em outubro de 2011). Mas é de se observar que **somente em abril de 2012** as demais empresas de ensino do grupo "SEB" (EDITORA COC, KLICKNET, GRAF ED BR, EDITORA NAME, EDIT DOMUS, LOGÍSTICA E MATESC) foram incorporadas pela PEARSON.*

Com relação à aquisição do grupo MULTI, ocorrida em 2014, a empresa também foi intimada a apresentar a relação dos pagamentos efetuados. Estes foram realizados em duas datas específicas - 11/02/2014 e 07/04/2014 (...)

Da mesma forma que para o grupo SEB, intimou-se a fiscalizada para apresentar a origem dos recursos dos pagamentos relacionados acima. Novamente, constatou-se que a PEARSON não dispunha do capital necessário e que foi efetuado novo aporte dos sócios ingleses.

(...)

(...)

A aquisição do grupo MULTI também foi efetuada com ágio, demonstrado a partir do valor pago e do valor da PL obtido a partir dos laudos de avaliação do grupo (representado pelas empresas VCCL e LVCC, laudos elaborados pela Deloitte (...))

*Registrado o ágio na PEARSON, em 30/09/2014, esta última incorporou algumas empresas do grupo, **não todas**. A partir de out/2014, a empresa passou a amortizar o ágio denominado "MULTI".*

Em suma, tendo em vista que a empresa gestora da PEARSON era a inglesa LONGMAN, conforme os relatórios do CADE anexados a este processo, esclarecimentos da empresa conforme acima e os vultosos aportes de capital efetuados na controlada brasileira, temos a clara noção de que o real investidor e adquirente dos grupos SEB e MULTI era a LONGMAN e não a PEARSON.

Em seguida o Auditor-Fiscal Autuante fez análise da regulamentação sobre a amortização dos ágios, fls. 3150 e seguintes que, por sua relevância, foi lida durante a presente Sessão de Julgamento.

Os aspectos específicos do caso em análise foram tratados a partir das fls. 3154:

4.2. DA AUSÊNCIA DE "CONFUSÃO PATRIMONIAL" COMO PRESSUPOSTO - ÁGIOS "SEB " E "MULTI"

(...)

Nenhum dos dois ágios registrados pela PEARSON (SEB e MULTI) podem ser considerados dedutíveis para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL nos termos do artigo 386 do RIR/99, o qual repete os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997. Os ágios amortizados não observam as condições e requisitos para a dedutibilidade, impostos pela legislação.

Dentre os aspectos que impedem os ágios registrados pela PEARSON de serem dedutíveis, cita-se a ausência do encontro num mesmo patrimônio dos ágios com os respectivos investimentos que lhes deram origem.

Por certo, tal como fora ressaltado nas premissas teóricas apresentadas anteriormente, a dedução autorizada pelo artigo 386 do RIR/99 decorre do encontro num mesmo patrimônio da participação societária adquirida com o ágio com esse mesmo ágio. Em face dessa "confusão patrimonial", a legislação admite que o contribuinte considere perdido o seu capital investido com o ágio e, assim, deduza a despesa que teve com a "mais valia ". Todavia, para que haja esse encontro num mesmo patrimônio do ágio com o investimento que lhe deu origem, é imprescindível que a "mais valia" contabilizada tenha sido efetivamente suportada por alguma das pessoas que participa da "confusão patrimonial". O investidor deve se confundir com o seu investimento.

Assim, em outras palavras, no caso de uma incorporação, para que o ágio registrado seja dedutível nos termos do artigo 386 do RIR/99, deve a pessoa jurídica que efetivamente suportou o ágio pago na aquisição de um investimento incorporar esse investimento. O ágio deve ser de fato pago por alguma das pessoas jurídicas que participam da incorporação, fusão ou cisão societária. Se assim não for, será impossível o ágio ir ao encontro do investimento que lhe deu causa.

De acordo com a previsão legal, qualquer situação diferente da hipótese aqui ventilada não admite a dedução da despesa com amortização do ágio. Uma incorporação, fusão ou cisão societária que envolva um ágio que não foi de fato arcado por nenhuma das pessoas participantes da operação societária não satisfaz as condições de dedutibilidade previstas no artigo 386 do RIR/99. O ágio pode até existir

contabilmente, mas não será dedutível na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

*Retornando ao caso ora em análise, destaca-se que os ágios em tela não cumprem o requisito aqui definido como necessário para serem dedutíveis, nos moldes do artigo 386 do RIR/99. Com a **incorporação** do grupo SEB e **parcial** incorporação do grupo MULTI pela PEARSON, não houve o encontro num mesmo patrimônio, dos ágios pagos pela LONGMAN com a própria empresa LONGMAN. Quem efetivamente adquiriu o grupo SEB e o grupo MULTI, não os incorporou.*

Na situação estudada, nenhuma das empresas participantes da operação societária arcou de fato com os ágios pagos na aquisição das referidas quotas. Não houve "confusão patrimonial" da "mais valia" com os investimentos que lhes deram causa.

A fim de demonstrar a ausência de "confusão patrimonial", temos:

- para o primeiro ágio "SEB": quem de fato arcou com o pagamento do ágio da participação societária do grupo "SEB" foi a empresa LONGMAN; mesmo com a transferência do referido ágio para a PEARSON, essa "mais valia" nunca saiu do patrimônio de seu adquirente originário, a empresa LONGMAN. Foi esta última que o suportou, ele não foi pago pelas empresas do grupo SEB incorporadas parcialmente, nem pela incorporadora (PEARSON).

- para o segundo ágio "MULTI": da mesma forma, aqui novamente, quem de fato arcou com o pagamento do ágio da participação societária do grupo MULTI também foi a empresa LONGMAN; mesmo com a transferência do referido ágio para a PEARSON, essa "mais valia" nunca saiu do patrimônio de seu adquirente originário (LONGMAN). Foi esta última que o suportou, ele não foi pago pelas empresas do grupo MULTI incorporadas, tampouco pela incorporadora (PEARSON).

Corroboram estas conclusões, as informações fornecidas pela fiscalizada, no tocante à sua controladora, a empresa LONGMAN, cuja abertura de sua conta "Investimentos" nos ACs 2009 a 2012 se encontram às fls. 734 a 819 (...)

Para o ágio "SEB", em que a reestruturação societária ocorreu toda em 2011 (vide organogramas no tópico "2.3 - Da Reconstituição dos Fatos"), podemos observar dos quadros acima, que houve um considerável aumento nos investimentos entre os anos 2010 e 2011 e que não houve redução dos investimentos em 2012, pelo contrário, houve até mesmo uma pequena ampliação, mesmo após as operações de incorporação das empresas do grupo "SEB", o que comprova que neste ponto não ocorreu nenhuma extinção de investimento, mas tão somente de seus reflexos.

Da mesma forma, para efetuar uma análise análoga para o ágio "MULTI", intimamos a fiscalizada a apresentar os investimentos da LONGMAN nos ACs 2013 a 2015 (fls. 511 a 517 e fl. 642):

(...)

[quadros transcritos às fls. 3158 a 3160, consultados em Sessão nos autos eletrônicos]

Do disposto acima, podemos observar claramente que os investimentos que a empresa LONGMAN dispunha no Brasil, em 2013 tiveram um aumento relevante em 2014 e permaneceram sem muita alteração em 2015 e 2016, apesar do valor do "impairment" ter sido ampliado consideravelmente. Este "impairment", segundo os esclarecimentos da LONGMAN junto à fiscalizada, se referia às perspectivas que os investimentos traziam e que o aumento deste fator se deveu em função das perspectivas brasileiras em 2015 e 2016 passarem de promissoras a não tanto (crise brasileira no período). Mas no tocante ao montante dos investimentos não houve grandes alterações, como se pode notar do balanço.

As operações de aquisição do grupo MULTI pelo grupo PEARSON, mais precisamente pela LONGMAN, com as diversas incorporações das empresas do grupo ocorreram ao longo do AC 2014, conforme os organogramas inicialmente apresentados. Mas podemos concluir que os valores dos investimentos permaneceram praticamente incólumes na investidora LONGMAN.

*E não se poderia deixar de relatar que há pontos determinantes que eliminam quaisquer margens de dúvidas quanto à ausência da confusão patrimonial e da extinção do investimento para os dois ágios analisados. No caso do ágio "SEB ", **a empresa iniciou a amortização do ágio antes mesmo de ter incorporado todas as empresas do grupo**, como verificado dos organogramas. O início da amortização se deu em outubro/2011, conforme planilha de controle do ágio à fl. 1282, enquanto que a incorporação de todas as empresas somente foi concluída em abril de 2012 (Organograma VIII, no tópico 2.3. "Reconstituição dos Fatos às fls. 2.956 a 3.015).*

*No tocante ao caso do ágio "MULTI", pudemos verificar que **nem todas as empresas do grupo foram incorporadas e que algumas delas existem até o presente**, como são as empresas CCA, MULTI TREINAMENTO, LINX BRASIL e JM SOLUÇÕES, conforme o Organograma XII, no tópico 2.3 "Reconstituição dos Fatos ("Doc. 25 Incorporação Multi" às fls. 1.324 a 1.389) e esclarecimentos que a fiscalizada apresentou quando foi intimada acerca dos motivos pelos quais tais empresas não teriam sido incorporadas (às fls. 716 a 718). Se o investimento foi realmente extinto, com as empresas adquiridas incorporadas pelo grupo Pearson (de acordo com a fiscalizada), onde se encaixariam então **as quatro empresas do grupo MULTI que não foram incorporadas?** Este fato contrapõe qualquer argumento na direção de que teria ocorrido extinção do investimento.*

Tratou também o Auditor-Fiscal Autuante sobre o propósito comercial das operações estruturadas, fls. 3161 e seguintes:

Deste modo, com base nas informações prestadas pelo contribuinte, tem-se que o propósito comercial do ágio decorrente da compra da participação societária dos dois grupos se constituiu no grande interesse da LONGMAN de expandir suas atividades no Brasil por meio da aquisição de empresas de ensino de idiomas. O interesse no patrimônio tangível e intangível destas empresas teria justificado, assim, o pagamento da "mais valia" pela PEARSON. Estas informações podem ser confirmadas também mediante os Laudos elaborados pela Apsis referentes à empresa PEARSON SISTEMAS do grupo SEB (às fls. 193 a 283) e às empresas VCCL e LVCC do grupo MULTI (às fls. 432 a 507), segundo o qual foram quantificados os valores reais dos grupos SEB e MULTI e aqueles referentes à expectativa de rentabilidade futura dos mesmos.

Acerca do substrato econômico dos ágios, esse aspecto é ainda mais inegável. A transferência de riquezas que deu origem aos ágios relacionados à participação sobre as empresas de ensino ocorreu de fato entre as empresas da LONGMAN e os antigos sócios dos grupos SEB e MULTI.

Com isso, mostra-se que os ágios registrados pela PEARSON com as aquisições dos grupos SEB e MULTI apresentam seus fundamentos de existência, validade e eficácia relacionados intrinsecamente à operação societária realizada pela LONGMAN. Foi esta última que teve um propósito comercial ao pagamento do ágio, e quem de fato despendeu riquezas para a sua aquisição.

Da criação desses ágios não participaram em nenhum momento, nenhuma das empresas envolvidas nas operações societárias que deram ensejo a deduções de suas amortizações. Seja a PEARSON ou as empresas que foram incorporadas, nenhuma delas arcou de fato com o pagamento da "mais valia" registrada, assim como sequer possuía propósito comercial ao seu registro.

Desta feita, ante os pontos aqui expostos, demonstra-se que nem o ágio registrado na PEARSON com a incorporação das empresas do grupo SEB, tampouco o ágio registrado na fiscalizada com a incorporação das empresas do grupo MULTI satisfazem as condições de dedutibilidade fiscal previstas no artigo 386 do RIR/99, pois, em face dessa incorporação, não há a "confusão patrimonial" entre os ágios pagos na aquisição dos investimentos e seus respectivos investimentos, elemento essencial para o aproveitamento da dedutibilidade tributária.

Nesse diapasão, destaca-se que a única possibilidade de o ágio decorrente da aquisição da participação societária do grupo MULTI ser dedutível ocorreria caso essa "mais valia" encontrasse o próprio grupo MULTI. E como poderia ocorrer essa possibilidade? Caso a empresa LONGMAN tivesse incorporado o grupo MULTI. Analogamente, para o ágio "SEB" a LONGMAN teria de ter incorporado o grupo SEB, ou ainda, "vice versa". Caso os ágios pagos tivessem encontrado efetivamente os respectivos investimentos que lhe deram origem, as suas amortizações seriam dedutíveis nos termos do artigo 386 do RIR/99. Na presente lide, como não o foram, para nenhum dos dois casos, não há situação de dedutibilidade fiscal a ser reconhecida.

O encontro patrimonial proporcionado pela incorporação do grupo MULTI pela PEARSON ocorreu apenas entre as quotas do grupo MULTI e o "reflexo contábil" do ágio pago sobre essa participação societária pela empresa LONGMAN. A participação societária que a PEARSON possuía em face do ágio (pago originalmente pela LONGMAN) decorrente do grupo MULTI foi extinta com a incorporação realizada. Contudo, lá no patrimônio da empresa LONGMAN, esse mesmo ágio permaneceu intocável, travestido na participação societária da PEARSON. Ora, não havendo a extinção do investimento, não há que se falar em dedução da despesa da amortização do ágio pago na sua aquisição!!

Vê-se, assim, que há uma verdadeira tentativa de se transformar o ágio pago pela empresa LONGMAN, quando da aquisição da participação societária do grupo MULTI, em uma verdadeira "moeda de dedução", a qual poderia ser transmitida por ela a quem ela quisesse ("autonomização" do ágio). Sem maiores delongas, é evidente que esse não foi o intuito do legislador ao editar os artigos 7º e 8º da Leinº 9.532/1997.

Portanto, tendo em vista que o ágio registrado pela PEARSON não foi efetivamente suportado nem pela própria PEARSON nem pelas empresas incorporadas, ele não é dedutível nos termos do artigo 386 do RIR/99.

Compulsando os documentos apresentados pela empresa, observa-se que o ágio registrado inicialmente na PEARSON fora originalmente pago pela empresa LONGMAN, a qual, com a finalidade precípua de forçar a condição de dedutibilidade fiscal que poderia ser originado com essa "mais valia", o transferiu contabilmente a outra empresa.

A intenção do legislador ao permitir a dedução da despesa com amortização do ágio oriundo da aquisição de uma participação societária foi beneficiar o real adquirente de uma participação societária, não transformar o potencial direito à dedução dessa despesa em uma "moeda" que pudesse ser transferida a quem o seu detentor quisesse.

Assim, o disposto no inciso III do art. 386 do RIR/99 (abaixo reproduzido) não pode ser interpretado de forma dissociada da norma estampada no caput do art. 385 do referido ato regulamentar, ou seja, o dever de segregar o custo de aquisição, no caso de avaliação de investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido, obviamente é de quem incorreu em tal custo, e a faculdade de amortizar o ágio antes segregado não é deferida a outro senão àquele que adquiriu a participação societária com sobrepreço:

[transcreve art. 386 do RIR/99]

Somente a título de ilustração, caso fosse admitida a possibilidade da transferência do ágio pago pela empresa LONGMAN para a PEARSON, ter-se-á que se admitir também a existência de uma situação, no mínimo, curiosa (para não qualificar de outra forma).

Tem-se que a transferência do ágio permite que a "mais valia" possa ser aproveitada de forma fiscal por mais de uma empresa, mesmo tendo ele sido efetivamente pago somente uma única vez.

Como demonstrado anteriormente, a transferência do ágio a outra empresa não cancela o pagamento dessa "mais valia" no patrimônio de quem o efetivamente pagou. Assim, tanto o "ágio real" como o seu "reflexo contábil" poderiam ser amortizados a qualquer tempo, a depender, lógico, do cumprimento dos requisitos formais estipulados pela legislação.

No caso concreto, como o ágio pago sobre as quotas do grupo MULTI nunca saiu do patrimônio da empresa LONGMAN (ágio real), mesmo após a amortização do "reflexo contábil" desse ágio pela PEARSON após a incorporação das empresas do grupo MULTI, nada impediria que esse "ágio real" fosse posteriormente amortizado pela LONGMAN, por exemplo, com a eventual incorporação da PEARSON pela mesma.

Destarte, mostra-se quão inviável é a transferência do ágio. Além de não ser previsto legalmente, a sua admissão implica efeitos ineficazes e manifestamente indesejáveis.

E ainda que houvesse uma mínima possibilidade da amortização do ágio "MULTI", cumpre observar que uma parcela teria que ter sido deduzida do total, aquela referente às empresas que não foram incorporadas, conforme descrito anteriormente. Este fato somente vem a corroborar o todo já exposto de forma exaustiva, no tocante à inaplicabilidade da dedutibilidade fiscal do ágio a este caso concreto.

O Auditor-Fiscal Autuante ressaltou também a utilização da empresa PEARSON como veículo para supostamente atender os requisitos legais para amortização do ágio, fls. 3155 e seguintes:

*(...) **empresa "veículo"** é uma pessoa jurídica utilizada para servir como canal de passagem de um patrimônio ou de dinheiro. Trata-se de uma operação que serve apenas para transitar um patrimônio ou um determinado recurso pertencente ao real adquirente (neste caso, a LONGMAN).*

Não integra esse conceito, necessariamente, ser a empresa efêmera, sem capacidade operacional ou deficitária. Basta que se preste ao papel descrito.

*No caso em epígrafe, o grupo "SEB" foi **adquirido em duas partes**: uma que estava sendo controlada pela família Zaher e que foi obtida mediante a aquisição da NORBEKO, após a cisão da TCA e transferência de ações desta para a NORBEKO (63,8%) e o restante foi adquirido diretamente do mercado (36,2%) (vide organograma V no tópico 2.3. "Reconstituição dos Fatos). Para as aquisições, houve diversos aportes dos sócios da PEARSON nesta última, conforme demonstrados nas atas das AGEs às fls. 1199 a 1251.*

No tocante ao grupo MULTI houve o aporte de capital dos sócios na PEARSON em 2014 (...)

***Empresa "veículo"** ou de passagem é aquela criada ou utilizada para servir somente de passagem de um patrimônio ou de dinheiro do real adquirente.*

Recapitulando, portanto, na primeira fase, a PEARSON recebeu o capital da LONGMAN para adquirir o grupo SEB. Na segunda fase, a LONGMAN efetuou o expressivo aporte de capital na PEARSON, para a aquisição do grupo MULTI.

Por vezes, dentro de um planejamento, uma sociedade é utilizada para participar de determinado negócio ou receber determinado patrimônio em trânsito para uma outra pessoa jurídica, eventualmente ligada à figura do ágio.

Este teria sido o caso da empresa PEARSON na aquisição dos grupos SEB e MULTI.

A contabilização pelo incorporador deste valor chamado de ágio em conta de ativo configura uma duplicação do ágio já contabilizado pelo investidor original.

A verificação da legitimidade das amortizações dos ágios gerados nas operações de reestruturação societária vai além do exame individualizado dos eventos, exige verificar se o conjunto de eventos está em consonância com os princípios do ordenamento jurídico, não se tratando de atos apenas aparentemente legais, resumindo-se a operações estruturadas com simples produção de documentos.

*Por todos esses fatores, não há como negar à PEARSON, o título de **empresa "veículo"** nas operações sob exame, corroborando a tese acerca da ilegitimidade das amortizações dos ágios, dos tópicos anteriores.*

*Cumprir observar, outrossim, que a fiscalizada poderia argumentar que não se poderiam realizar as aquisições das empresas brasileiras sem a intermediação de uma filial brasileira, cujo papel teria sido desempenhado pela empresa PEARSON, apontada nestes autos, como empresa "veículo". **No entanto, o escopo deste relatório é a verificação da legitimidade das amortizações dos ágios pagos nas aquisições das empresas e não a legitimidade das operações de aquisição em si.***

Passa então o Auditor-Fiscal Autuante a fazer uma revisão da legislação, jurisprudência e doutrina que entendeu ser aplicável à matéria, fls. 3167 e seguintes, as quais, por sua relevância para o deslinde da lide, foram lidas na íntegra durante a presente Sessão de Julgamento, expõe os fundamentos da autuação nos seguintes excertos:

No presente caso (...) a confusão patrimonial entre investidora e investida é apenas aparente. Isso porque a suposta investidora (PEARSON) cujo patrimônio se encontrou com o da investida (grupos SEB e MULTI) por ocasião de sua incorporação/cisão não foi quem, de fato, efetivamente incorreu no esforço para adquirir o investimento com ágio. Não é ela (PEARSON) a investidora real (ou originária), mas sim a empresa pela qual recursos apenas transitaram para que fosse realizada a aquisição pela real investidora (LONGMAN). A PEARSON funcionou nesta reorganização societária como uma "empresa veículo", como visto anteriormente.

*Os recursos para aquisição dos grupos SEB e MULTI vieram da empresa controladora sediada no exterior (LONGMAN), através de integralização em aumento de capital. Os recursos entraram no caixa da subsidiária brasileira (PEARSON) e **em questão de dias** foram transferidos para os vendedores das empresas adquiridas.*

Ademais, através dos atos de concentração da CADE relativos às aquisições dos grupos SEB e MULTI (às fls. 2160 a 2374), pode-se inferir que a decisão quanto a tais aquisições foi da controladora inglesa. Os ativos da subsidiária PEARSON, entre os quais o ágio pago na aquisição dos grupos SEB e MULTI são identificáveis no Balanço Consolidado da LONGMAN.

Importante esclarecer que ao indeferir as deduções ora em análise, não está esta autoridade fiscal desconsiderando a personalidade jurídica da fiscalizada (art. 116, § único do CTN), tampouco interferindo na gestão dos negócios de empresa privada para obrigar o investidor a adquirir a empresa alvo diretamente. Trata-se, sim, de negar os efeitos fiscais pretendidos pelo grupo econômico pela simples razão de que as regras tributárias aplicáveis não foram satisfeitas. Vale dizer que a liberdade de auto-organização das sociedades não é absoluta, pois limitada pelo interesse social (art. 421 do Código Civil).

(...)

*No presente caso temos uma empresa inglesa que pagou aproximadamente R\$ 3 bilhões de ágio pela aquisição de 02 grupos de empresas no Brasil e pretende utilizar a despesa de amortização dos ágios pagos para reduzir a base de cálculo do lucro tributável de sua subsidiária no Brasil em aproximadamente **R\$ 500 milhões de reais ao ano.***

Esta redução do lucro real da empresa brasileira atende aos requisitos da Lei nº 9532/97 e do RIR/99 (atualmente RIR/2018)? Esta pretensão está de acordo com os princípios constitucionais da capacidade contributiva, isonomia, supremacia do interesse público? Pelo exposto anteriormente, a resposta à esta pergunta é negativa, devendo ser anulado qualquer efeito fiscal do ágio apurado nas reorganizações societárias em análise, considerando-se que o efetivo sacrifício foi suportado pela empresa controladora inglesa. Nesta situação, não resta consumada a confusão de patrimônio entre a (1) real sociedade investidora, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, decidiu pela aquisição e desembolsou originalmente os recursos, e (2) pessoas jurídicas investidas. Trata-se de negar os efeitos fiscais pretendidos pelo grupo econômico pela simples razão de que as regras tributárias aplicáveis não foram satisfeitas.

O aspecto sobre os efeitos do ágio adquirido pela controladora estrangeira e os reflexos contábeis e fiscais em seus Balanços Consolidados, foram analisados anteriormente neste relatório. Portanto, caberia à real investidora verificar de acordo com as normas contábeis e fiscais de sua jurisdição a subsunção às hipóteses legais daquele país para dedução do ágio.

(...)

Por todo o exposto, em relação à aquisição dos grupos SEB e MULTI, caracterizada a situação de transferência de ágio (investidora original capitaliza recursos na empresa-veículo para que esta adquira a participação societária com ágio) e inoportunidade da extinção do investimento ("confusão" ou confluência patrimonial") - a dedutibilidade da amortização do ágio registrado pela fiscalizada, para fins de apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL nos anos-calendários de 2013 a 2015, não encontra suporte na legislação tributária que rege a matéria.

Amortização de ágio indedutível

No que toca à infração de redução irregular do lucro real e da base de cálculo da contribuição social pela amortização de ágio indedutível, constatou o Auditor-Fiscal Autuante, fls. 3186 e seguintes, que a atuada excluiu na apuração do lucro líquido "Encargos de Amortização de Mais-Valia", adicionando tais valores na apuração da base de cálculo do imposto e da contribuição, vindo a excluir novamente os valores de R\$ 75.670.846,32, no ano-calendário 2014 e R\$ 141.404.222,03, a título desses encargos, contudo sob rubrica diversa que, em princípio, não permitiria verificar a ocorrência da irregularidade.

Porém, após os procedimentos e análise documental descritos às fls. 3191 e 3192, constatou o Auditor-Fiscal Autuante que os esses eram os valores de ágio de intangíveis excluídos em duplicidade sem a correspondente adição ao lucro real e base de cálculo da contribuição social.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA

O Auditor-Fiscal Autuante relataram, às fls. 3192 as dificuldades para realizar o procedimento fiscal, que apenas pode ser realizado satisfatoriamente obtidas a partir de órgãos de controle, sem a colaboração da atuada:

Do procedimento fiscalizatório como um todo, relatamos aqui que houve dificuldades para conseguir associar a empresa LONGMAN no processo de aquisição dos grupos SEB e MULTI. Isto pode ser observado nos organogramas entregues quando do início do procedimento fiscal. Tais organogramas não traziam as empresas inglesas, somente a PEARSON como adquirente dos grupos (fls. 136 a 138 e 508 a 510).

Somente a partir dos relatórios do CADE, obtidos pela Fiscalização em suas pesquisas próprias, sem o auxílio da fiscalizada, relatórios estes que mencionavam o interesse da LONGMAN de ampliar sua influência no ramo do ensino, é que se pôde ser desvendado quem estava por detrás da aquisição dos grupos SEB e MULTI. Desta forma, a fiscalizada foi intimada a retificar os organogramas, acrescentando as empresas inglesas.

E por que todo este receio de que as informações da LONGMAN ficassem às claras?

Exatamente para que não restassem patentes as operações de reestruturação societária, tais como foram identificadas: que as fontes dos recursos para as aquisições dos grupos SEB e MULTI tiveram origem externa e que, portanto, não houve confusão patrimonial, sendo as respectivas amortizações de ágio indevidas.

Obstáculos tiveram de ser vencidos para que a Fiscalização pudesse, finalmente, compreender, com maiores detalhes, como foram efetuadas as reestruturações societárias em epígrafe.

E o que se pôde inferir de todo o exposto, é que o contribuinte buscou, de certa forma, caminhos para que esta Fiscalização não pudesse chegar ao âmago dos detalhes das reorganizações societárias em si.

Qual a razão disto?

Não outra que a de tentar ocultar as constatações da ação fiscal, no tocante à ausência de confusão patrimonial nos casos dos dois ágios tratados neste relatório.

*A fundamentação legal da multa qualificada encontra-se no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que menciona **intuito de fraude** em sua redação original e que, na atual, limita-se a remeter aos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, (...)*

Em princípio, ao se deparar com amortizações de ágio, a Fiscalização está diante de valores dedutíveis por força da previsão legal, já que, tanto o surgimento do ágio quanto a reestruturação societária são aceitos pelo ordenamento.

No entanto, existem circunstâncias que, como visto, permitem a glosa da amortização.

Nesse sentido, o contribuinte, ao formalizar seus registros contábeis e societários de forma a dar uma aparência de correção a amortizações de ágios em que estejam presentes certas reestruturações, pretende induzir a fiscalização a avalizar operações que, nessas circunstâncias, seriam inoponíveis à Fazenda.

Age, portanto, com dolo, justificando a qualificação da multa nos termos da própria Lei nº 9.430, de 1996.

Não cabe invocar desconhecimento ou prática de erro escusável, quando os ágios começaram a ser amortizados. Nem em qualquer outro momento anterior ou posterior.

(...)

(...)

*Desse modo, também do ponto de vista contábil não é possível atribuir aos atos aqui narrados um outro adjetivo diferente de **fraude**, pois intencionalmente foram manipuladas as informações inseridas nos documentos elaborados, almejando com isso evadir-se da obrigação de pagar tributos.*

*Ademais, o fato dos atos societários terem sido formalmente praticados, com registro nos órgãos competentes, escrituração contábil, etc. não retira a possibilidade das operações em causa se enquadrarem como **simulação**, isso porque faz parte da natureza da simulação o envolvimento de atos jurídicos lícitos. Afinal, simulação é a desconformidade, consciente e pactuada entre as partes que realizam determinado negócio jurídico, entre o negócio efetivamente praticado e os atos formais (lícitos) de declaração de vontade. Não é razoável esperar que alguém tente dissimular um negócio jurídico dando-lhe a aparência de um outro ilícito.*

Há empresas que, sob o pretexto de reorganização societária, simulam situações jurídicas que dissimulam, ocultam, fingem, acobertam a real situação jurídica, com finalidade de enganar o fisco. A simulação está disciplinada no art. 167 do Código Civil,(...)

O art. 149, inciso VII, do CTN, atribuiu ao fisco a prerrogativa de desconsiderar atos ou negócios jurídicos simulados:

[transcreve o dispositivo legal]

A simulação é a divergência entre a vontade e a declaração, fruto de acordo celebrado com o fito de enganar terceiros, necessário que haja divergência intencional entre a vontade e a declaração. Pode ocorrer que o indivíduo, para fugir ao cumprimento do dever tributário, atue no intuito de dissimular a ocorrência do fato gerador (ou a natureza de seus elementos), usando, para lograr esse intento, de roupagem jurídico-forma que esconda, disfarce, oculte, enfim dissimule o fato realmente ocorrido.

[transcreve lição doutrinária]

A utilização de empresas veículo, quando da aquisição dos grupos SEB e MULTI e posterior transferência dos ágios geraram o entendimento e a convicção de que, nos casos analisados, teria havido simulações.

*O objetivo das reorganizações societárias em si era a aquisição dos grupos SEB e MULTI. Mas sob esse manto, repousava uma operação engendrada que não apresentava propósito comercial e que somente tinha alguma justificativa, se observarmos que a mesma conduziria a um caminho para poder, **de modo artificial, criar condições para a dedutibilidade** de despesas de amortização de ágio.*

No caso concreto, dos elementos juntados aos autos se constatarem sequências de negócios com aparência de regulares que visavam efeitos diversos dos demonstrados. Nestes casos, os vícios nas causas dos negócios complexos levam ao reconhecimento de simulação de todos os conjuntos de atos e negócios parciais.

(...)

Com essas considerações, afirma o Auditor-Fiscal Autuante que a autuada estava consciente de todas as etapas de seus planejamentos tributários na forma de "reestruturações societárias", visando maquiagem sua verdadeira intenção, justificando-se plenamente a qualificação da multa, o mesmo se aplicando à exclusão das despesas duplicadas, indedutíveis, referentes a intangíveis, principalmente pelo fato da empresa utilizar rubrica cujo título não correspondia a tais despesas.

Responsáveis solidários

Foram arrolados como responsáveis solidários: **Marina** Sobreira Duarte Baptista, **Laércio** Henrique Izzi Dona, **Mekler** Nichele Nunes, **Martin** Oyanguren, **Luciano** Kliemaschewsk Marinho, **Giovanni** Giovannelli, **Matias** Lengler Michaelsen, **Cinthia** Granco Nespoli e **José** Paulo Bueno, com os fundamentos e qualificações de fls. 3199 e seguintes, excertos relevantes, *verbis*:

No caso em questão, as razões determinantes para a atribuição da sujeição passiva dos diretores relacionados anteriormente, se basearam particularmente na comprovação de sua participação direta, nos negócios societários adstritos aos ágios transacionados.

De acordo com a análise da documentação anexada ao presente processo, verifica-se que os administradores identificados acima participaram efetivamente na reorganização societária aqui analisada.

Sob esta perspectiva, na qualidade de gestores executivos, igualmente, compartilhavam do pleno domínio funcional dos fatos adstritos aos negócios societários, bem assim dos efeitos tributários que seriam decorrentes da execução dos ilícitos derivados de atos praticados com simulação.

Outrossim, atuando na qualidade de Diretores da Sociedade, os srs. Laércio Henrique Izzi Dona e Mekler Nichele Nunes e como Diretores Presidentes da empresa autuada, os srs. Martin Oyanguren, Luciano Kliemaschewsk Marinho e Giovanni Giovannelli permitiram a dedutibilidade indevida da amortização dos ágios aqui tratados, em relação aos períodos-base fiscalizados, pormenor que revela a conivência do órgão executivo da entidade em relação ao exercício da ilicitude praticada no curso dos períodos fiscalizados.

Acrescente-se que houve também a permissibilidade da exclusão de outras despesas indedutíveis (duplicadas) na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Ressalte-se que a qualificação da multa proporcional foi realizada pela autoridade fiscal em função da identificação e comprovação da ocorrência de fraude fiscal, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

Analisando-se as características textuais das definições empreendidas pelos artigos 71 e 72, a primeira premissa indispensável é a de que sonegação e fraude são condutas dolosas. Isso se depreende da expressão "(...) toda ação ou omissão dolosa tendente (...)", que é repetida em ambos os artigos.

Sonegação e fraude puníveis são condutas, e não genericamente quaisquer situações jurídicas. São sempre uma "ação" ou "omissão" perpetradas por ser humano, seja em relação ao sujeito passivo pessoa física, seja em relação ao sujeito passivo pessoa jurídica. Isto é, apenas existe sonegação ou fraude qualificadoras se houver uma conduta humana (ação ou omissão). Quem realiza a conduta dolosa em relação ao IRPJ é o administrador/gestor da pessoa jurídica.

Por esta forma, resta evidenciado o nexo de causalidade da participação dos diretores, representantes e administradores da fiscalizada, mediante atuação concorrente dos mesmos para a prática dos injustos tributários que deram causa aos prejuízos adstritos ao erário federal.

Assim sendo, impõe-se a qualificação destes diretores na condição de responsáveis solidários da obrigação principal, nos termos do art. 135, incisos II e III do CTN.

Multa isoladas por insuficiência de pagamento de estimativa

O Auditor-Fiscal Autuante procedeu a uma análise da legislação relativa à aplicação de multa isolada no contexto da autuação, bem como das teses que lhe dariam sustentação, para em seguida expor objetivamente a exigência formulada:

Feitas as pertinentes considerações, no tocante às multas isoladas, para o presente caso, portanto, aplicou-se o disposto no art. 44, inciso II da Lei n.º 9.430/1996, anteriormente reproduzido.

Para os cálculos foram utilizadas:

a. DIPJs do AC 2013 (fls. 2.375 a 2.609) e do AC 2014 (jan a set às fls. 1.033 a 1.173).

b. ECFs dos ACs 2014 (out a dez à fl. 2.610) e 2015 (à fl. 2.611).

Desta forma, foram aplicadas multas isoladas aos ACs 2013, 2014 e 2015. Os valores das multas isoladas, calculadas em função das glosas dos valores dos ágios, que, por sua vez, geraram falta de recolhimento da estimativa, encontram-se demonstradas, mensalmente, no quadro a seguir:

[quadro de fls. 3224 e 3225]

Retificação do LALUR e ECF

Com fundamento em todo o exposto, o Auditor-Fiscal Autuante intimou a autuada a proceder à retificação do LALUR e da ECF, nos seguintes termos:

Considerando que a presente ação fiscal resultou em retificação do saldo de prejuízo fiscal e do saldo de base negativa da CSLL fica o contribuinte INTIMADO a retificar os Livros de Apuração do Lucro Real - LALUR, relativos aos ACs 2013 e 2014 (Jan a Set) e as ECFs dos ACs 2014 (Out a Dez) e 2015. É de se acrescentar que, em virtude dos lançamentos efetuados neste trabalho, há que se revisar os critérios de controle dos saldos de ágio constantes nas partes B dos e-Lalures das ECFs dos ACs 2014 e 2015.

IMPUGNAÇÃO

A Interessada apresentou impugnação na qual, após qualificar-se e resumir os fatos, preliminarmente argüiu a necessidade de se observar os comandos da Lei n.º 13.655/2018, contidos em seu art. 24, que imporiam à Administração a necessidade de considerar "as orientações gerais da época", entendidas como "jurisprudência judicial ou administrativa majoritária" em suas decisões administrativas, reforçando o já consagrado princípio da segurança jurídica. Para sustentar o argüido, traz copiosas citações doutrinárias e jurisprudenciais e relação de Acórdãos do CARF, fls. 3368 e seguintes, em que consistiria a jurisprudência majoritária.

Prossegue argumentando quanto à impossibilidade de alteração do critério jurídico para fatos geradores pretéritos, entende que o lançamento teria contrariado o art. 146 do Código Tributário Nacional, pois, ao sofrer lançamento anterior, os fatos questionados seriam diversos dos que embasam o agora combatido, e diriam respeito exclusivamente ao laudo de avaliação que embasou a rentabilidade futura como fundamento para o ágio. Também aponta inovação na aplicação da multa de ofício qualificada de 150% e a imputação indiscriminada de responsabilidade solidária, o que não ocorreu anteriormente. Aponta copiosas citações doutrinárias e jurisprudenciais no sentido da tese defendida.

Argüi também vício insanável por erro de enquadramento legal no lançamento que se baseou no art. 299 do RIR/99, enquanto que, pelo princípio da especialidade, deveria sê-lo no art. 386, inc. III, do mesmo Regulamento, além do que o auto de infração referencia o RIR/2018, posterior à ocorrência dos fatos geradores. Aponta jurisprudência em defesa de sua tese.

Adentrando ao mérito, afirma que todas as operações que levaram à formação dos ágios cuja amortização foi glosada se realizaram de forma lícita e adequada para atingir o objetivo negocial pretendido, e que foram praticadas de forma legal e com o conhecimento dos órgãos competentes envolvidos, o que desabonaria qualquer ilação de

que seriam simuladas ou decorrentes de fraude, o que de pronto afastaria a qualificação da multa.

Às fls. 3388 e seguintes descreve detalhadamente, incluindo diagramas, a formação dos ágios "SEB" e "MULTI", em que operações de estruturação societária culminaram com o encontro de patrimônio entre as sociedades investidas e investidora, preenchendo as condições legais para permitir a amortização dos ágios, asseverando que a Autoridade Fiscal limitou-se a questionar a falta de cumprimento desse requisito.

Afirma a impugnante, fls. 3396, para argumentar que não existe requisito de confusão patrimonial com o investidor original para possibilitar a amortização do ágio:

Conforme descrito no TVF, especialmente o exposto no item 4.2 (Da Ausência de "Confusão Patrimonial" como Pressuposto - Ágios "SEB " e "Multi "), concluiu a Autoridade Fiscal que os ágios em análise não seriam dedutíveis para fins fiscais, uma vez que não teria havido a "confusão patrimonial" entre sociedades investidora e investida e, portanto, não restaria preenchida condição necessária ao aproveitamento fiscal do ágio, nos termos do artigo 386 do RIR/99.

Isso porque, na visão da Autoridade Fiscal, a Impugnante (empresa com mais de 22 anos de atuação no Brasil) seria uma mera sociedade veículo, utilizada exclusivamente para preencher de modo artificial a hipótese de aproveitamento fiscal dos ágios, sendo, então, a Longman a real adquirente das sociedades então pertencentes aos Grupos SEB e Multi, (...)

(...)

que é descabida a pretensão da Autoridade Fiscal de coibir o direito da Impugnante à amortização fiscal do ágio, sob a justificativa de que não foi observada a alegada "confusão patrimonial" na operação, sendo que este suposto requisito não se encontra positivado nas normas tributárias como condição para o aproveitamento do aludido benefício de amortização fiscal do ágio.

Com efeito, embora a Autoridade Fiscal alegue que a "confusão patrimonial" seria exigida pelo artigo 386 do RIR/99, não é o que se verifica da análise da legislação, ao passo que a leitura do mencionado dispositivo não enseja qualquer conclusão no mesmo senti do daquela indicada na acusação fiscal.

Nesse sentido é, inclusive, o posicionamento da E. CSRF, emanado em recente decisão por meio do qual reconheceu a dispensabilidade da mencionada "confusão patrimonial", in verbis

"Ressalto que o artigo 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, ao tratar da confusão patrimonial como condição da amortização do ágio não tem qualquer referência ao "investidor original". A exigência legal é de investimento adquirido com ágio, que poderá ser deduzido quando houver a confusão patrimonial pela empresa que detenha o investimento adquirido, ou mesmo pela própria investida caso ocorra incorporação reversa.

Tenho manifestado neste Colegiado a minha posição sobre a dispensabilidade de confusão patrimonial (fundada pelos artigos 7º e 8º, acima citados) entre investidora original e investida original, na medida em que a legislação não atribui interpretação restritiva nesse sentido. Afinal, há que se ponderar se a origem do ágio é legítima (com a existência de partes independentes, dispêndio, demonstração da rentabilidade futura, etc.). Nesse contexto, uma vez demonstrada a legítima origem do ágio, não há restrição legal à sua transferência juntamente com o investimento a ele relacionado." (Acórdão nº 9101-003.609-g.n.)

Evidente, portanto, que não procede qualquer pretensão requisito no sentido de que o ágio somente poderia ser amortizado quando da confusão entre investidora original e investida. Isso porque não existe fundamento legal que estabeleça tal requisito e a Autoridade Fiscal não pode fazê-lo.

Aponta a interessada que o instituto da "confusão patrimonial" na possui qualquer relação com a possibilidade de aproveitamento de ágio, estando inserido em outro contexto, o de desconsideração de personalidade jurídica e atribuição de responsabilidade tributária, afirmando:

Portanto, verifica-se 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.

Não obstante isso, ainda que fosse possível se falar em "confusão patrimonial" como condição ao aproveitamento fiscal de ágio, a conclusão fiscal não se sustenta frente à realidade dos fatos aqui em análise, tendo em vista que a Impugnante foi efetivamente quem atuou desde o início como real e efetiva adquirente das sociedades dos Grupos SEB e Multi, nas operações que deram origem aos ágios ora em discussão.

De fato, não há dúvida de que foi a Impugnante quem atuou diretamente nas negociações com os Grupos SEB e Multi para conclusão das aquisições em comento, constando expressamente não só dos contratos firmados, bem como do edital para realização da OPA da SEB, mas de todos os demais documentos elaborados à época das operações.

Conforme já delineado, as operações que originaram os ágios em questão foram realizadas pela própria Impugnante, que diretamente adquiriu as ações de SEB (ágio SEB), LVCC e VCLL (ágio Multi).

Tal circunstância pode ser verificada, inclusive, por meio dos próprios contratos de compra e venda firmados, bem como pelos laudos de avaliação emitidos à época, os quais indicam, em todas as situações, a Impugnante com a real e única adquirente nas operações que culminaram no surgimento dos ágios SEB e Multi.

(...)

Neste contexto, também não prospera a alegação fiscal de que os atos de concentração do Conselho Administrativo de Defesa Econômica ("CADE") relativos às aquisições em comento ensejariam a conclusão de que a Longman seria a real adquirente nas operações.

Pelo contrário, da análise dos referidos documentos (fls. 2.160 a 2.374 dos autos), verifica-se que a Impugnante é indicada sempre, sem exceção, como a adquirente nos negócios em análise, sendo referenciada como a sociedade que não só realizou as aquisições, mas que passaria a controlar as operações das sociedades investidas.

No que toca à sua qualificação como uma mera "empresa veículo" pelo Auditor-Fiscal Autuante, argumentou:

*Nota-se, diversamente do que sugere o TVF, que os atos de concentração do CADE revelam exatamente o oposto da pretensão fiscal, isto é, **denotam que a Impugnante foi quem efetivamente realizou as operações de aquisição das sociedades dos Grupos SEB e Multi, sem qualquer referência à Longman nesse sentido.***

Ora, nada mais lógico, tendo em vista que a Impugnante é sociedade operacional do Grupo Pearson no Brasil, que há mais de duas décadas coordena e desenvolve as atividades do grupo no país.

*Neste contexto, há um importante aspecto dos fatos aqui retratados que foi completamente olvidado pela Autoridade Fiscal e que, por si só, é suficiente para afastar a presente acusação fiscal, qual seja, a evidente **operacionalidade da Impugnante.***

Conforme descrito no TVF, especificamente no item 4.4 ("Da utilização de empresa 'veículo)'), assevera a Autoridade Fiscal que a Impugnante corresponderia a uma empresa veículo, porquanto teria recebido "repasse do ágio pago na transação, incorporando a seguir as empresas adquiridas, de modo que, em tese, fossem atendidas as regras restritivas à amortização do ágio, nos moldes do art. 386 do RIR/99, anteriormente tratadas" (fls. 34 do TVF).

No entanto, tal conclusão evidentemente não prospera, haja vista que a Impugnante foi a real e efetiva adquirente das sociedades SEB, LVCC e VCCL, desembolsando os recursos aplicados nos negócios, registrando os investimentos correspondentes, desdobrando-os em patrimônio líquido e ágios, sem que houvesse qualquer registro de ágio por parte de sua sócia estrangeira (mas apenas o reflexo contábil do investimento na própria Pearson, como será oportunamente abordado).

De fato, conforme apontado pela própria Autoridade Fiscal, "empresa veículo " é "uma pessoa jurídica utilizada para servir como canal de passagem de um patrimônio ou de dinheiro " (fls. 35 do TVF).

Contudo, tal circunstância não se verifica no caso em foco. A Impugnante não pode ser caracterizada como sociedade "veículo", pela simples razão de que não preenche as condições para tanto.

Embora a Autoridade Fiscal sustente que o conceito de veículo não abarca " ser a empresa efêmera, sem capacidade operacional ou deficitária", no próprio TVF atesta que a "empresa veículo ou de passagem é aquela criada ou utilizada para servir somente de passagem de um patrimônio ou de dinheiro do real adquirente" (fls. 35 do TVF), situação que claramente não se amolda à Impugnante.

Com efeito, o Grupo Pearson iniciou sua atuação no Brasil durante a década de 1970, sendo a Impugnante constituída em agosto de 1996, representando, desde então, os interesses do Grupo no país, com atuação em diversos segmentos de ensino, principalmente, na produção e veiculação de conteúdo destinado, principalmente, ao setor educacional.

Importante ressaltar que o Grupo Pearson representa um dos maiores conglomerados internacionais com atuação no mercado de educação, com mais de 175 anos desde sua criação e presença em mais de 70 países.

Portanto, considerando a abrangência de seu portfolio, bem como a especificidade de cada mercado no que tange às demandas para o segmento que desenvolve, por definição estratégica, o Grupo Pearson opera, em regra, por intermédio de companhias constituídas nos países de sua atuação, responsáveis pela coordenação local das atividades do Grupo e desenvolvimento de seu objeto social.

Neste contexto, a Impugnante é sociedade constituída pelo Grupo Pearson com o intuito de gerir e desenvolver a atividade da Pearson no Brasil. Assim, a Impugnante atua no exercício de seu objeto social, bem como coordena a

atuação do Grupo Pearson, por exemplo, em eventuais aquisições de outras sociedades ou investimento em novos negócios no mercado brasileiro.

Foi justamente nesse contexto que a Impugnante, sociedade operacional do Grupo Pearson no Brasil, coordenou as tratativas com os Grupos SEB e Multi na negociação dos ativos em análise e, repise-se, executou diretamente a aquisição das sociedades SEB, LVCC e VCLL, cujas atividades desenvolve até hoje.

*Claramente, a Impugnante não é uma empresa criada "para servir somente de passagem de um patrimônio ou de dinheiro", mas, sim, **uma empresa efetivamente operacional, que desenvolve seu objeto social no Brasil há mais de duas décadas, com amplo patrimônio líquido e expressiva receita anual.***

*E o que se verifica, inclusive, de suas demonstrações financeiras (doc. 04). Especificamente com relação ao ano de 2010, em que foi realizada a primeira operação ora questionada (aquisição com ágio de SEB), verifica-se que a Impugnante já detinha um **patrimônio líquido de mais de R\$ 600 milhões, com uma receita bruta anual superior a R\$ 100 milhões.***

(...)

A caracterização de uma sociedade veículo não é aceitável no caso em foco, porquanto a Impugnante, além de ser quem efetivamente participou de forma direta das aquisições em análise, também não preenche a condição indicada pelo próprio Fisco, qual seja, servir unicamente de passagem. / E mais, como se verifica dos fatos retratados alhures, a Impugnante é quem mantém até hoje o controle dos ativos adquiridos por meio das operações com os Grupos SEB e Multi, permanecendo como sociedade líder do Grupo Pearson no Brasil.

Ora, como pode prosperar a acusação fiscal de que a Impugnante seria uma sociedade "para servir somente de passagem", se esta permanece ativa e operacional até hoje, como detentora dos ativos adquiridos dos Grupos SEB e Multi (além de todos os demais ativos detidos pelo Grupo Pearson no Brasil)? Apenas esses fatos já retratam o excesso fiscal que buscou, por meio do presente lançamento, de toda forma obstar a amortização de ágios legítimos, agindo em manifesta contrariedade com os princípios que devem nortear a administração pública, tais como, mas não se limitando a estes, os princípios da legalidade, finalidade, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, segurança jurídica e não confisco.

Nestes termos, resta evidente que a Impugnante não se subsume ao conceito de empresa veículo, sendo plenamente operacional. Logo, diversamente do que sugere o TVF, não se está diante de uma operação em que se cria uma sociedade holding com o único fim de permitir a amortização fiscal de um ágio, cuja hipótese, atualmente, não encontra guarida no E. CARF.

A interessada faz então um comparativo de suas características com aquelas atribuídas às empresas veículos nos Acórdãos do CARF mencionados no TVF, mostrando, ao contrário daqueles paradigmas, era uma empresa criada há mais de 22 anos e ainda operacional, dispunha de expressivos recursos em caixa, atuava no segmento empresarial, com alto faturamento e adquiriu diretamente as sociedades investidas em consonância com seus objetivos mercadológicos.

No que toca à participação da empresa Longman nas operações, afirmou que a utilização de capital próprio, oriundo de acionistas, foi uma decisão negocial nas quais não cabe ingerência fiscal, salientando que os valores integralizados a esse título eram insuficientes e foram empregados recursos já à disposição da Autuada:

Com efeito, de acordo com o Contrato de Compra e Venda da SEB, o montante envolvido na aquisição em comento ultrapassa R\$ 900 milhões. No entanto, somando-se os aumentos de capital integralizados pela Longman (atas de aumento da capital 25ª e 27ª alteração contrato social - fls. 1.199 a 1.251 dos autos), o montante aportado é inferior ao valor do negócio, evidenciando que os valores aplicados na operação de aquisição do Grupo SEB não advieram exclusivamente da sociedade estrangeira, mas já eram detidos pela Impugnante.

Nesse tocante, vale notar que a Impugnante possuía, antes da aquisição do controle e OPA que culminaram na assunção da integralidade das ações da SEB, mais de R\$ 67 milhões e R\$ 84 milhões, respectivamente, disponíveis para aplicação no negócio (doe. Anexo - planilha "Composição Recursos Pearson - SEB").

Com relação à aquisição dos ativos do Grupo Multi, verifica-se que a operação foi realizada por meio do desembolso de mais de R\$ 1,7 bilhão, entretanto, o aumento de capital realizado pela Impugnante, integralizado pela Longman (atas de aumento da capital 36ª alteração contrato social - fls. 1.252 a 1.281 dos autos), resultou em um ingresso de R\$ 1,5 bilhão, ensejando a conclusão lógica de que ao menos parte do montante aplicado na operação já era detido pela Impugnante.

Além disso, a Impugnante detinha, antes do fechamento da aquisição de L VCC e VGLL (ágio Multi), mais de R\$ 250 milhões à disposição a serem aplicados no negócio (doe. Anexo - planilha "Composição Recursos Pearson - Multi"), o que reforça que a afirmação fiscal de que a Longman arcou com a aquisição não reflete a realidade dos fatos.

Logo, por esta simples análise se verifica a insubsistência da afirmação fiscal de que a Longman arcou com a aquisição dos Grupo SEB e Multi, porquanto, como se vê, a Impugnante detinha, ainda que parcialmente, recursos que foram aplicados nas operações em questão.

Nada obstante, não se pode perder de vista que a decisão gerencial quanto ao financiamento de um negócio (se por recursos próprios ou de terceiros) é medida exclusivamente de interesse das partes envolvidas e que não pode ser questionada pela Autoridade Fiscal.

Ora, caso fizesse sentido a absurda pretensão do Fisco, na hipótese das aquisições terem sido levadas a termo por meio de empréstimos bancários, o real adquirente dos investimentos seriam as Instituições Financeiras responsáveis pela concessão do capital, o que reforça a improcedência do lançamento em apreço, já que o critério para a negativa da amortização se deu exclusivamente pela origem dos valores, em total desconsideração pelos atos realizados pela empresa operacional (a Impugnante), que efetivamente executou a compra das empresas.

Esse exemplo extremista é apenas para reforçar a total desconsideração do princípio da entidade por' parte da Autoridade Fiscal, que sob a justificativa de que a Impugnante seria uma "empresa de passagem", os seus atos não seriam válidos.

Sob esse aspecto, vale destacar que, nos termos do artigo 177 da Lei nº 6.404/76, a Impugnante está obrigada a seguir os princípios da contabilidade geralmente aceitos, dentre os quais, o princípio da entidade, segundo o qual o patrimônio da sociedade deve ser completamente separado do patrimônio dos seus sócios e acionistas.

Tal princípio assevera que o patrimônio da entidade, objeto da contabilização, tem de estar completamente separado do patrimônio de seus sócios ou acionistas, consagrando assim o princípio da autonomia patrimonial da sociedade em relação aos seus sócios e acionistas.

Neste aspecto, não pode prevalecer o argumento da Autoridade Fiscal de que a Longman seria a "real adquirente" dos investimentos com ágio, haja vista que esse posicionamento comprometeria à realidade das operações em análise.

Dessa forma, não há como confundir o patrimônio da Longman (controladora da Impugnante) com o patrimônio da Impugnante, já que os aportes mencionados pela Autoridade Fiscal após a sua concretização ingressaram ao patrimônio da Impugnante e a ela pertencem para o desenvolvimento de suas atividades empresariais.

(...) os recursos aplicados nas aquisições em análise eram da própria Impugnante, ainda que em decorrência de aportes de capital realizados pela Longman. Ora, tais aportes de recursos decorrem de integralização de aumento do capital social da Impugnante, com emissão de novas cotas em favor do subscritor (Longman) que, então, passou a deter mais direitos junto a seu investimento (Impugnante).

Nesse contexto, é oportuno se esclarecer a afirmação fiscal no sentido de que "a decisão quanto a tais aquisições foi da controladora inglesa" (fls. 43 do TVF).

Ora, tratando-se de um grupo econômico com atuação mundial é evidente que as decisões gerenciais quanto ao desenvolvimento da atividade da Impugnante, especialmente as aquisições de novos negócios e expansão em novos segmentos, é resultado de uma análise em consonância com as perspectivas e objetivos do Grupo.

Em verdade, não se pode conceber que a Impugnante, por sua única e exclusiva vontade, desconsidere os interesses dos demais membros do Grupo ou de sua controladora estrangeira, para, assim, prosseguir com o investimento em outras sociedades (especialmente em razão do montante envolvido - quase R\$ 3 bilhões).

Por fazerem parte de um mesmo grupo econômico, a Impugnante e a Longman possuem interesses e estratégias de desenvolvimento em plena harmonia, de modo que é natural que as decisões sejam tomadas de maneira consonante.

Contudo, é preciso que fique claro que esta identidade nas decisões estratégicas não influencia na individualização da personalidade jurídica, na segregação das atividades desenvolvidas por estas sociedades e muito menos é capaz de infirmar a participação da Impugnante como real e efetiva adquirente nos negócios em tela.

Como se vê, além da inexistência de qualquer óbice legal à estratégia comercial desenvolvida, é inerente, razoável e legal que as ações e decisões da controlada decorram e estejam conexas aos objetivos do Grupo, de modo que são desarrazoadas, como já explicitado, as alegações fiscais de que a Impugnante não seria, por tal razão, a real adquirente de SEB, LVCC e VCCL.

(...) seja na abordagem feita pela Autoridade Fiscal, seja na correta leitura dos dispositivos legais atinentes à amortização fiscal do ágio, de rigor que a situação retratada nos presentes convergem na mesma conclusão, isto é, que houve a efetiva confluência entre o patrimônio da investidora e das investidas, uma vez que a Impugnante, que efetivamente detinha os recursos, adquiriu as

participações societárias, efetuou o pagamento aos vendedores, registrou os investimentos com ágio e, posteriormente, incorporou as sociedades investidas.

Pelo exposto, constata-se que a acusação fiscal não reflete a realidade dos fatos aqui narrados e, por certo, não merece prosperar, na medida em que se comprovou que a Impugnante é sociedade operacional do Grupo Pearson no Brasil, com mais de duas décadas de atuação, sendo quem participou diretamente das negociações e efetivamente empregou os recursos necessários para a aquisição de SEB, LVCC e VCOL

A interessada também contestou outros pontos do relato fiscal, a saber:

Registro de Ágio pela Longman

Tendo em vista que a aquisição foi realizada diretamente pela Impugnante, é esta quem registra o investimento, desdobrando seu custo entre patrimônio líquido e ágio. A Longman, na condição de cotista da Impugnante, apenas registra sua participação nesta sociedade de acordo com o método de equivalência patrimonial, sem qualquer destaque relativamente aos ágios.

(...) a Autoridade Fiscal traz análise quanto às demonstrações financeiras e balanços da Longman, com base nos quais afirma que o investimento realizado na Impugnante sofreu reflexos quando das aquisições que ensejaram os ágios SEB e Multj, e "permaneceram praticamente incólumes na investidora LONGMAN (fls. 30 do TVF). Ou seja, na visão da Autoridade Fiscal, o investimento na Impugnante registrado pela Longman justificaria a conclusão de que, então, esta seria a real adquirente.

No entanto, conforme se pode constatar da própria análise da Autoridade Fiscal, às fls. 25 a 29 do TVF, os reflexos patrimoniais reconhecidos pela Longman referem-se, exclusivamente, ao investimento detido na Impugnante, em razão de sua participação societária, sem qualquer registro de ágio ou efeito direto decorrente da aquisição e SEB, LVCC e VCCL

Ou seja, não houve qualquer "transporte" de ágio ou duplicação desse ativo, como se verifica em alguns casos já julgados pelo CARF.

De fato, a "transferência" ou o "transporte" do ágio ocorre somente nos casos em que há a integralização de capital em uma terceira companhia (que não a investidora ou a investida) mediante a conferência das participações societárias adquiridas com o respectivo ágio pago, o que não se coaduna com os fatos em discussão nos presentes autos.

Ademais, sendo a Impugnante quem efetivamente realizou as aquisições de forma direta, é esta quem registra o investimento e o desdobra em patrimônio líquido e ágio correspondente, nos termos do artigo 385 do RIR/99. Como destacado anteriormente, a Longman apenas realiza o registro do reflexo patrimonial do investimento que possui na Impugnante, em razão do método de equivalência patrimonial.

Caso assim não fosse, e se pudesse assumir que houve, de fato, uma aquisição com ágio pago pela Longman, era de rigor' que o registro do investimento realizado por esta refletisse não uma participação na Impugnante, mas sim um investimento realizado nas sociedades adquiridas, SEB, LVCC e VCCL, o que, claramente, não ocorreu.

Analisando-se os balanços da Longman, reproduzidos no próprio TVF (fls. 25 a 27), nota-se claramente que nos anos em que realizadas as aquisições em

comento, esta não detinha, nem deteve, qualquer investimento em SEB, LVCC ou VCCL, mas apenas na Impugnante:

Incorporação pela real investidora

A fim de reforçar as razões que descreve no TVF, a Autoridade Fiscal desenvolve, no item 4.5 (Da Jurisprudência e dos Princípios da Legalidade e da (...) Capacidade Contributiva), uma análise de diversas decisões prolatadas pela E. CSRF em relação à dedutibilidade de amortização de ágio, bem como da posição doutrinária sobre o tema, a fim de concluir que, no caso em tela, não estariam preenchidas as condições legais para o aproveitamento dos ágios pela Impugnante.

De fato, conforme apontado pela própria Fiscalização, a jurisprudência da E. CSRF tem se firmado no sentido de não reconhecer como válida a amortização do ágio nos casos em que, na visão dos julgadores, não se verifica que a incorporação envolve a real investidora.

No entanto, consoante o até aqui exposto, a Impugnante foi efetivamente quem dispôs dos recursos necessários à aquisição das sociedades SEB, LVCC e VCCL, entregando-lhes como pagamento aos antigos controladores e, por certo, registrando os ágios decorrentes. Logo, a incorporação das sociedades investidas preenche a hipótese suscitada pela Autoridade Fiscal para aproveitamento fiscal desses ágios.

Vale notar que tal posicionamento não é único, tendo sido adotado em diversos julgados da Câmara Superior que reforçam a validade da amortização do ágio pela Impugnante, a exemplo dos acórdãos n.º 9101-002.962, 9101-003.132, 9101002.304, 9101-0001.312, 9101-002.428 e 9101-002.470, replicados no TVF.

Nesse sentido, convém mencionar que o acórdão n.º 9101-002.304, citado expressamente pela Autoridade Fiscal, é patente ao constatar que real investidora é "aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura, decidiu pela aquisição e desembolsou originariamente os recursos".

Transportando tais condições para o caso em tela, resta evidente que a Impugnante (i) acreditou na mais valia do investimento, coordenando, desde o início as tratativas para realização do negócio; (ii) fez os estudos de rentabilidade, conforme se verifica dos laudos de avaliação apresentados (não questionados pela Autoridade Fiscal); (iii) decidiu pela realização das aquisições, como se denota dos contratos de compra e venda; e (iv) como demonstrado acima, desembolsou os recursos para concretização do negócio.

Em linha com este entendimento, há que se abordar a doutrina de Luís Eduardo Schoueri, também citada pela Autoridade Fiscal, para quem: "pelo princípio contábil do confronto das despesas com as receitas (o matching principle), as despesas que sejam diretamente relacionadas a receitas de determinado período devem ser com estas confrontadas, a fim de que não sejam geradas quaisquer distorções.

Com efeito, tal excerto, dentre outros, é reproduzido no próprio TVF (item 4.5) em que a Autoridade Fiscal, interpretando a lição do renomado doutrinador, busca reforçar seu posicionamento de que a dedutibilidade fiscal do ágio somente seria possível a partir do encontro entre o patrimônio da investida e da investidora, o que, em sua visão não teria ocorrido no caso concreto:

No entanto, novamente se equivoca o Fisco, porquanto restou efetivamente comprovado nestes autos que a Impugnante é a investidora originária, tendo desembolsado os recursos destinados ao pagamento dos vendedores. Assim, com a incorporação das sociedades investidas pela Impugnante, investidora que

(...)

registrou as despesas com as aquisições de SEB, LVCC e VCCL, sociedades investidas, é evidente que restou preenchida, inclusive na visão do mencionado autor, a hipótese para aproveitamento fiscal do ágio.

Como demonstrado alhures, a análise conjunta do contexto fático ora apresentado com a doutrina em questão revela, mais uma vez, a regularidade do negócio jurídico e, por conseguinte, do aproveitamento do ágio pela Impugnante.

Isso porque, segundo os ensinamentos de Luís Eduardo Schoueri explicitados no TVF, pelo confronto de receitas e despesas, a partir da aquisição pela Impugnante, das participações em SEB, LVCC e VCCL, esta passou a registrar o referido investimento, desdobrando-o em patrimônio líquido e ágio.

Com a incorporação destas sociedades, houve, então, o efetivo encontro entre os ativos geradores de caixa, isto é, as sociedades investidas que ensejaram a rentabilidade futura que fundamentou os ágios pagos, e a sociedade que detinha o investimento, isto é, a Impugnante.

Conforme demonstrado anteriormente, a Longman registra em seu balanço e demonstrações financeiras exclusivamente os reflexos patrimoniais do investimento na Impugnante, e não nas sociedades adquiridas dos Grupos SEB e Multi (SEB, LVCC e VCCL) pela Impugnante. Portanto, cabe à sociedade brasileira (Impugnante) e não a sua controladora estrangeira o registro do investimento nas sociedades investidas e, por conseguinte, o registro e aproveitamento fiscal dos ágios correspondentes.

Destarte, seja pela análise da jurisprudência da E. CSRF, seja pelo entendimento esposado pela doutrina, há que se reconhecer a flagrante legitimidade do aproveitamento fiscal dos ágios pela Impugnante que, sendo a real e efetiva adquirente das sociedades SEB, LVCC e VCCL, registrou o respectivo investimento e ágios, que, após as incorporações havidas ("confusão patrimonial"), passou a amortizar.

Pelo exposto, novamente não há como prosperar os argumentos desenvolvidos pela Autoridade Fiscal no TVF, porquanto evidente que a Impugnante preencheu as condições necessárias ao aproveitamento fiscal dos ágios em análise. Logo, deve esta C. Turma Julgadora, mais uma vez, reconhecer a improcedência do lançamento fiscal, cancelando-se a exação fiscal.

Falta de incorporação de algumas empresas detidas pelas controladas e momento de início da amortização do ágio

Conforme detalhado anteriormente, a operação com o Grupo Multi refere-se à aquisição, pela Impugnante, das sociedades LVCC e VCCL, as quais foram incorporadas em 30/09/2014, fato reconhecido no próprio TVF (fls. 13). Corroborando tal cenário, verifica-se que os próprios laudos de avaliação que suportam o presente ágio - repise-se, não questionados pela Autoridade Fiscal - retratam a rentabilidade de tais sociedades (LVCC e VCCL), indiretamente afetada pelos ativos que detinha.

Destarte, considerando-se todo o até aqui apresentado, é certo que o disposto no artigo 386 do RIR/99 exige, exclusivamente, a absorção do patrimônio da sociedade investida pela investidora (ou vice-versa), de modo que, tendo em vista que as sociedades adquiridas foram, sem dúvida, LVCC e VCCL, a partir de sua incorporação pela Impugnante, não há dúvida quanto ao preenchimento dos requisitos necessários ao aproveitamento fiscal do ágio Multi.

Não obstante isso, cumpre constatar a inconsistência da argumentação fiscal que, por um lado, alega suposta ausência de confusão patrimonial no caso, porquanto a real adquirente (Longman) não teria incorporado as sociedades investidas, mas, contraditoriamente, admite que a incorporação, pela Impugnante, das sociedades do Grupo Multi lhe permitiria a dedução apenas parcial do ágio.

Verifica-se, outrossim, que a Autoridade Fiscal também não realiza qualquer identificação quanto às sociedades que, alegadamente, não teriam sido incorporadas pela Impugnante, bem como não apresenta qualquer segregação (caso fosse possível) da rentabilidade futura atribuída a cada uma destas sociedades "não incorporadas".

Ademais, ainda que tal circunstância nem sequer esteja abarcada pelo escopo do presente lançamento fiscal, porquanto relativas a período anterior ao objeto da presente exação (inclusive já atingido pela decadência), também convém afastar a ilação fiscal no sentido de que a Impugnante teria iniciado a amortização do ágio SEB antes da extinção do investimento.

Isso porque, em linha com o exposto acima, a Impugnante adquiriu, em setembro/2010, as ações de SEB de seus antigos controladores, operação que concluiu em março/2011 com a realização da OPA.

Nesse contexto, em outubro/2011, houve a incorporação da sociedade adquirida pela Impugnante, momento em que se verificou o preenchimento ao disposto no artigo 386 do RIR/99, por meio da confluência entre os patrimônios das sociedades investidora (Impugnante) e investida (SEB).

Convém ressaltar, inclusive, que o próprio laudo de avaliação elaborado a pedido da Impugnante à época da referida operação - o qual, novamente, não foi questionado pelo Fisco - analisa a rentabilidade futura da SEB, confirmando que é esta a sociedade alvo do investimento realizado pela Impugnante e, portanto, que deveria ser incorporada para fins de atendimento à legislação.

Destarte, demonstrado que a confusão patrimonial exigida pela Autoridade Fiscal se concretizou com a confluência dos patrimônios da Impugnante com SEB (na operação com o Grupo SEB) e da Impugnante com LVCC e VCCL (na operação com o Grupo Multi), não há dúvida de que foram devidamente preenchidos os requisitos estabelecidos na legislação (principalmente, artigo 7 da Lei n.º 9.532/97 e 386 do RIR/99) para aproveitamento dos ágios em questão.

Pelo exposto, fica claro que a "confusão patrimonial" que exige a Autoridade Fiscal para fins de reconhecer como válida a amortização dos ágios em questão efetivamente ocorreu. Assim, evidente que se trata de argumento meramente retórico, sem qualquer suporte jurídico ou fático, que não abarca nem sequer uma efetiva identificação da eventual base tributável, o que, portanto, enseja o reconhecimento de sua total improcedência por esta C. Turma Julgadora.

Interferência na atividade do contribuinte

Prosseguindo, a peça de defesa traz extensas argumentações sobre a impossibilidade do Fisco interferir na atividade do contribuinte, desde que pautada pela legalidade, como entende ser o caso, ponderando que operações da magnitude de R\$ 3 bilhões jamais visariam fins exclusivamente tributários; que não houve violação ao princípio da capacidade contributiva, visto que o ganho de capital decorrente certamente foi oferecido à tributação; defende a legitimidade do planejamento tributário quando se vale de meios não vedados expressamente em lei; e assim as resume:

Diante de todo o exposto, é forçoso que esta C. Turma Julgadora reconheça que:

(i) a Impugnante é a efetiva e real adquirente das participações com ágio em SEB, VCCL e LVCC, haja vista que não só realizou tais aquisições diretamente, como é sociedade operacional constituída há mais de 22 anos e atuante no mercado brasileiro desde então. Ou seja, não se trata de sociedade veículo, muito menos foi utilizada exclusivamente para possibilitar o aproveitamento do ágio;

(ii) considerando apenas a magnitude da operação em foco, é certo que existiam objetivos alheios aos tributários na operação levada a efeito, de modo que não se pode falar que as operações realizadas tiveram por única finalidade a economia fiscal; e

(iii) no presente caso, houve efetivo pagamento na aquisição de SEB, VCCL e LVCC pela Impugnante, ou seja, entre partes independentes, que deu ensejo aos ágios em foco e fundamentados em expectativa de rentabilidade futura — aspectos não questionados pela Autoridade Fiscal.

Desconsideração dos negócios jurídicos

Trata também a Autuada da impossibilidade de desconsideração dos negócios jurídicos por ela praticados, nos seguintes termos:

Embora a Autoridade Fiscal sustente que "não está esta autoridade fiscal desconsiderando a personalidade jurídica da fiscalizada" (fls. 43 do TVF), ao simplesmente desconsiderar o papel da Impugnante como real e efetiva adquirente das participações em SEB, VCCL e LVCC, inclusive considerando-a uma sociedade veículo, é certo que o Fisco acaba por afastar a realidade e existência da Impugnante o que, portanto, incorre na hipótese do citado artigo 116 do CTN, ainda pendente de regulamentação.

Desta forma, ainda que se pudesse considerar que no caso concreto se estaria diante de um planejamento fiscal, o que, claramente, não corresponde à realidade dos fatos, cabe observar que os procedimentos necessários à aplicação do parágrafo único do artigo 116 do CTN dependem de elaboração de lei ordinária, a qual, até o presente momento, não foi editada. Ou seja, a norma em questão, de eficácia limitada, ainda não pode ser aplicada pelas autoridades fiscais. Nesse sentido, é a doutrina de Ives Gandra da Silva Martins²⁹.

Esta interpretação vem sendo adotada, inclusive, na jurisprudência judicial e administrativa, a exemplo do julgamento do Recurso Especial n.º 1107518-SC, em que o Superior Tribunal de Justiça se opôs à própria possibilidade de requalificação dos atos e negócios jurídicos, mediante desconsideração dos mesmos pelas autoridades fiscais, e dos julgamentos do CARF formalizados por intermédio dos acórdãos n.º 202-16.959 e 1201-001.618.

Ágio de intangíveis

No que toca à infração de exclusão de ágio de intangíveis, argüiu a interessada que o Auditor-Fiscal Autuante apurou erroneamente seu valor, incluindo, indevidamente, na infração do ano 2014, o "Ágio Yazigi Microlins", no valor de R\$ 5.094.739,48, do qual não se tratou no Auto de Infração e Termo de Verificação Fiscal.

Com esse argumento, afirma que estão ausentes os atributos de certeza e liquidez do lançamento, que deve ser declarado nulo por violação ao art. 142 do CTN. Traz lições doutrinárias e jurisprudência que trariam sustentação a sua tese ou, ao menos, excluído o valor indevido.

sustenta também a correção de seu procedimento efetuado anteriormente à vigência da Lei n.º 12.973, de 2014, quando o ágio fundamentado na rentabilidade futura não se limitava ao valor residual, mas correspondia à diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor do patrimônio líquido adquirido, nos seguintes termos:

De fato, ao contrário da interpretação fiscal, nos termos do que dispunha a legislação fiscal vigente à época dos fatos, o contribuinte que adquirisse determinado investimento com ágio deveria atribuir, como fundamento econômico do ágio, o fator que foi considerado relevante para que este pagasse

um valor superior ao valor patrimonial. E este fundamento, vale repisar, era único, haja vista que as hipóteses descritas no § 2º artigo 20 do Decreto-Lei n.º 1.598/77 eram excludentes, como reconhecido inclusive pela própria Receita Federal do Brasil, conforme será a seguir exposto.

Tendo em vista que o ágio era correspondente a uma diferença positiva entre custo de aquisição e patrimônio líquido adquirido e que apenas o primeiro fator era variável, é evidente que o fundamento econômico do ágio deveria ser sempre um espelho do fundamento que determinou a precificação do investimento adquirido.

(...)

Assim, sendo o fundamento econômico dos ágios pagos pela Impugnante a rentabilidade futura das sociedades investidas (aspecto que, como já abordado, não foi objeto de questionamento nestes autos), não há dúvida de que todo o ágio apurado decorre, sem exceção, de tal fundamento.

(...)

Assim, é possível concluir que (i) antes do advento das alterações introduzidas pela Lei n.º 12.973/2014 no artigo 20 do Decreto-Lei n.º 1.598/77, não havia qualquer ordem de preferência na indicação do fundamento econômico do ágio; e que (ii) o contribuinte deveria indicar como fundamento econômico do ágio o fator que foi considerado relevante, isto é, a motivação econômica, em razão da qual o investimento foi adquirido por um preço superior ao valor patrimonial.

Deste modo, é totalmente improcedente o entendimento manifestado pela Fiscalização de que os valores excluídos de sua apuração corresponderiam a "ágio de intangíveis" e, portanto, seriam indedutíveis. Ora, tendo em vista que o fundamento econômico do ágio é único, não há dúvida de que os referidos valores excluídos pela Impugnante correspondem, evidentemente, ao ágio fundamentado na rentabilidade futura dos ágios SEB e Multi (aspecto não questionado pelo Fisco) e, portanto, são plenamente dedutíveis pelas razões anteriormente expostas.

Além disso, a autuação estaria em desacordo com disposição de Solução de Consulta COSIT n.º 3, de 2016, que traz o entendimento que o fundamento econômico do ágio é único.

Conclui a interessada com relação à matéria:

I. Antes da Lei n.º 12.973/2014 não havia qualquer ordem de preferência na indicação do fundamento econômico do ágio, bem como obrigação na segregação dos ativos detidos pela sociedade adquirida, o que já foi inclusive reconhecido pelo E. CARF;

II. O artigo 20, § 2º do Decreto-Lei n.º 1.598/77 determinava que o contribuinte indicasse como fundamento econômico do ágio a razão econômica pela qual este optou por adquirir o investimento por um valor superior ao patrimônio líquido adquirido (aspecto subjetivo do ágio). No caso concreto, a Autoridade Fiscal não questiona o fato de as aquisições de SEB, LVCC e VCCL terem se dado com base na expectativa de rentabilidade futura dos investimentos;

III. A Receita Federal do Brasil já se manifestou por meio da Solução de Consulta COSIT n.º 03, de 22/01/2016, a qual possui efeito vinculante, que, antes das alterações promovidas pela Lei n.º 12.973/2014: (i) inexistia ordem de preferência entre os fundamentos econômicos do ágio previstos no artigo 20 do Decreto-Lei n.º 1.598/77; (ii) os referidos fundamentos econômicos eram excludentes entre si - ou seja, não havia a possibilidade de "segregação" do ágio -; e (iii) o fundamento econômico indicado

pelo contribuinte deveria estar vinculado às suas motivações econômicas na aquisição do investimento. Deste modo, não poderia a Autoridade Fiscal lavrar autos de infração contrários a este entendimento, cuja observância é obrigatória por toda a administração tributária.

Adição da amortização do ágio à base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro

Argumentou a defendente que a legislação que trata da CSLL não estipulou como hipótese de adição à base de cálculo a amortização do ágio na aquisição de investimentos avaliados pelo método de equivalência patrimonial, apontando jurisprudência que entende aplicável ao tema.

Impossibilidade de cobrança da multa isolada

Neste ponto, defende a interessada a impossibilidade de exigência da multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas após o encerramento do ano-base, apontando jurisprudência que entende aplicável ao tema e a existência da Súmula CARF n.º 82:

"Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhida "

Argumenta ainda que, ainda que fosse possível o lançamento, não poderia haver sua cumulação com qualquer outra penalidade, como ocorreu no lançamento combatido, em que houve a imposição de multa de ofício, impossibilidade reconhecida pelo CARF em sua Súmula n.º 105:

"A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 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 "

Aponta também que o mesmo entendimento é aplicável após as alterações carreadas pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, convertida na Lei n.º 11.488, de 2007, conforme jurisprudência que entende sustentar a tese.

Impossibilidade de aplicação da multa qualificada

A defendente combate também a aplicação da multa qualificada, pela inexistência de dolo ou de qualquer uma das hipóteses descritas nos artigos 71 a 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, e também porque a multa qualificada não foi aplicada em autuação anterior sobre a mesma matéria, o que deve ser seguido no presente lançamento em homenagem ao art. 146 do CTN. Nesse toar, afirma que a fundamentação foi exclusivamente com enfoque em fraude, sem, contudo, descrever uma conduta concreta nesse sentido, nem comprovação de dolo, junta jurisprudência e Súmulas do CARF nesse sentido e analisa o relato fiscal nesse particular:

Da análise do Item 6 do TVF ("Da Qualificação da Multa"), a única menção direta à Impugnante no que tange à suposta fundamentação da multa qualificada refere-se, alegadamente, a praticada de simulação, a fim de "criar condições para a dedutibilidade de despesas com amortização de ágid". Confira-se:

"A utilização de empresas veículo, quando da aquisição dos grupos SEB e MuLTi e posterior transferência dos ágios geraram o entendimento e a convicção de que, nos casos analisados, teria havido simulações.

O objetivo das reorganizações societárias em si era a aquisição dos grupos SEB e MuLTi. Mas sob esse manto, repousava uma operação engendradora que não apresentava propósito negociai e que somente tinha alguma justificativa, se observarmos que a mesma conduziria a um caminho para poder, de modo artificial/ criar condições para a dedutibilidade de despesas de amortização de ágio.

No caso concreto, dos elementos juntados aos autos se constata seqüências de negócios com aparência de regulares que visavam efeitos diversos dos demonstrados. Nestes casos, os vícios nas causas dos negócios complexos levam ao reconhecimento de simulação de todos os conjuntos de atos e negócios parciais.

A empresa PEARSON estava consciente de todas as etapas de seus planejamentos tributários na forma de "reestruturações societárias", visando maquiagem sua verdadeira intenção, justificando-se plenamente a aplicação da multa qualificada.

Dos mesmos argumentos acima, foram qualificadas também as multas referentes à exclusão das despesas duplicadas, indedutíveis, referentes a intangíveis, principalmente pelo fato da empresa utilizar sorrateiramente a linha "Agio por rentabilidade futura (goodwill)" para excluir tais despesas indedutíveis." (fls. 67 do TVF - g.n.)

Contudo, de plano, percebe-se a insubsistência da justificativa fiscal para aplicação da multa de ofício qualificada, tendo em vista que, como demonstrado anteriormente, as operações em comento são legítimas, realizadas entre partes independentes, com efetivo pagamento e, principalmente, preenchimento de todas as condições necessárias ao aproveitamento fiscal dos ágios decorrentes.

Não obstante isso, ainda que fosse possível sustentar a acusação fiscal e se conclua que não houve o efetivo encontro entre o patrimônio das sociedades investidas e do "real investidor", o que se admite por argumento, é certo que tal circunstância revelaria, no máximo, o não preenchimento da hipótese legal de exclusão da amortização de ágio do lucro real e base de cálculo da CSLL, mas não a caracterização de fraude para fins de aplicação de multa qualificada.

Mormente porque, como reconhecido no TVF, as aquisições que originaram os ágios SEB e Multi não foram questionadas no presente lançamento. O que o Fisco questionou foi, exclusivamente, a possibilidade de aproveitamento fiscal pela Impugnante em razão de uma alegada ausência de "confusão patrimonial".

Logo, mesmo na remota hipótese de que a tese fiscal prevaleça no mérito, é evidente que a fundamentação do lançamento fiscal não revela qualquer prática dolosa por parte da Impugnante a fim de justificar a aplicação da multa em comento.

Em outras palavras, não basta à Autoridade Fiscal resumir genericamente os fatos relatados nos autos, mas apontar condutas concretas e específicas da Impugnante que, por ventura, justificassem a qualificação da multa de ofício e não apenas a própria exigência dos tributos.

Nem se alegue, por oportuno, que a tentativa de imputar à operação em tela a pecha de simulada seria suficiente a caracterizar a qualificação da multa de ofício.

Em regra, pode-se afirmar que haverá simulação sempre que um ato apresenta vontade diferente daquela aparentemente manifestada, o que, repise-se, não ocorre na situação presente neste processo administrativo.

Contudo, segundo se depreende das operações aqui analisadas, nenhum dos requisitos previstos pelo artigo 167 do Código Civil está presente no caso, já que em nenhum momento se pretendeu aparentar, fingir, disfarçar a real intenção da Impugnante em realizar diretamente a aquisição das sociedades SEB, LVCC e VCCL.

Pelo contrário, todos os atos executados pela Impugnante e demais partes envolvidas na operação tinham intuito certo: concretizar o negócio de compra e venda entre a Impugnante e os Grupos SEB e Multi. Conforme já evidenciado, a intenção das partes ao efetuar tais negociações sempre foi demonstrada claramente, jamais encoberto ou simulando qualquer negócio jurídico.

Frise-se, em momento algum se verificou (muito menos foi demonstrado de modo cabal pelo Fisco) a subsunção a tal hipótese legal, porquanto a Impugnante ou qualquer outra parte envolvida não "aparentaram conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferiram, bem como não há qualquer incorreção com relação aos instrumentos celebrados pelas partes para realização das aquisições.

Cumprido ressaltar simulação não se presume e não se prova por meio de indícios, ela deve ser efetivamente comprovada. Ela deve ser efetivamente comprovada, sob pena de, com isso, subverter-se todo o fim pretendido pelo legislador ao (...) dispor sobre a interpretação e a integração da legislação tributária, constante nos artigos 107 a 112 do CTN.

Por oportuno, relevante apontar que a imputação da multa de ofício qualificada nos presentes autos é especialmente incabível com relação à suposta exclusão indevida do chamado "ágio de intangíveis", abordado no tópico III.5 acima.

Isso porque, além da brevidade da acusação fiscal nesse sentido (apenas um único parágrafo), o suposto fundamento apresentado no TVF para tanto seria "o fato da empresa utilizar sorrateiramente a linha 'ágio por rentabilidade futura (goodwill)' para excluir tais despesas indedutíveis" (fls. 67 do TVF).

Além do até aqui exposto, aponta a Autoridade Fiscal que a Impugnante teria, supostamente, imposto obstáculos para que se tivesse conhecimento quanto à participação da Longman como sua sócia controladora⁵².

No entanto, uma simples e rápida pesquisa no site da Junta Comercial do Estado de São Paulo (JUCESP) é suficiente para se verificar, de acordo com seus atos societários que a Impugnante é, desde sua constituição, controlada pela Longman.

Além disso, convém notar que, caso a Autoridade Fiscal tivesse interesse em saber quem era os acionistas/sócios da Impugnante, bastaria intimá-la nesse sentido, a fim de que apresentasse tal informação.

Contudo, não foi assim que prosseguiu o Sr. Agente Fiscal, preferindo, contrário sensu, entender que a Impugnante buscou esconder-lhe informação que nem sequer foi solicitada e, pior, que estava disponível publicamente.

Ademais, vale ressaltar que eventual obstáculo ao atendimento à Autoridade Fiscal no procedimento fiscalizatório (que nunca ocorreu, como se infere das diversas respostas apresentadas no curso da fiscalização) ensejaria, quando muito, a imposição da penalidade majorada descrita no §1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, em razão de embaraço à fiscalização, mas em hipótese alguma a imposição da multa qualificada descrita no §1º desse mesmo dispositivo legal.

Por fim, ainda que a Autoridade Fiscal não tenha fundamentado a exigência da multa de ofício qualificada com base nas condutas descritas nos artigos 71 e 73 da Lei nº 4.502/64, verifica-se que no presente caso também não restou caracterizada a ocorrência de sonegação ou conluio por parte da Impugnante, razão pela qual, por mais esse motivo se faz necessário o cancelamento da qualificação da multa em questão.

Com efeito, a sonegação, nos termos do que estabelece o artigo 71 da Lei nº 4.502/64, é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: (i) da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; e (ii) das condições pessoais de contribuintes,

(...)

(...)

suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Contudo, além de a Autoridade Fiscal não ter fundamentado a aplicação da multa em questão no referido instituto, nenhuma dessas ações ou omissões foi praticada pela Impugnante, muito menos houve qualquer comprovação nesse sentido.

Da mesma forma, impossível sustentar, também, que a Impugnante tenha agido em conluio. De fato, sendo este o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando a prática de sonegação ou fraude⁵³, e não tendo sido constada sonegação ou fraude no caso concreto, resta evidente a impossibilidade de sua materialização.

Deste modo, constata-se que não restou comprovada qualquer prática dolosa por parte da Impugnante, ou seja, não houve fraude, sonegação ou conluio nos termos em que prescritos nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, necessários à imposição da multa qualificada no presente caso, o que denota a total improcedência do lançamento fiscal nesse tocante.

Asseverou a interessada também que quando muito teria havido um erro na interpretação da legislação fiscal, o que não se confunde com prática dolosa, conforme jurisprudência e lições doutrinárias juntadas.

Argumenta também que sua aplicação viola princípios constitucionais, notadamente o de vedação ao confisco, apontando entendimentos dos tribunais superiores, nos seguintes termos:

Em razão disso, oportuno ressaltar a decisão proferida pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal nos autos da ADI-MC 1075 e ADI 551, que, em sede de Repercussão Geral, o STF julgou constitucional a cobrança moratória de 20%, nos autos do Recurso Extraordinário nº 582.461, por ser fixada em valor menor que o tributo devido, verbis.

(...)

4. Multa moratória. Patamar de 20%. Razoabilidade. Inexistência de efeito confiscatório. Precedentes. A aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos. O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de 20% (vinte por cento)." (g.n.)

Vale transcrever os seguintes elucidativos trechos relator, o Ministro Gilmar Mendes:

"De fato, a aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos.

A propósito, o Tribunal Pleno desta Suprema Corte, por ocasião do julgamento da ADI-MC 1075, Rei. Min. Celso de Mello, DJ 24.11.2006 e da ADI 551, Rei. Min. limar Galvão, DJ 14.10.200, entendeu abusivas multas moratórias que superam o percentual de 100% (cem por cento), conforme ementas reproduzidas no que interessa:

(...)

Destarte, o acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de 20% (vinte por cento)." (g.n.)

Como se vê, o STF, em sede de Repercussão Geral, ratificou seu entendimento de que as multas que superam o percentual de 100% do valor do tributo são confiscatórias e, conseqüentemente, inconstitucionais.

Portanto, em consonância ao exposto acima, tal entendimento deverá ser aplicado por esta Turma Julgadora, por economia processual, haja vista que o artigo 62⁵⁶, §2º, do Atual Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, determina a aplicação e obediência do entendimento exarado pelos Tribunais Superiores sob a sistemática prevista no artigo 543-B, do antigo Código de Processo Civil.

Assim sendo, também pelo seu caráter confiscatório, a multa qualificada aplicada à Impugnante deve ser cancelada por esta Turma Julgadora, ou, ao menos, reduzida para 75% do valor do tributo supostamente devido.

Outrossim, caso assim não se entenda, 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 § I c/c o inciso I do caput do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96 será julgada em sede de Repercussão Geral no Recurso Extraordinário n.º 736.090, deverá esta Turma Julgadora determinar o sobrestamento deste processo administrativo, nos termos do artigo 1.037 da Lei n.º 13.105/2015 (Novo Código de Processo Civil), aplicável ao caso concreto por força do artigo 15 deste mesmo diploma legal.

Impossibilidade de exigência de multa em caso de dúvida

A interessada postula ainda o afastamento da multa em caso de votação não unânime, *verbis*:

Com efeito, 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.

Isto porque, a exigência de valores a título de penalidades não se coaduna com a dúvida, conforme se afere do artigo 112 do CTN, segundo o qual "A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

Nesse sentido, entendimento de Luís Eduardo Schoueri⁵⁹, o qual, fazendo alusão às infrações, assevera 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" (g.n.).

Deste modo, caso reste inequívoca a presença da dúvida no caso em foco, requer-se que esta Turma Julgadora reconheça, ao menos, que não será possível manter a exigência quanto às multas de ofício e isolada aplicadas nos presentes autos.

COMPENSAÇÕES E RETIFICAÇÕES DO PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - CSLL

A Impugnante também aponta a desnecessidade de cumprir a intimação para retificar os controles de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL, em razão de entender comprovada a improcedência da autuação e de seus fundamentos, *verbis*:

Em razão do exposto, fica impugnada a compensação e a retificação de ofício dos montantes a título de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL constante dos lançamentos de IRPJ e CSLL, uma vez que tais valores foram indevidamente ajustados pelas supostas infrações apuradas no presente processo

PEDIDO

Por fim, requer:

Pelo exposto, a Impugnante requer a esta C. Turma Julgadora o recebimento, conhecimento e provimento da presente Impugnação, seja pelas preliminares, seja pelo mérito, de modo que seja cancelado integralmente os autos de infração originários do presente processo administrativo e, por conseguinte, recompostos os saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL.

Ainda, caso não seja determinado o cancelamento integral dos lançamentos tributários, o que se alega ad argumentandumJ requer-se, subsidiariamente, que (i) seja reconhecida a impossibilidade de adição, à base de cálculo da CSLL, das despesas consideradas indedutíveis, decorrentes da amortização do ágio, por absoluta ausência de previsão legal; (ii) seja reconhecida a impossibilidade da qualificação da multa de ofício; (iii) seja reconhecida a necessidade da redução da multa de ofício para o percentual de 75%, de modo que não supere o valor do crédito tributário em questão, na esteira da jurisprudência do STF; e (iv) caso o julgamento não se dê por unanimidade de votos, haja a aplicação do artigo 112 do CTN, afastando-se, da mesma forma, as penalidades impostas.

CIÊNCIA DOS RESPONSABILIZADOS

CIÊNCIA DOS RESPONSABILIZADOS

Nome	Data de Ciência	Data da Impugnação
Giovanni Giovanelli	08/03/2019	05/04/2019
José Paulo Bueno	08/03/2019	05/04/2019
Matias Lengler Michaelsen	08/03/2019	05/04/2019
Laércio Enrique Izzi Dona	08/03/2019	05/04/2019
Marina Sobreira Duarte Batista	08/03/2019	
Mekler Nichele Nunes	08/03/2019	05/04/2019
Martin Oyanguren	08/03/2019	05/04/2019
Luciano Kliemaschewsk Marinho	03/04/2019	05/04/2019
Cinthia Granco Nespoli	11/03/2019	05/04/2019

Impugnações dos responsabilizados

Cientificados do lançamento e de sua responsabilidade tributária, conforme quadro acima, os responsabilizados apresentaram impugnações nas quais, após se qualificarem e resumir os fatos, adotaram as razões de impugnação da Autuada e apresentaram os seguinte pontos de discordância particulares e em comum:

Matias Lengler Michaelsen

Matias Lengler Michaelsen arrazoou, além dos pontos comuns adiante tratados, a impossibilidade de ser responsabilizado face à mera ocupação da posição de mandatário

das sócias estrangeiras da PEARSON ou pela administração das empresas do grupo MULTI, pois não foram estas as beneficiárias dos supostos ilícitos.

José Paulo Bueno

José Paulo Bueno arrazoou, além dos pontos comuns adiante tratados, a impossibilidade de ser responsabilizado face à mera ocupação da posição de Diretor da PEARSON, pois jamais participou de seu conselho de administração.

Laércio Henrique Izzi Dona

Laércio Henrique Izzi Dona arrazoou, além dos pontos comuns adiante tratados, a impossibilidade de ser responsabilizado face à mera ocupação da posição de Diretor da PEARSON.

Mekler Nichele Nunes

Mekler Nichele Nunes arrazoou, além dos pontos comuns adiante tratados, a impossibilidade de ser responsabilizado face à mera ocupação de Diretor da PEARSON.

Martin Oyanguren

Martin Oyanguren arrazoou, além dos pontos comuns adiante tratados, a impossibilidade de ser responsabilizado face à mera ocupação de Diretor da PEARSON.

Cinthia Granzo Nespooli

Cinthia Granzo Nespooli arrazoou, além dos pontos comuns adiante tratados, a impossibilidade de ser responsabilizado face à mera ocupação da posição de mandatária das sócias estrangeiras da PEARSON e das empresas do grupo MULTI, pois não foram estas as beneficiárias dos supostos ilícitos.

Giovani Giovanelli

Giovani Giovanelli além dos pontos comuns adiante tratados, a impossibilidade de ser responsabilizado face à mera ocupação de Diretor da PEARSON.

Luciano KLIEMASCHEWSK Marinho

Luciano Kliemaschewsk Marinho além dos pontos comuns adiante tratados, a impossibilidade de ser responsabilizado face à mera ocupação de Diretor da PEARSON.

Preliminar de nulidade do Termo de Responsabilidade Tributária

Os impugnantes argumentaram que a utilização, pelo Auditor-Fiscal Autuante, de fundamentos distintos para atribuir a responsabilidade gerou uma situação de insegurança acerca dos motivos de sua inclusão no pólo passivo da relação jurídica tributária, *verbis*.

(...) a fundamentação apresentada no TVF é completamente distinta daquela indicada nos autos de infração, não sabendo o Impugnante qual dessas normas que efetivamente embasa a acusação fiscal e, portanto, de qual aspecto deve se defender.

Reforça a insegurança jurídica a que está sendo exposto o Impugnante o fato de os dispositivos legais indicados serem, inclusive, contraditórios, na medida em que, conforme visto, enquanto o art. 135 do CTN trata de atos ilícitos, o art. 124 do CTN trata de hipóteses de licitude - fato que, por si só, já seria suficiente para determinar o cancelamento do Termo de Responsabilidade lavrado contra o Impugnante, conforme se demonstrará ainda em sede de preliminar.

Deste modo, evidenciado que o Sr. Agente Fiscal expôs o Impugnante a grave insegurança jurídica ao indicar, no TVF e nos autos de infração, fundamentos distintos (e até mesmo contraditórios) para a colocação deste no polo passivo do presente processo - ferindo princípios fundamentais que devem ser observados pela Administração Pública como a segurança jurídica, a ampla defesa e o contraditório - e sendo tal vício insanável, requer-se que esta C. Turma Julgadora reconheça a nulidade do Termo de Responsabilidade Tributária lavrado em face do Impugnante, nos termos do disposto no art. 59, II, do Decreto n.º 70.235/72.

Preliminar de ausência de motivação

Arguiram os impugnantes falta de motivação para atribuição da responsabilidade solidária, vez que não teriam sido esclarecidos os motivos pelos quais teria havido ação com excesso de poderes ou infração a lei ou dispositivo do contrato ou estatuto social da PEARSON, que permitisse a aplicação do art. 135, III, do CTN; nem individualizadas as condutas dos impugnantes, apenas foram indicados os cargos e mandatos dos impugnantes e os dispositivos legais usados na imputação, sem qualquer justificativa detalhada, fundamentação, explicação ou argumento em relação a eles.

Preliminar de alteração do critério jurídico do lançamento

Os impugnantes argüem a impossibilidade de mudança do critério jurídico do lançamento, nos termos do art. 146, do CTN, visto que em processo anterior, de n.º 16561.720160/2017-18, no mesmo contexto fático, o Fisco não atribuiu responsabilidade solidária nem qualificou a multa, *verbis*:

Contudo, mostra-se pouco coerente, com a devida vênia, que as mesmas operações tenham sido avaliadas pela Fiscalização em diferentes momentos, a partir do mesmo contexto fático, mas tenha-se chegado a diferentes conclusões a seu respeito, uma vez que se espera, em atenção à segurança jurídica, que a Administração Pública apresente sempre um posicionamento único e congruente.

Assim sendo, é necessário que se reconheça que o procedimento adotado pela Autoridade Fiscal, ao atribuir a responsabilidade solidária e qualificar a multa de ofício no presente caso, mostra-se inaceitável, uma vez que tal ato se encontra eivado de ilegalidade, motivo pelo qual deve ser reconhecida a sua nulidade.

Isto porque 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 estritos termos do que dispõe o artigo 146 do Código Tributário Nacional.

A partir de uma análise literal do aludido dispositivo, em outros termos, tem-se que as Autoridades Administrativas somente podem alterar os critérios jurídicos utilizados em um lançamento de ofício, em relação a um mesmo sujeito passivo, Quanto a fatos geradores posteriores à introdução desta modificação de critérios.

Ou seja: a alteração do posicionamento jurídico da Autoridade Fiscal deve abarcar somente fatos geradores posteriores ao novo entendimento!

Frise-se, desde logo, que esta é a única interpretação possível e condizente com o referido dispositivo, seja por meio da interpretação sistemática / teleológica, seja por meio da interpretação literal.

Com efeito, o artigo 146 do Código Tributário Nacional visa proteger os contribuintes da mudança arbitrária e abrupta por parte das Autoridades Fiscais nos critérios jurídicos que motivam os lançamentos de ofício, representando, portanto, uma norma no âmbito infraconstitucional que positiva o princípio da proteção à confiança.

Trazem lições doutrinárias sobre a matéria e jurisprudência do CARF, que entendem aplicáveis, prosseguindo, *verbis*:

Com base na legislação, na doutrina e na jurisprudência do E. CARF acima colacionadas, é patente que a Fiscalização não poderia ter alterado o critério jurídico adotado na autuação lavrada em 2017 (relativa ao ano-base 2012) quanto a atribuição de responsabilidade tributária aos representantes das sócias da Pearson, entre eles o Impugnante, e a qualificação da multa de ofício, em razão das claras disposições do artigo 146 do Código Tributário Nacional.

Veja-se que não se tratam de fatos jurídicos distintos ou que se repetem, mas apenas dos efeitos tributários em exercícios distintos daqueles já autuados. Assim, a Autoridade Fiscal, ano após ano, analisaria os mesmos fatos jurídicos e, a cada ano, poderia mudar sua opinião a respeito desses mesmos fatos. Como consequência, tributaria e responsabilizaria terceiros nos períodos que ainda não foram autuados com sua nova opinião acerca dos mesmos fatos.

Ou seja, em situação hiperbólica, em que um mesmo fato jurídico gerasse efeitos tributários para os 20 anos subsequentes ao período em que praticado o ato, a Receita Federal poderia mudar de opinião 20 vezes!

Note-se que não se está pretendendo com isso que a Receita Federal esteja inviabilizada de alterar o critério jurídico quando detectar algum fato, informação ou documentação novo posteriormente, que tenha o condão de alterar o critério jurídico.

Contudo, não é o caso dos autos. O que se observa no presente caso é que a Autoridade Fiscal, com base nos mesmos fatos, a partir das mesmas informações e provas já requisitadas e apresentadas pelo sujeito passivo principal em processo anterior, muda os embasamentos jurídicos e os sujeitos passivos a cada ano autuado (que correspondem aos anos dos efeitos tributários dos mesmos fatos).

Preliminar de confusão entre institutos de responsabilidade

Afirmam os impugnantes que o Auditor-Fiscal Autuante fundamentou a responsabilização em dois dispositivos excludentes entre si. No auto de infração, foi indicado art. 124, II, do CTN, enquanto que no Termo de Verificação Fiscal, o art. 135, II, do CTN, que são contraditórios, *verbis*:

(...) o artigo 124 do CTN, aborda uma responsabilidade tributária no campo da licitude. E, sendo lícita, a Autoridade Fiscal jamais poderia enquadrar o Impugnante em tal dispositivo sob o argumento de que foram praticados atos dolosos, artificiosos ou fraudulentos.

Por outro lado, no que se refere ao artigo 135 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 comissões descritas decorrem de excesso de poderes ou infração de lei ou aos atos societários da entidade.

Como se vê, no caso do artigo 135 do CTN, as pessoas jurídicas representadas pelos agentes que praticam atos "com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto" são, efetivamente, vítimas das práticas abusivas de tais indivíduos. Isto é notório em função da própria redação do dispositivo, que pressupõe, inclusive, a extrapolação dos limites dos atos societários da entidade.

De fato, o ato ilícito caracterizador desse tipo de responsabilidade é decorrente do descumprimento de dever legalmente previsto ou contratualmente estabelecido de providenciar o recolhimento do tributo devido pelo contribuinte ou de fiscalizar o seu recolhimento.

Ademais, é indispensável que o dolo seja demonstrado objetivamente, sob pena de inviabilizar o enquadramento do sujeito no artigo 135 do CTN.

Diante de tais pressupostos, é manifesta a impossibilidade de se enquadrar o Impugnante como responsável com base no artigo 124, II, e, ao mesmo tempo, no artigo 135, II, ambos do CTN, sendo que tais disposições legais visam alcançar diferentes institutos jurídicos.

Trazem jurisprudência que entendem aplicável à matéria e arguem a nulidade da sujeição passiva em tela.

Reafirmação das razões expostas pela Pearson Education do Brasil Ltda

Os impugnante ratificam integralmente a impugnação da Pearson, apontando resumidamente as razões por ela expendidas.

Impossibilidade de tributar a pessoa jurídica e terceiros concomitantemente

Defendem os impugnantes que os terceiros indicados no art. 135 do CTN não respondem solidariamente pelo crédito tributário, mas de forma pessoal e exclusiva, o que tornaria impossível tributar a PEARSON e os impugnantes, simultaneamente, apontando jurisprudência do CARF e lições doutrinárias nesse sentido.

Asseveram que se trata de vício não passível de aperfeiçoamento sob pena de nulidade por trazer inovação não admissível na presente fase processual.

Não ocorrência de atos ensejadores da responsabilização

Argumentam os defendentes que o Auditor-Fiscal Autuante em nenhum momento comprovou a ocorrência de atos com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto por quaisquer dos responsabilizados, apenas indicando a ocorrência de atos lícitos, *verbis*:

Neste sentido, a mera indicação de pessoas físicas, sem a respectiva demonstração do efetivo dolo nos atos ou condutas supostamente praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, em nada justifica ou é suficiente para amparar a postura da Autoridade Fiscal em agir com um ato radical como a responsabilização por débitos fiscais do sujeito passivo principal.

Portanto, é notório e inegável que as razões que levaram a Autoridade Fiscal a fundamentar a responsabilidade tributária do Impugnante não cumprem os necessários requisitos de demonstração efetiva de eventual ato praticado com dolo que caracterizasse excesso de poderes ou infração à lei ou estatuto social, como determina o artigo 135 do CTN.

Impossibilidade de desconsiderar a personalidade jurídica da Pearson

Entendem os impugnantes que a atribuição de responsabilidade decorre da desconsideração da pessoa jurídica da PEARSON, o que seria, a seu ver, inaceitável, *verbis*.

(...) a responsabilidade tributária foi atribuída apenas e tão somente com base no fato de o Impugnante figurar como representante das sócias da Pearson.

Entretanto, tal entendimento está completamente equivocado, resultando na errônea e ilegal desconsideração da personalidade jurídica da Pearson, com a conseqüente confusão entre os patrimônios das pessoas físicas (entre elas o Impugnante) e do sujeito passivo principal.

Ou seja, uma vez que constatado que não há efetiva subsunção do caso em análise às hipóteses de atribuição de responsabilidade tributária com base no artigo 135, inciso II, do CTN, o que efetivamente se tem no presente processo administrativo é a ilegal desconconsideração da personalidade jurídica da Pearson, de modo que o patrimônio do Impugnante seja atingido.

Deveras, a regular constituição de pessoas jurídicas acarreta na separação patrimonial desta sociedade, dos seus acionistas e das respectivas das pessoas físicas que as administram, a fim de que seja realizada devidamente a exploração da atividade econômica.

A hipótese de desconconsideração de personalidade jurídica está expressamente preconizada no Código Civil (e, não havendo disposição específica no CTN para tanto, devem ser observadas para a aplicação da desconconsideração em âmbito fiscal).

De acordo com o artigo 1.080 do Código Civil "as deliberações infringentes do contrato ou da lei tornam ilimitada a responsabilidade dos que expressamente as aprovaram".

Entretanto, para a aludida desconconsideração da personalidade jurídica, é indispensável que sejam trazidas provas, por parte da Autoridade Fiscal, que demonstrem e comprovem qual o ato personalíssimo praticado pelo Impugnante que justificasse 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, em que a Fiscalização apenas mencionou, de forma genérica, a suposta participação efetiva do Impugnante nos negócios societários, em razão da posição que detinha de procurador das sócias da Pearson.

A Autoridade Fiscal deveria ter trazido aos autos elementos probatórios aptos a demonstrar que o Impugnante contornou as normas legais a fim de desvirtuar a personalidade jurídica da Pearson, utilizando-se destas entidades indevidamente.

Contudo, essa prova não foi realizada, sendo inquestionável que a presente responsabilidade tributária não possui fundamentação legal.

Por fim, mas não menos importante, mencione-se que a desconconsideração da personalidade jurídica só é possível por meio de decisão judicial, nos termos do artigo 50 do Código Civil, (...)

(...)

Diante do exposto, é possível afirmar que a desconconsideração da personalidade jurídica, pretendida pela Autoridade Fiscal, é totalmente descabida, já que (i) não houve infringência do contrato, estatuto ou da lei ou excesso de poderes por parte da Impugnante, impossibilitando-se a aplicação do artigo 1.080, do Código Civil; e (ii) não há decisão judicial a este respeito.

Inaplicabilidade do Artigo 124 do CTN

Apontam os impugnantes que não é cabível a imputação de responsabilidade nos termos do art. 124 do CTN, vez que a descrição dos fatos pelo Auditor-Fiscal Autuante nada traz para sustentá-la, *verbis*:

(...) da análise do TVF que originou o presente processo administrativo, verifica-se que a Autoridade Fiscal não traz nenhum excerto sobre os aspectos que ensejariam a responsabilidade tributária do Impugnante, com base no artigo 124, II, do CTN. Esta atribuição foi identificada apenas no "Demonstrativo de Responsáveis Tributários". Confirma-se:

Ocorre que, ainda que fosse possível assumir que a mera menção ao inciso II do artigo 124 do CTN nos autos de infração (isto é, sem sequer a sua transcrição ou mesmo qualquer justificativa para a sua aplicação) seria suficiente para que este embasasse o Termo de Responsabilidade Tributária, o que se alega a título de argumento, passa-se a evidenciar que a responsabilização tributária com base neste dispositivo legal não poderia manter o Impugnante no polo passivo da autuação originária deste processo.

De fato, o artigo 124, inciso II, do CTN, indicado pontualmente pela Autoridade Fiscal nos autos de infração, prevê a possibilidade de atribuição de solidariedade às "pessoas expressamente designadas por lei".

Contudo, no presente caso constata-se do exame do TVF, dos autos de infração originários deste processo e do Termo de Responsabilidade Tributária lavrado contra o Impugnante, que é um fato incontroverso que o Sr. Auditor Fiscal não indicou a expressa previsão legal que supostamente levaria à conclusão de que o Impugnante seria uma pessoa que deveria compor o polo passivo deste processo.

Deste modo, sendo certo que a Autoridade Fiscal não cumpriu o requisito mais elementar para a aplicação da solidariedade prevista no art. 124, inciso II, do CTN (i.e. a indicação de previsão expressa em lei), só se pode concluir que o Impugnante jamais poderia ter sido indicado como sujeito passivo solidário no caso concreto.

Impossibilidade de aplicação da multa qualificada

Para discordar da aplicação de multa qualificada, argumentam os impugnantes, que o Auditor-Fiscal Autuante não demonstrou a existência de dolo bem como a inexistência de qualquer das hipóteses descritas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, *verbis*:

Como mencionado anteriormente, ao analisar a mesma operação objeto do presente lançamento fiscal, quando da formalização do processo administrativo no 16561.720160/2017-18, especificamente em relação ao ágio SEB, a Autoridade Fiscal entendeu por não aplicar a multa de ofício qualificada, assim como qualquer atribuição de responsabilidade de terceiros.

Destarte, analisando a mesma operação ora em comento, é evidente que se concluiu naquela oportunidade que não estaria presente hipótese de aplicação da multa qualificada e imputação de responsabilidade tributária, por certo em razão da ausência de conduta dolosa por parte da Pearson e do Impugnante na prática de supostos atos com fraude, sonegação ou conluio.

Assim, se o contexto fático do lançamento atinente ao ágio SEB é o mesmo que na autuação fiscal objeto do processo administrativo no 16561.720160/2017-18, não há dúvida de que a matéria já foi analisada pela Autoridade Fiscal anteriormente, que considerou não haver elementos caracterizadores das hipóteses de aplicação da multa qualificada na situação aqui retratada, diante da inexistência de condutas dolosas ou fraudulentas por partes de seus administradores.

Logo, ainda que pudesse subsistir a exação fiscal no mérito, é certo que, em relação à multa de ofício, além da necessidade de observância ao artigo 146 do CTN já aventada no tópico 11.2 acima, não há como prosperar a exigência em seu percentual agravado.

Não obstante isso, ainda que assim não entenda esta C. Turma Julgadora, de rigor que a multa de ofício qualificada não merece prosperar no caso presente, haja vista a ausência de caracterização das condutas descritas nos artigos 71 a 73 da Lei no 4.502/64 para assim justificar. E o que se passará a demonstrar.

De plano, importante esclarecer que a Autoridade Fiscal sustentou a imputação da multa qualificada no presente caso exclusivamente com enfoque no instituto da fraude, consubstanciado, no artigo 72 da Lei no 4.502/62. Ou seja, não há uma linha sequer no

TVF que trate sobre sonegação ou conluio aplicados ao caso concreto, de forma que, de plano, se afasta a aplicação de tais institutos no caso em tela.

Não obstante isso, convém notar que a Autoridade Fiscal, embora tenha indicado textualmente a hipótese retratada no artigo 72 da Lei no 4.502/62, não apontou quais foram os atos praticados pelas partes (...) que justificariam a aplicação da multa qualificada.

Neste contexto, antes de se adentrar aos argumentos que demonstram a improcedência das alegações da Autoridade Fiscal, é necessário destacar que a exigência da multa qualificada no percentual de 150% depende da comprovação cabal por parte Fiscalização — quem tem o ônus da prova — de que o sujeito passivo agiu com dolo.

De fato, sem a demonstração da existência de conduta dolosa pela Autoridade Fiscal, não há que se falar na exasperação da penalidade.

Considerando-se que o dolo é elemento imprescindível para que se caracterize a sonegação e a fraude, e, portanto, deve ser minuciosa e cabalmente comprovado pela Autoridade Fiscal, é notório que no presente caso a multa qualificada é indevida, em razão da absoluta ausência de comprovação da prática dolosa (...)

Nem se alegue, por oportuno, que a tentativa de imputar à operação em tela a pecha de simulada seria suficiente a caracterizar a qualificação da multa de ofício.

Em regra, pode-se afirmar que haverá simulação sempre que um ato apresenta vontade diferente daquela aparentemente manifestada, o que, repise-se, não ocorre na situação presente neste processo administrativo.

Contudo, segundo se depreende das operações aqui analisadas, nenhum dos requisitos previstos pelo artigo 167 do Código Civil está presente no caso, já que em nenhum momento se pretendeu aparentar, fingir, disfarçara real intenção da Pearson em realizar os eventos societários que culminaram na amortização dos ágios SEB e Multi.

Portanto, verifica-se que todos os atos executados pela Pearson tinham intuito certo: concretizar o negócio de compra e venda entre a Pearson e os Grupos SEB

(...)

(...)

(...)

(...)

e Multi. Conforme já evidenciado, a intenção das partes ao efetuar tais negociações sempre foi demonstrada claramente, jamais encobertando ou simulando qualquer negócio jurídico.

Ad Argumentandum, ainda que restasse demonstrado que a Pearson praticou determinados atos simulados, a aplicação da multa qualificada (...) somente seria possível na hipótese de identificação dos atos viciados (...) [praticados por cada impugnante], sendo insubsistente a mera alegação da Autoridade Fiscal no que se refere à imputação da penalidade agravada com fundamento exclusivo nas posições (...) [por eles ocupadas].

(...)

Frise-se, portanto, que em momento algum se verificou (muito menos foi demonstrado de modo cabal pelo Fisco) a subsunção a tal hipótese legal, porquanto a Pearson (...) [e os impugnanantes] "aparentaram conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas

daquelas às quais realmente se conferem ", bem como não há qualquer incorreção com relação aos instrumentos celebrados pelas partes para realização das aquisições.

Cumprе ressaltar que simulação não se presume e não se prova por meio de indícios, ela deve ser efetivamente comprovada, sob pena de, com isso, subverter-se todo o fim pretendido pelo legislador ao dispor sobre a interpretação e a integração da legislação tributária, constante nos artigos 107 a 112 do CTN.

(...)

Por fim, ainda que a Autoridade Fiscal não tenha fundamentado a exigência da multa de ofício qualificada com base nas condutas descritas nos artigos 71 e 73 da Lei no 4.502/64, vale pontuar que no presente caso também não restou caracterizada a sonegação ou o conluio por parte da Pearson (...) [e dos impugnantes], razão pela qual, por mais esse motivo se faz necessário o cancelamento da qualificação da multa em questão.

(...)

Desse modo, na remota hipótese de essa C. Turma Julgadora entender que não seria possível a exclusão da amortização de ágios procedida pela Pearson nas bases de cálculo de IRPJ e CSLL, que resultou na imputação de responsabilidade tributária em questão, deve-se reconhecer que, quando muito, o que ocorreu foi um erro na interpretação da legislação tributária pela Pearson (...) [e pelos impugnantes], afastando-se assim a qualificação da multa no presente caso.

(...)

Princípio da pessoalidade da pena

Sob esse tópico, os impugnantes argüem o princípio constitucional de pessoalidade da pena, *verbis*:

No tocante às multas exigidas no presente caso, independentemente de os fatos acima serem suficientes para afastar a atribuição de responsabilidade tributária ao Impugnante, vale ressaltar que, em linha com os preceitos constitucionais que regem o direito brasileiro, nenhuma penalidade deverá ser transferida da pessoa do condenado.

Portanto, ainda que o crédito tributário em questão fosse devido e passível de ser exigido do Impugnante na qualidade de responsável solidário, o que se alega apenas para argumentar, devem, ao menos, ser afastadas as multas indevidamente impostas ao Impugnante.

Impossibilidade de exigência das multas no caso de dúvida

Asseveram os defendentes que deve ser aplicada a disposição contida no art. 112 do CTN, *verbis*:

Além do que foi exposto, há outro fator capaz de afastar, na remota hipótese de os argumentos anteriores não serem acolhidos, a exigência das multas isolada e qualificada cobradas contra o Impugnante.

Com efeito, caso venha-se a decidir pela manutenção do lançamento que deu origem a este processo, o que se alega ad argumentandum, e tal decisão, ocorra pelo voto de qualidade, isto é, por meio de julgamento em que haverá empate de votos, é razoável considerar que há, no mínimo, dúvida quanto à ocorrência da infração.

Todavia, a exigência de valores a título de penalidades não se coaduna com a dúvida, conforme se afere do já citado artigo 112 do CTN, segundo o qual, lembre-se, "A lei

tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: (...)".

(...)

Deste modo, caso haja dúvida quanto à procedência do presente lançamento fiscal, ou mesmo com relação à possibilidade ou não (...) [dos impugnantes serem responsabilizados] pelas infrações de que a Pearson 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.

Vedação ao confisco

Requerem também os interessados que seja afastada a multa qualificada em razão do princípio da vedação ao confisco, *verbis*:

(...) a multa de ofício qualificada tem nítido caráter confiscatório, não devendo prevalecer, conforme entendimento do plenário do E. Supremo Tribunal Federal, inclusive em sede de Repercussão Geral. (...)

(...)

Em linhas gerais, ocorre o efeito confiscatório quando a aplicação da norma tributária excede o limite racional e econômico da fonte de arrecadação a ponto de colocar sua sobrevivência em risco, ou quando a sua aplicação não se justifica.

Destaque-se, ainda, que, como decorrência dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, é imperioso que nos processos administrativos seja adotado critério da vedação da aplicação de multas em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público.

Neste sentido, ressalte-se que o já mencionado artigo 3º do CTN estabelece que o tributo é uma prestação pecuniária que não constitui sanção por ato ilícito.

Por esse motivo, o tributo não pode ser utilizado para punir, da mesma forma que as sanções não podem ser utilizadas como instrumento de arrecadação disfarçado.

Neste sentido, por mais grave que seja o ilícito não se justifica a imposição de penalidade que reduza o patrimônio do sujeito passivo de forma desproporcional à infração.

(...) o E. STF, em sede de Repercussão Geral, ratificou seu entendimento de que as multas que superam o percentual de 100% do valor do tributo são confiscatórias e, conseqüentemente, inconstitucionais.

Portanto, em consonância ao exposto acima, tal entendimento deverá ser aplicado por esta E. Turma Julgadora, por economia processual, haja vista que o já citado artigo 62, §20, do Atual Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF no 343/2015, determina a aplicação e obediência do entendimento exarado pelos Tribunais Superiores sob a sistemática prevista no artigo 543-B, do antigo Código de Processo Civil.

Assim sendo, também pelo seu caráter confiscatório, a multa qualificada aplicada à Pearson e exigida (...) [dos impugnante] deve ser cancelada por esta E. Turma Julgadora, ou, ao menos, reduzida para 75% do valor do tributo devido.

Por fim, requereram os impugnantes *verbis*:

Diante do exposto, pede-se que esta C. Delegacia de Julgamento reconheça as nulidades do TVF, dos autos de infração e do Termo de Responsabilidade Tributária lavrado contra o Impugnante, evidenciadas nas preliminares desta peça impugnatória.

Ainda que se entenda que podem ser superadas as questões preliminares trazidas (...), o que se admite a título de argumento, requer-se a esta E. Turma de Julgamento, reiterando-se e ratificando-se todos os argumentos expostos na peça impugnatória apresentada pelo sujeito passivo principal, o conhecimento e o provimento da presente Impugnação, com o reconhecimento da improcedência integral dos autos de infração ora impugnados ou, quando menos, se reconheça a inexistência de responsabilidade solidária no presente caso e o cancelamento do[s] Termo[s] de Responsabilidade Solidária, (...).

É a síntese do necessário.

A Primeira Instância (e-fls. 6592 e ss) julgou a impugnação parcialmente procedente, e submeteu a decisão à apreciação deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por força de recurso necessário. A DRJ decidiu:

- i. Rejeitar as preliminares arguidas;
- ii. Manter o lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro - CSLL com seus acréscimos legais;
- iii. Desqualificar a multa de ofício, reduzindo seu percentual de 150% para 75%;
- iv. Excluir do pólo passivo da exigência os devedores solidários que apresentaram impugnação (Marina Sobreira Duarte Baptista não apresentou impugnação);
- v. Declarar a preclusão do direito de contestação do lançamento pela devedora solidária Marina Sobreira Duarte Baptista e considerar definitiva a responsabilidade solidária a ela atribuída, por ausência de impugnação em seu nome.
- vi. Manter a intimação para retificação dos saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL.

A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

INADEQUAÇÃO DO ENQUADRAMENTO LEGAL

Erro ou omissão no enquadramento legal não dá causa à nulidade do lançamento se dele não decorrer concretamente cerceamento do direito de defesa e do contraditório, em especial se a descrição fática trazer todos os aspectos relevantes para fins de incidência da penalidade veiculada por meio da autuação.

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

A autoridade administrativa encontra-se vinculada ao estrito cumprimento da legislação tributária, não dispondo de competência para apreciar inconstitucionalidade e/ou invalidade de norma, considerando princípios constitucionais, quando o diploma está legitimamente inserido no ordenamento jurídico nacional.

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

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO INVESTIDORA SEDIADA NO EXTERIOR

O ágio é amortizável quando a investidora absorve o patrimônio da investida e vice-versa, em razão de incorporação, fusão ou cisão. A real investidora é a empresa que dispendeu os recursos necessários para o investimento e não a empresa veículo, receptora desses recursos, que, ato contínuo, adquire as quotas da investida, para depois ser incorporada por esta. Não há absorção de patrimônio quando a real investidora e a investidas permanecem com personalidades jurídicas distintas, aquela sediada no exterior e esta no Brasil. É indedutível do lucro real e da base de cálculo da CSLL, a despesa de amortização de ágio, quando não há absorção do patrimônio das investidas pela real investidora.

AMORTIZAÇÃO DE INTANGÍVEIS

O ágio derivado de marcas e outros intangíveis não pode ser amortizado na apuração do IRPJ. Evidenciado que marcas e outros ativos intangíveis da investida eram, ao menos, uma parte do fundamento econômico do ágio pago pela investidora, a norma específica que disciplina o tratamento fiscal a ser dado neste caso deveria ter sido aplicada, no caso o inciso II do art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997. Correto o procedimento adotado pela autoridade autuante, no sentido de dar aos fatos efetivamente ocorridos o tratamento tributário previsto na norma tributária então vigente.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO

Encerrado o ano-calendário, o lançamento deve contemplar multa isolada, incidente sobre as estimativas devidas e não recolhidas, bem como o IRPJ e a CSLL devidos, em 31 de dezembro, e não recolhidos, acrescidos de multa de ofício.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

CSLL. DECORRÊNCIA

Em se tratando de infrações que dependem dos mesmos elementos de prova, aplicam-se, ao Auto de Infração da CSLL, as razões de decidir pertinentes ao IRPJ.

O contribuinte foi cientificado da decisão de Primeira Instância em 23/10/2019 (e-fl. 6667) e apresentou Recurso Voluntário em 27/11/2019 (e-fls. 6681 e ss), em que repete os argumentos da impugnação e aduz:

- Do Lapso Cometido no Acórdão Recorrido - Omissão com relação à Decadência;
- Da Impossibilidade de Manutenção da Responsabilidade Tributária Atribuída à Sra. Marina Baptista.
- No que toca à infração de exclusão de ágio de intangíveis, argüiu a interessada que o Auditor-Fiscal Autuante apurou erroneamente seu valor, incluindo, indevidamente, na infração do ano 2014, o "Ágio Yazigi Microlins", no valor de R\$ 5.094.739,48, do qual não se tratou no Auto de Infração e Termo de Verificação Fiscal.

Apresentaram petições, reforçando os fundamentos do Acórdão Recorrido no sentido de exclusão da responsabilidade solidária, os(as) senhores(as) Laércio Henrique Izzi Dona (e-fls. 7025 e ss), Mekler Nichele Nunes (e-fls. 6917 e ss), Martin Oyanguren (e-fls. 6933

e ss), Luciano Kliemaschewsk Marinho (e-fls. 7009 e ss), Giovanni Giovannelli (e-fls. 6965 e ss), Cinthia Granco Nespoli (e-fls. 6996 e ss) e José Paulo Bueno (e-fls. 6949 e ss).

Voto Vencido

Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, Relator.

O recurso é tempestivo. Atendidos os demais requisitos de admissibilidade, dele conheço.

Nos termos do Decreto n.º 70.235/1972, art. 34, inc. I e da Portaria MF n.º 02/2023, cabe recurso de ofício (remessa necessária) ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) sempre e quando “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).”

Assim, em atenção à previsão dos dispositivos retromencionados e em convergência com a Súmula CARF n.º 103, que prevê que “para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância”, verifica-se que o acórdão sob escrutínio, ao afastar a qualificação da multa de ofício aplicada e as responsabilidades sobre todo o crédito exonerou crédito acima do limite legal. Portanto, conheço do recurso de ofício.

Trata-se de recurso voluntário (e-fls. 6682 e ss) em que a Recorrente insurge-se contra decisão no Acórdão da DRJ (e-fls. 6572 e ss) que, no mérito, considerou procedente em parte os lançamentos, para: i. Rejeitar as preliminares arguidas; ii. Manter o lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro - CSLL com seus acréscimos legais; iii. Desqualificar a multa de ofício, reduzindo seu percentual de 150% para 75%; iv. Excluir do pólo passivo da exigência os devedores solidários que apresentaram impugnação (Marina Sobreira Duarte Baptista não apresentou impugnação); v. Declarar a preclusão do direito de contestação do lançamento pela devedora solidária Marina Sobreira Duarte Baptista e considerar definitiva a responsabilidade solidária a ela atribuída, por ausência de impugnação em seu nome; vi. Manter a intimação para retificação dos saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL. Quanto ao crédito tributário exonerado, submeteu-se à apreciação deste Conselho o Recurso de Ofício.

Da Alteração do Critério Jurídico - Artigo 146 do CTN.

Alega inicialmente a Recorrente não ser possível a “Alteração do Critério Jurídico para o Mesmo Fato Gerador”, segundo a previsão do artigo 146 do CTN. Argumentou que a norma contida citada impediria o lançamento com fundamentos inovadores, em razão de já ter sofrido lançamento anterior sobre o mesmo fato sem aqueles fundamentos.

No entendimento da Recorrente, uma vez realizado um lançamento sobre um determinado fato gerador, em um determinado período de apuração, os mesmos critérios que guiaram este lançamento deveriam ser necessariamente observados em outros períodos que tivessem o mesmo fundamento fático e legal, sem possibilidade de modificação.

Tal interpretação do art. 146, como bem apontou a DRJ, resulta em absurdo evidente. O que impede a norma é que não pode haver mudança de interpretação para o lançamento relativo a um mesmo fato, no mesmo ano calendário, para o mesmo contribuinte.

Porém, para os períodos de apuração seguintes há plena possibilidade de o lançamento ser legalmente efetuado, sem estar vinculado a eventual interpretação divergente, omissão ou erro ocorrido em lançamento de ano anterior.

Ágios SEB e MULTI - Goodwill

Concentra-se a Recorrente em argumentar que: todo seu procedimento se deu de forma lícita, utilizando-se de uma empresa operacional e atuante há mais de 23 anos, com capital oriundo de suas próprias operações, que não poderia ser caracterizada como sociedade interposta, com conhecimento dos órgãos competentes, sem qualquer simulação ou fraude nas operações das quais resultou a autuação. Descreve a formação dos ágios SEB e MULTI, expondo como as operações visaram apenas a segregar a parte do negócio inicialmente detido pelos GRUPOS SEB e MULTI que seria mantida e a parte que seria alienada à Recorrente, nas operações; e defende que houve o encontro entre os patrimônios das sociedades investidas e investidora, condição legal que teria sido satisfeita para amortização dos ágios, único fato contestado pelo Auditor-Fiscal Autuante.

A questão resume-se a saber se a legislação tributária autoriza que o ágio originado na operação em que o real adquirente (a empresa britânica Pearson Plc e suas subsidiárias PEARSON LTD e LONGMAN) do investimento comprado por interposição de outra empresa (Recorrente), ainda que seja esta operacional e constituída há mais 23 anos, possa ser objeto de amortização dedutível para fins de IRPJ e de CSLL da Recorrente, quando ocorrer a situação descrita no art. 7º, caput e inciso III, da Lei nº 9.532, de 1997 (absorção do patrimônio da empresa adquirida por incorporação/fusão/cisão - ágio cujo fundamento seja expectativa de rentabilidade futura) combinado com o art. 8º, alínea "b" do mesmo artigo (a empresa incorporada for a que detinha a propriedade da participação societária), base legal do art. 386, inciso III, § 6º, II, do RIR/99.

Concordo com a Decisão recorrida que entendeu que a regra é a *indedutibilidade* das contrapartidas da amortização de ágio, o que implica que o ágio faça parte do custo do investimento e seja computado na apuração do ganho de capital e, conseqüentemente do lucro do exercício em que se der a alienação ou baixa do investimento. E que o art. 7º, caput e inciso III, da Lei nº 9.532, de 1997 combinado com o art. 8º, alínea "b" do mesmo artigo excepcionalmente autoriza a dedução da amortização do ágio, prescrevendo: "A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação (...), na qual detenha participação societária adquirida com ágio (...) poderá amortizar o valor do ágio" cujo fundamento seja rentabilidade futura, à razão de 1/60, no máximo, para cada mês do período de apuração posteriores ao evento de incorporação". No caso, nos ágios SEB e MULTI, quem de fato suportou o ônus do investimento (aquisição com ágio) foram as controladoras da adquirente no exterior. Uma vez que a condição legal para dedutibilidade do ágio é a confusão entre quem suportou o ônus do investimento e as investidas, o que não ocorreu no caso em exame, não se autoriza a dedução. Em outros termos, a amortização do ágio, para ser dedutível, deveria se dar necessariamente entre a real adquirente da participação societária com ágio, as controladoras no exterior, e a investidas adquiridas.

No caso dos autos, restou demonstrado que as reais investidoras são a PEARSON LTD e a LONGMAN, não obstante a existência de atos formais de reestruturações societárias dos grupos SEB e MULTI, bem como a incorporação destes pela Recorrente.

Afirma a Recorrente que, no que concerne ao Ágio SEB, a participação da Norbeko em nada afetou a possibilidade de amortização do ágio, porquanto tanto a Norbeko quanto a SEB (além de todas as demais empresas advindas do Grupo SEB) foram incorporadas pela Impugnante. Logo, a Norbeko seria indiferente para a amortização do ágio, de modo que a sua participação no negócio não estava relacionada a um propósito fiscal, como sugere o Fisco.

Cabe repetir o que já se disse: foram as controladoras do Grupo Pearson, PEARSON LTD e a LONGMAN, mesmo que por meio de sua representante no Brasil, a empresa Pearson Education do Brasil Ltda (Recorrente), que efetivamente realizaram, entre 2010 e 2011, as aquisições das empresas NORBEKO PARTICIPACOES LTDA, CNPJ 12.051.300/0001-89, em 30/09/2011 e PEARSON SISTEMAS DO BRASIL LTDA, CNPJ 02.762.122/0001-40, em 30/09/2011. Uma vez que a condição legal para dedutibilidade do ágio é a confusão entre quem suportou o ônus do investimento (PEARSON LTD e a LONGMAN) e as investidas, o que não ocorreu no caso em exame, não se autoriza a dedução.

Ademais, por concordar plenamente, adotamos os termos da Decisão Recorrida abaixo reproduzidos, na forma do art. 57, § 3º do Regimento Interno deste CARF:

Alteração de critério jurídico

Argumentaram os impugnantes que a norma contida no art 146 do cTN impediria o lançamento com fundamentos inovadores, bem como a imposição de multa qualificada e responsabilização de devedores solidários, em razão de já ter sofrido lançamento anterior sobre o mesmo fato sem aqueles fundamentos, a qualificação e responsabilização.

Para sustentar sua tese juntou opiniões doutrinárias e jurisprudência do CARF que se aplicariam ao caso.

Reza o dispositivo legal:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Da intersecção entre os argumentos apresentados pelos defendentes e os pontos defendidos pelos doutrinadores citados, chega-se à conclusão que, uma vez realizado um lançamento sobre um determinado fato gerador, em um determinado período de apuração, os mesmos critérios que guiaram este lançamento deveriam ser perpetuados para outros que tivessem o mesmo fundamento fático e legal, sem possibilidade de modificação. Mais ainda, se o contribuinte não sofreu autuação fiscal por ilícito tributário em determinado período de apuração, quando, em tese, a esta autuação se deveria ter procedido, estaria obstada sua penalização em períodos de apuração subsequentes.

ora, dessa posição resultam absurdos evidentes.

A Fiscalização Tributária não está presente em todas as ocorrências nas quais, em tese, deveria estar, pautando sua atuação por amostragem. Também seus Agentes não são

imunes a erros, podendo, em determinada situação, enquadrar o lançamento em uma qualificação mais branda, quando outra mais severa seria a mais acertada.

claro é que o contribuinte que porventura for beneficiado pela inércia da Administração Tributária ou pelo erro de lançamento está suficientemente protegido pelas normas relativas à decadência e à vedação de mudança do critério jurídico empregado no lançamento já realizado.

porém, para os períodos de apuração seguintes há plena possibilidade do lançamento ser legalmente efetuado, sem estar vinculado a omissão ou erro ocorrido anteriormente.

Nesse sentido é a jurisprudência administrativa, incluindo o Acórdão do CARF trazido pelos impugnantes que, em trecho omitido na peça de defesa, deixa claro o alcance do dispositivo em epígrafe:

Na prática, a norma do art.146 do CTN está a afirmar que a fiscalização de determinado contribuinte sob a égide de um critério interpretativo então vigente não possibilita ao fisco fiscalizar o mesmo período já fiscalizado a pretexto de que houve alteração no critério jurídico de interpretação que torna possível a lavratura do auto de infração.

Assim, o art. 146 do CTN não se enquadra à espécie, pois não é o caso de alterações introduzidas de ofício, por algum marco infralegal, ou por força de decisões administrativas ou judiciais nos critérios jurídicos adotados pela fiscalização e deve a arguição ser rejeitada.

Mesmo no âmbito do poder judiciário, firmou-se entendimento que não faz coisa julgada a decisão judicial que trata de cobrança de tributo relativo a período apuração diverso daquele que compõe a lide.

A seguir, ementa de Acórdão proferido pelo CARF, que afastou a alegação de coisa julgada relativo a crédito de CSLL, decorrente de glosa de despesa de amortização de ágio:

MINISTÉRIO DA FAZENDA. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Acórdão nº 1801001.963- 1ª Turma Especial Sessão de 7 de maio de 2014

Matéria AI IRPJ e reflexos

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

COISA JULGADA ADMINISTRATIVA. INEXISTÊNCIA.

Na esfera judicial já é pacífico o entendimento da inexistência de coisa julgada quanto à ilegitimidade, em tese, de cobrança de certo tributo, quando a concessão de segurança (writ) diz respeito estrito à cobrança tópica do tributo em exercício determinado. A coisa julgada que impede tratamento diverso em âmbito administrativo limita-se a matéria em discussão. Lançamento relativo a outro período de apuração baseado em entendimento diverso de anterior decisão não configura ofensa à coisa julgada.

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO

Não há mudança de critério jurídico quando o novel lançamento teve por escopo os mesmos fatos e fundamentos jurídicos que motivaram a ação fiscal anterior.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

INDEDUTIBILIDADE DE DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL

a dedutibilidade na CSLL da despesa com a amortização de um ágio não é assegurada em face da ausência de norma que estabeleça a adição dessa rubrica. Na verdade, a despesa com a amortização de um ágio, mesmo dedutível para fins de IRPJ, não é dedutível para a CSLL porque não há previsão legal autorizando.

Abaixo, transcrevem-se trechos do voto da Relatora:

O Ministro Arnaldo Esteves de Lima também aborda este aspecto no voto proferido em face do REsp n.º 1.118.893/MG, nos seguintes termos:

Consoante se verifica, segundo um dos precedentes que deram origem à Súmula 239/STF, em matéria tributária, a parte não pode invocar a existência de coisa julgada no tocante a exercícios posteriores quando, por exemplo, a tutela jurisdicional obtida houver impedido a cobrança de tributo em relação a determinado período, já transcorrido, ou houver anulado débito fiscal. Se for declarada a inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo, não há falar na restrição em tela.

Ora, se na esfera judicial há esse posicionamento pacífico, não se pode admitir que na esfera administrativa, decisões proferidas no âmbito de um determinado processo, atinentes a determinado período de apuração, façam coisa julgada no âmbito de outro processo que tem por objeto outros períodos de apuração.

A mudança de posicionamento das autoridades julgadoras administrativas, se existente no caso dos presentes autos - e se comparada àquela deduzida nos autos do processo n.º (...) deu-se de forma prospectiva, ou seja, em relação a outros fatos geradores, ocorridos entre 2004 e 2007, fora portanto, dos períodos exigidos no processo (...).

Não se vislumbra, igualmente, no caso em apreço, alteração de critério jurídico pela administração tributária. Poder-se-ia cogitar dessa possibilidade se, no âmbito do processo (...), a administração, depois de exonerar o sujeito passivo daquela exigência, alterasse seu entendimento em relação àqueles fatos geradores específicos ocorridos nos anos de 2001 a 2003, de maneira implementar a chamada retroação "in pejus". Ademais, não se pode cogitar de mudança no critério jurídico porque o lançamento constante dos presentes autos teve por escopo os mesmos fatos apurados nos autos do processo anterior e que por ocasião do presente lançamento, se perpetuaram nos anos posteriores, assim como os fundamentos jurídicos que motivaram a ação fiscal também foram rigorosamente os mesmos que motivaram a ação fiscal anterior. Portanto, a RFB, quando da formalização de ambos os lançamentos, tinha a mesma convicção sobre o assunto.

Com isso deve ser rejeitada a arguição de mudança de critério jurídico que impediria o Fisco de efetuar os lançamentos, bem como a Turma de Julgamento formar sua livre convicção a respeito da matéria.

Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro

Propugnaram os impugnantes a aplicação do artigo 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), com a redação que lhe foi dada pela Lei n.º 13.655/2018, em função de que face as orientações gerais da época das operações societárias e dos fatos geradores objeto do lançamento fiscal, a autuação jamais poderia prosperar, nos termos da jurisprudência administrativa então majoritária, no sentido de que o

aproveitamento fiscal de ágio em casos semelhantes ao presente é legítimo e plenamente válido.

A seguir a transcrição da norma invocada:

Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas.

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.

Da leitura do parágrafo único acima transcrito, extrai-se que a condição para a invocação da aplicação deste preceito é que existam orientações gerais em dado tempo, emanadas de atos administrativos públicos de caráter geral ou de jurisprudência, judicial e administrativa, majoritária à época da ocorrência dos fatos interpretados.

Contudo, conforme será demonstrado no presente Voto, ficará claro que não havia, como de fato ainda não há, nem ato normativo administrativo e nem jurisprudência dominante que infirme o lançamento de ofício questionado, acerca da indedutibilidade fiscal da amortização do ágio com utilização de empresas veículo e sem confusão patrimonial entre adquirida e adquirente, de sorte que não é aplicável o dispositivo ao caso concreto.

Enquadramento legal do lançamento

Argumentaram os impugnantes que o Auditor-Fiscal Autuante fundamentou erroneamente o lançamento no art. 299 do RIR/99, que é relativo à conceituação das despesas necessárias, usuais e normais à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, enquanto que o enquadramento correto seria o do art. 386, inc. III, § 2º do RIR/99, específico para a dedução do ágio.

Confira-se os dispositivos mencionados:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

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):

(...)

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;

É compreensível que os impugnantes entendam que o enquadramento correto seria o do art. 386, pois a tese da defesa é que as amortizações seriam dedutíveis segundo a autorização contida naquele artigo.

Entretanto o lançamento afastou essa possibilidade, de sorte que o lançamento do valor incorretamente deduzido, na acusação fiscal, deve ser fundamentado no art. 299, que trata da proibição da dedutibilidade.

Não fosse por isso, para que a alegada falha ensejasse a nulidade do lançamento, teria ela que ocultar a natureza dos fatos e impossibilitar o conhecimento da própria infração. Mesmo que na autuação existam indicações de dispositivos legais que não tenham relação com as infrações, desde que a descrição dos fatos seja precisa, não há que se cogitar de nulidade.

Neste sentido a jurisprudência administrativa é pacífica, confira-se:

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO Acórdão n.º 1301-001.224 - 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 11 de junho de 2013 Data de publicação: 21/06/2013 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. ERRO OU DEFICIÊNCIA NO ENQUADRAMENTO LEGAL. NÃO OCORRÊNCIA. Tendo em vista que a Fiscalização discriminou detidamente os fatos imputados, permitindo à Recorrente exercitar, com plenitude e suficiência, sua defesa técnica e bem fundamentada, verifica-se a total ausência de prejuízo ao contribuinte, bem como de pecha capaz de inquirir de nulidade o feito.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS CARF Primeira Seção QUARTA CÂMARA - PRIMEIRA TURMA ACÓRDÃO: 1401-001.810 Data de Publicação 20/04/2017 PRELIMINAR DE NULIDADE. ERRO NO ENQUADRAMENTO LEGAL . Deve-se afastar a preliminar de nulidade por erro no enquadramento legal quando a própria empresa, a partir de suas peças recursais, demonstra nítida compreensão do que lhe fora arrojado, carecendo serem apartadas alegações randômicas com o desígnio de inibir o lançamento fiscal.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS CARF - Primeira Seção QUARTA CÂMARA - PRIMEIRA TURMA RECURSO: RECURSO VOLUNTÁRIO MATÉRIA: MULDI ACÓRDÃO: 1401-002.015 Data de publicação: 06/10/2017 NULIDADE. LANÇAMENTO COMPLEMENTAR. ERRO NO ENQUADRAMENTO LEGAL . INEXISTÊNCIA Erro ou omissão no enquadramento legal não dá causa à nulidade do lançamento se dele não decorrer concretamente cerceamento do direito de defesa e do contraditório, em especial, se a descrição fática trazer todos os aspectos relevantes para fins de incidência da penalidade veiculada por meio da autuação. O TVF Complementar é instrumento hábil a veicular autuação complementar, desde que garanta ao contribuinte o amplo direito de defesa.

No caso em exame os impugnantes tiveram completo conhecimento dos fatos que lhes foram imputados e manearam competentemente defesa de mérito, de sorte que não há de se acolher a arguição.

Amortização do ágio

No mérito, argumentam os impugnantes que todo seu procedimento se deu de forma lícita e adequada para atingir objetivo não-fiscal, utilizando-se de uma empresa operacional e atuante há mais de 20 anos, que não poderia ser caracterizada como empresa-veículo, com conhecimento dos órgãos competentes, sem qualquer simulação ou fraude em operações que se realizaram ao longo de mais de dois anos.

Descrevem detalhadamente a formação dos ágios SEB e MULTI, expondo como as operações visaram apenas a segregar a parte do negócio inicialmente detido pelo Grupo Seb que seria mantida e a parte que seria alienada à impugnante, nas operações descritas e conforme diagramas de fls. 3388 e seguintes, que foram lidas e consultados em Sessão, ao finais dos quais, apontam os impugnantes, houve o encontro entre os patrimônios das sociedades investidas e investidora, condição legal que foi satisfeita para amortização dos ágios, único fato contestado pelo Auditor-Fiscal Autuante.

De uma maneira bastante objetiva, esse ponto do litígio assenta-se em responder se a legislação tributária autoriza que o ágio originado na operação em que o real adquirente do investimento comprado por interposição de outra empresa, ainda que operacional e constituída há mais 20 anos possa ser objeto de amortização dedutível para fins de IRPJ e de CSLL, quando ocorrer a situação descrita no art. 7º, caput e inciso III, da Lei nº 9.532, de 1997 (absorção do patrimônio da empresa adquirida por incorporação/fusão/cisão - ágio cujo fundamento seja expectativa de rentabilidade futura) combinado com o art. 8º, alínea "b" do mesmo artigo (a empresa incorporada for a que detinha a propriedade da participação societária), base legal do art. 386, inciso III, § 6º, II, do RIR/99.

Conforme acima exposto, a regra geral é a *indedutibilidade* das contrapartidas da amortização de ágio, que o ágio faça parte do custo do investimento e seja computado na apuração do ganho de capital e, conseqüentemente do lucro do exercício em que se der a alienação ou baixa do investimento.

A norma excepcional que autoriza a dedução da amortização do ágio, diz textualmente: "A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação (...), na qual detenha participação societária adquirida com ágio (...) poderá amortizar o valor do ágio" cujo fundamento seja rentabilidade futura, à razão de 1/60, no máximo, para cada mês do período de apuração posteriores ao evento de incorporação.

É certo que o ágio teve origem em negócio firmado entre a PEARSON e as sociedades investidas, mas também é certo que quem de fato suportou o ônus do investimento (aquisição com ágio) foi a LONGMAN. Uma vez que a condição legal para dedutibilidade do ágio é a confusão entre quem suportou o ônus do investimento e as investidas, o que não ocorreu no caso em exame, vez que foi transferido para a PEARSON. A amortização do ágio, para ser dedutível, deveria se dar necessariamente entre a real adquirente da participação societária com ágio (no caso a LONGMAN) e a investidas adquiridas.

Ainda que os impugnantes apontem a existência de circunstâncias de ordem prática que indicariam que a forma adotada para o encadeamento das operações mostrem que havia propósito comercial em cada etapa, não é por que estes existiam que se pode afastar os condicionantes legais aplicáveis ao caso.

No caso dos autos, restou demonstrado que a real investidora é a LONGMAN, empresa sediada no Reino Unido, não obstante a existência de atos formais de reestruturações societárias dos grupos SEB e MULTI, bem como a incorporação destes pela impugnante.

Dessa forma, em não havendo a confusão patrimonial entre a real investidora e a investida ou, em outras palavras, ao permanecer cada empresa com sua personalidade jurídica distinta, não há como aceitar os efeitos tributários da despesa de amortização do ágio realizada pela impugnante, uma vez que não se verifica, no caso concreto, a incidência das normas previstas nos artigos 7º e 8º, da Lei 9.532/97.

isso decorre do fato de que o ágio deveria estar contabilizado por quem efetivamente dependeu os recursos necessários para a aquisição das participações e que, por artifício procedimental, aceito por alguns tributaristas e rechaçado por outros, é doutrinária e jurisprudencialmente denominam "utilização de empresa veículo".

No caso dos autos, a condição de empresa veículo ficou bem caracterizada, uma vez que foi necessário para ela transferir recursos necessários para que ela procedesse aos investimentos.

Deve ser frisado que não se desconstituiu, formalmente, os atos de natureza de direito privado praticados pelos envolvidos, todavia, não há como reconhecer os efeitos tributários que a impugnante deu aos mesmos.

Em que pesem os argumentos da impugnante, muitos deles respaldados em parcela de abalizada doutrina, o Fisco tem o dever de apurar os fatos realmente ocorridos e aplicar as normas que se amoldam aos mesmos, não podendo seu trabalho ficar restrito a admitir os efeitos tributários de atos formais e documentos que distorçam a realidade.

Não há como acolher interpretações restritas no sentido de que as hipóteses de desconsideração dos efeitos tributários de negócios jurídicos estariam restritas às condutas dolosas ou ilícitas e que a desconsideração de atos lícitos, com fundamento econômico (falta de propósito negocial), no abuso de direito e de forma, seria inaplicável, em razão de não ter sido editada lei ordinária que desse assunto tratasse.

A interpretação dos negócios jurídicos, não somente pela forma como foram exteriorizados, mas também pela sua substância, é admitida, não apenas no âmbito dos contenciosos administrativo e judicial, mas também pela doutrina, conforme se observa nos trechos, abaixo, extraídos da obra de Marco Aurélio Greco, intitulada "Planejamento Tributário", 3ª Edição, pg 286, 287:

Sobre as verdadeiras patologias que contaminam o planejamento tributário

(...)

Se nos mantivermos apenas no plano da doutrina, a tendência será responder que as patologias que comprometem a produção dos efeitos tributários desejados são as clássicas simulação, fraude à lei e abuso (de direito ou de forma). Esta resposta é plenamente compreensível caso se entenda que o debate deve ser posicionado exclusivamente no plano dos conceitos ou das categorias jurídicas abstratas.

Se formos, porém, para a jurisprudência e perguntarmos o que incomoda o julgador a ponto de leva-lo a negar efeitos pretendidos pelo contribuinte a resposta não serão as clássicas patologias, mas situações peculiares em que o debate conceitual resulta em segundo plano por ganhar um outro fenômeno: a distorção.

(...)

Ou seja, ao pensarmos em patologias que contaminam os planejamentos tributários não devemos supor que o debate se restrinja ao plano abstrato, conceitual das categorias de vício, mas ele se desdobra pelo exame prático, concreto, das condutas efetivamente realizadas pelo contribuinte a ponto de se poder dizer que a verdadeira patologia que está por baixo das várias categorias é a "distorção " que pode se referir a vontades, objetivos, forma e substância etc.

Em suma, o debate não é conceitual em abstrato, mas substancial diante da realidade das condutas.

Na doutrina especializada tem-se o reconhecimento de que a autoridade fiscal pode e tem feito desconsiderações como a vista nos autos. Neste sentido, de citar excerto da obra "Reorganizações Empresariais: Aspectos Societários e Tributários", da série Gvlaw, em artigo intitulado "O Tratamento Tributário do Ágio e dos Prejuízos Fiscais Acumulados nas Reestruturações Societárias", de autoria de Alexandre Siciliano Borges e Eduardo Santos Arruda Madeira, pág.316:

Não cabe, neste momento, explorarmos os pormenores de todas as teorias que versam sobre o tema dos planejamentos tributários e seus limites. Porém, é fundamental ter em mente que, se antes era exigido que se comprovasse a simulação para que se desconsiderassem os efeitos tributários de determinada operação, hoje as autoridades fiscais estão desconsiderando os efeitos fiscais de operações, ainda que não simuladas, realizadas com o único intuito de economizar tributos.

Ou seja, embora discutível, se numa operação faltar qualquer propósito negocial ou comercial, (business purpose), sendo seu objetivo exclusivamente a economia de tributos, ela poderá ser considerada abusiva pelas autoridades fiscais. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF (antigo "Conselho de Contribuintes) tem-se manifestado, reiteradamente, sobre a necessidade de propósito negocial em operações que gerem economia fiscal.

De se citar, também, "Fusões & Aquisições", de autoria de Sérgio Botrel, 3ª Edição, 2014, pág.325:

Nada obstante, considerando o posicionamento adotado pela autoridade fiscal brasileira, é de ter mente que tanto quanto possível os assessores fiscais das partes devem estruturar modelos que tenham motivadores econômicos, e cujos propósitos negociais possam ser comprovados em caso de autuação pelas autoridades competentes.

Em que pesem os argumentos da Impugnante, muitos deles respaldados em parcela de abalizada doutrina, além de jurisprudência administrativa e judiciária, cabe ao Fisco o dever de apurar os fatos realmente ocorridos e aplicar as normas que se amoldam aos mesmos, não podendo o trabalho fiscal ficar restrito a admitir os efeitos tributários de atos formais e documentos que distorçam a realidade.

Dessa forma, em não havendo a confusão patrimonial entre a real investidora LONGMAN e as investidas, em outras palavras, ao permanecer cada empresa com sua personalidade jurídica distinta, não há como aceitar os efeitos tributários da despesa de amortização do ágio realizada pela Impugnante, uma vez que não se verifica, no caso concreto, a incidência das normas previstas nos artigos 7º e 8º, da Lei 9.532/97.

A matéria tem sido objeto de exame pelo CARF, a exemplo do Acórdão 9101-002.213, julgado pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais em 3 de fevereiro de 2016, com ementa::

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

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

ÁGIO. INVESTIDA. REAIS INVESTIDAS. INEXISTÊNCIA DE CONFUSÃO PATRIMONIAL. INDEDUTIBILIDADE. IRPJ. CSLL

Nos termos da legislação fiscal, é indedutível o ágio deduzido pela investida, em inexistindo a necessária confusão patrimonial com as suas reais investidoras.

Também cabe trazer transcrição parcial de fundamentos apresentados pela Fazenda Nacional nas contrarrazões ao recurso voluntário no Processo Administrativo Fiscal, nº 16561.720117/2013-11, que trata de questão similar:

Com isso, tem-se que as incorporações (...) não autorizam o aproveitamento fiscal do ágio pago. De acordo com a legislação aplicável, a única operação societária que possibilitaria a dedutibilidade dessa "mais valia " seria aquela que proporcionasse a união do patrimônio da autuada com o patrimônio da [real investidora], que se mostra como a verdadeira adquirente da participação societária com ágio.

Por certo, da leitura do artigo 386 do RIR/99, observa-se que a dedutibilidade da amortização de um ágio decorre do encontro num mesmo patrimônio do investidor com o investimento. Em face dessa confusão patrimonial, a legislação admite que o contribuinte considere perdido o investimento adquirido com o ágio e, assim, deduza a despesa que teve com essa "mais valia".

Todavia, para que haja essa perda do investimento adquirido (encontro num mesmo patrimônio do investidor com o investimento), é imprescindível que a "mais valia" contabilizada tenha sido EFETIVAMENTE suportada por alguma das pessoas que participa da confusão patrimonial. Ou seja, o real investidor deve se confundir com o seu investimento. Caso o real investidor não participe da confusão patrimonial, não haverá como reconhecer que o investimento foi perdido.

De acordo com a previsão legal, qualquer situação diferente da hipótese aqui ventilada não admite a dedução da despesa com amortização do ágio. Uma incorporação, fusão ou cisão societária que envolva, por exemplo, uma interposta pessoa como investidor (empresa veículo) não permitirá a aplicação do benefício fiscal instituído pelo artigo 386 do RIR/99. O ágio pode até existir contabilmente, mas não será dedutível na apuração do lucro real.

(...)

Se o legislador fixou a união de patrimônios entre investidora e investida como requisito para a amortização do ágio pago na aquisição do investimento, é óbvio que o fez pensando em verdadeiras operações de reorganização societária.

Certamente, não era intenção do legislador estimular que grupos econômicos promovessem uma "desorganização societária", mediante a criação e utilização de empresas veículos e sem propósito comercial, apenas para "forçar" uma posterior "reorganização societária" com a incorporação dessas supostas investidoras ad hoc, a fim de incidir artificialmente na hipótese inicialmente pensada pelo legislador.

O raciocínio é elementar: se para obter o benefício da amortização do ágio os grupos econômicos estivessem legitimados a fazer todo tipo de malabarismo societário para incidir numa união de patrimônios meramente formal, bastaria então que a previsão legal fosse no sentido de que "quem adquirir participação societária com ágio está autorizado a amortizar esse ágio".

Não seria necessário que a Lei tivesse exigido o elemento "decorativo" da absorção do patrimônio adquirido.

Entender que a simples aquisição de participação com ágio é motivo suficiente para autorizar esses malabarismos e o uso de sociedades sem substância econômica nem propósito comercial com vistas a obter a amortização do ágio, significa, com todas as vênias, desconsiderar o requisito previsto no art. 7º da Lei 9.532/97, de que haja a legítima absorção do patrimônio.

E claro que esta não é a posição correta a ser adotada. Se requisitos foram estabelecidos, eles devem ser cumpridos em sua dimensão material, não podendo ser aceitas e canceladas operações meramente formais. Destarte, dúvidas não há quanto à abusividade do planejamento tributário em questão, que cria estruturas ad hoc, apenas para fazer incidir artificialmente na hipótese agraciada com o beneplácito da legislação fiscal.

(aqui grifado)

Há de se reconhecer que a questão ora vista nos autos suscita entendimentos nem sempre unânimes, seja em decisões administrativas do CARF, seja em correntes doutrinárias.

os acórdãos dos extintos Conselhos de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, podem constituir precedentes na uniformização da jurisprudência, sem, entretanto, vincular ou subordinar os órgãos judicantes singulares às decisões, ainda que reiteradas, que daqueles promanam. Portanto, sem propósito arrimar razões de discordância em excertos de acórdãos do CARF, que são eficazes apenas em relação à matéria circunscrita nos autos do processo respectivo em que foram proferidos.

Ressalte-se que a Câmara Superior de Recursos Fiscais- CSRF -MF, Acórdão n.º 9101002.962 - 1ª Turma, Sessão de 4 de julho de 2017, proferiu em caso similar a este, em razão de Recurso Especial, admitido, do Contribuinte, entendimento congruente com o aqui adotado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011

ÁGIO ORIUNDO DE AQUISIÇÃO COM USO DE RECURSOS FINANCEIROS DE OUTREM. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer que participe da "confusão patrimonial" a pessoa jurídica investidora real, ou seja, aquela que efetivamente acreditou na "mais valia" do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição.

Não é possível o aproveitamento tributário do ágio se a investidora real transferiu recursos a uma "empresa-veículo" com a específica finalidade de sua aplicação na aquisição de participação societária em outra empresa e se a "confusão patrimonial" advinda do processo de incorporação não envolve a pessoa jurídica que efetivamente desembolsou os valores que propiciaram o surgimento do ágio, ainda que a operação que o originou tenha sido celebrada entre terceiros independentes e com efetivo pagamento do preço.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, no art. 44, da Lei n.º 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.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF n.º 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento (i) por voto de qualidade em relação à possibilidade de amortização do ágio e em relação aos juros de mora sobre a multa de ofício,...

Ainda que não se esteja diante de caso em que o ágio foi artificialmente gerado em operações internas de grupo econômico sem que tenha havido dispêndio, não se pode

afirmar a dedutibilidade de sua amortização nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL tão somente pela higidez de sua origem. A legitimidade do ágio e o direito à contabilização de sua amortização não estabelecem, por si só, o direito à sua dedução fiscal. Com efeito, a legislação tributária, ao fixar o tratamento fiscal do ágio, estabelece contornos próprios para esse instituto, e a dedutibilidade de sua amortização depende do estrito cumprimento das regras ali estabelecidas.

Nesse sentido, em elucidativa incursão conceitual e histórica do ágio, o Conselheiro André Mendes de Moura afirma o conceito jurídico próprio de ágio, o qual é determinado pela legislação tributária e baliza a apreciação dos efeitos na apuração dos tributos (acórdão n.º 9101002.304, desta 1ª Turma da CRSF, de 6 de abril de 2016). Nesse e em diversos outros julgados recentes desta Turma em que o voto condutor foi de sua lavra se afirma que "o conceito do ágio é disciplinado pelo art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 27/12/1977 e os arts. 7º e 8º da Lei n.º 9.532, de 10/12/1997, e trata-se de instituto jurídico-tributário, premissa para a sua análise sob uma perspectiva histórica e sistêmica".

Nesse contexto, a legislação tributária estabelece duas situações (ou "eventos") em que o ágio contabilizado é "aproveitado" na redução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Ambas se relacionam a eventos em que o investimento da investidora na investida se extingue, deixa de existir.

O primeiro evento é o de alienação ou liquidação do investimento na investida pela investidora. O ágio contabilizado se soma ao valor de patrimônio líquido do investimento para compor o valor contábil a ser considerado na apuração do ganho de capital, reduzindo-o (art. 33 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, na redação da época dos fatos, e art. 426 do RIR/1999). E o investimento deixa de existir na investidora, com a baixa do investimento alienado, ocorrendo uma "separação" entre investidora e investida.

O segundo evento é o de incorporação, fusão ou cisão em que investidora e investida passem a constituir uma mesma empresa. A partir da edição da Medida Provisória n.º 1.607, de 1997, convertida na Lei n.º 9.532, de 1997, tal situação passou a ser regrada pelos dispositivos ali existentes (arts. 7º e 8º na Lei n.º 9.532, de 1997). Com a absorção da investida pela investidora (ou vice-versa) ali prevista, ocorre o "encontro" entre investida e investidora (confusão patrimonial) e a conseqüente extinção do investimento. Nessa situação, os dispositivos em questão estabelecem permissivo legal de o ágio contabilizado ser amortizado (e deduzido) à razão de no máximo um sessenta avos por mês.

De anotar, aliás, a concepção expressa no acórdão recorrido de que a hipótese de aproveitamento do ágio via amortização em caso de incorporação, fusão ou cisão, é excepcional em face da regra geral de utilização do ágio somente na alienação do investimento ("constata-se, assim, que, em regra geral, o ágio deverá ser ativado e utilizado como custo somente no momento da alienação do investimento, obviamente se essa vier a ocorrer ... a amortização do ágio seria exceção").

Os referidos arts. 7º e 8º da Lei n.º 9.532, de 1997, foram integralmente incorporados ao RIR/1999 por meio de seu art. 386. Esse dispositivo do RIR/1999 guarda forte relação com o artigo que lhe antecede, o qual, reproduzindo as disposições do art. 20 do já citado Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, estabelece as regras de contabilização do ágio. Transcrevem-se, pois, os arts. 385 e 386 do RIR/1999:

Das disposições dos artigos transcritos tem-se que a confusão patrimonial entre investidora e investida se revela como fato condicionante para que a amortização do ágio pago na aquisição do investimento se torne possível por ocasião de incorporação, cisão ou fusão. A lógica que permeia esta condição reside no fato de que é a extinção do investimento que enseja o aproveitamento do ágio, e nos casos de incorporação,

cisão ou fusão, a extinção do investimento somente ocorre quando os patrimônios da investidora e da investida se encontram (ou se confundem).

Nesse quadro, da mesma forma que o ágio em si não pode ser artificial para que se possa admitir a dedução da despesa com sua amortização (esta 1ª Turma tem sistematicamente mantido glosas em que o ágio foi gerado artificialmente dentro de grupo econômico, sem qualquer dispêndio), também não se pode admitir sua dedução quando a confusão patrimonial é apenas aparente. Assim, caso a empresa investidora cujo patrimônio se encontrou com a empresa investida em decorrência de evento de incorporação, cisão ou fusão não for aquela que efetivamente suportou a aquisição do investimento, a despesa com amortização do ágio não poderá ser deduzida na apuração do IRPJ e da CSLL.

Por diversas oportunidades esta 1ª Turma da CRSF vem se defrontando com casos em que operações societárias e movimentação de recursos precedem a incorporação de empresa adquirida com ágio junto à terceiros, incorporação essa que enseja a amortização do ágio pelo permissivo dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997. Em todas elas, a averiguação da correção da dedução do ágio amortizado nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL não se restringe à legitimidade de origem do ágio e aos aspectos formais das operações. A confusão patrimonial entre a real investidora e a investida é requisito indispensável para a dedutibilidade da amortização do ágio, afastando-se situações artificiais em que a incorporação não envolve a real investidora.

(aqui grifado)

Por todo o exposto, correto o procedimento fiscal, devendo ser mantida a glosa do valor deduzido a título de despesa de amortização de ágio, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, promovida pela Autoridade autuante, em função da comprovação, nos autos, que o processo de incorporação não envolveu a pessoa jurídica que efetivamente desembolsou os valores que propiciaram o surgimento do ágio.

Amortização do ágio sobre intangíveis

Conforme consta do Relatório que precede este Voto, o Auditor-Fiscal Autuante glosou, a título de amortização indevida de ágio de intangíveis, os valores de R\$ 75.670.846,32 e R\$ 141.404.222,03 nos anos-calendário 2014 e 2015, respectivamente.

A Autuada contestou o lançamento nesse ponto, arguindo, primeiramente, que no valor de R\$ 75.670.846,32 está incluído indevidamente o valor de R\$ 5.094.739,48, relativo ao "Ágio Yazigi Microlins", do qual não se tratou no Auto de Infração e Termo de Verificação Fiscal, o que retiraria os atributos de certeza e liquidez do lançamento, que deve ser declarado nulo por violação ao art. 142 do CTN.

Em que pese o argumentado, a suposta incorreção do valor da infração demandaria, quando comprovado erro em desfavor da Autuada, sua redução para o valor devido, como é habitual nas decisões administrativas na presente instância, sem implicar nulidade do feito.

Como segunda discordância nesse ponto, argumenta a Autuada que, de acordo com a legislação vigente à época da constituição do ágio, não caberia sua segregação em ágio de intangíveis e ágio por rentabilidade futura, e toda a amortização em questão se referiria ao "Ágio Yazigi Microlins", do qual, em suas próprias palavras, não se tratou no procedimento fiscal.

Com relação ao argumentado, há de se notar que, durante todo o procedimento fiscal, os valores lançados foram tratados, tanto pela Autuada, como pelo Auditor-Fiscal Autuante, como amortização de intangíveis.

O valor do "Ágio Yazigi Microlins", somente agora, em sede de impugnação, foi alegado como a verdadeira classificação dos valores glosados.

Em se tratando de matéria nova, invocada somente na presente fase processual, caberia a sua completa comprovação, ou seja, a apresentação de todos os elementos necessários para comprovar sua existência e seu valor, de modo a caracterizar inequivocamente que houve erro em se tratá-lo como ágio de intangíveis.

Na falta dessa comprovação, deve ser mantido o lançamento dos valores correspondentes à infração em comento.

Qualificação da multa

O Auditor-Fiscal Autuante procedeu à qualificação da multa de ofício em razão de ter a Autuada procurado ocultar o papel da real investidora, a LONGMAN, nas operações societárias analisadas, o que poderia levar à formação de um juízo errôneo sobre os fatos, o que demonstraria o dolo e a ocorrência de fraude.

Nesse toar, a forma como os atos societários foram praticados - utilização de empresa veículo - poderia ser caracterizada como simulação, pois procuraram dar vestes lícitas a atos que de outra forma não o seriam.

Também no caso de amortização de intangíveis a utilização de rubricas indevidas caracterizaria os mesmos intuitos.

Em que pesem o arrazoado trazido pelo Auditor-Fiscal Autuante, há de se notar que não se pode imputar à Autuada a conduta de ocultar a participação da LONGMAN nas operações examinadas, pois já na resposta protocolizada em 25/04/2018, em atendimento ao Termo de Início de Fiscalização, fls. 06, já havia menção à LONGMAN, inclusive com juntada de seus balanços.

No mais, o deslinde da questão se faz mais facilmente se trazida a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais que tratou de matéria similar, Acórdão n.º 9101003.365 - 1ª Turma CSRF, trechos da Ementa e do Voto a seguir, *verbis*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. INVESTIDOR E INVESTIDA. MESMA UNIVERSALIDADE.

Os arts. 7º e 8º da Lei n.º 9.532, de 10/12/1997 se dirigem às pessoas jurídicas (1) real sociedade investidora, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura, decidiu pela aquisição e desembolsou originariamente os recursos, e (2) pessoa jurídica investida. Deve-se consumir a confusão de patrimônio entre essas duas pessoas jurídicas, ou seja, o lucro e o investimento que lhe deu causa passam a se comunicar diretamente. Compartilhando do mesmo patrimônio a controladora e a controlada ou coligada, consolida-se cenário no qual os lucros auferidos pelo investimento passam a ser tributados precisamente pela pessoa jurídica que adquiriu o ativo com mais valia (ágio). Enfim, toma-se o momento em que o contribuinte aproveita-se da amortização do ágio, mediante ajustes na escrituração contábil e no LALUR, para se aperfeiçoar o lançamento fiscal com base no regime de tributação aplicável ao caso e estabelecer o termo inicial para contagem do prazo decadencial.

MULTA QUALIFICADA.

A acusação de artificialismo de uma operação baseada na ausência de seu propósito negocial revelada pela geração de ágio interno e com uso de empresa veículo, sem a

demonstração cabal de invalidades efetivas e do intuito de fraudar, sonegar ou atuar em conluio do sujeito passivo, com a devida subsunção aos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4502/64 não autoriza a qualificação da multa de ofício, independentemente do posicionamento que se tenha quanto à dedutibilidade do ágio na questão. Grifou-se

Voto

A questão que se coloca, precisamente, então, refere-se à possibilidade de abatimento do ágio gerado intragrupo, porque o pagamento não viria de terceiro gerador do efetivo dispêndio, e com a utilização de empresa veículo, porque indicariam a ausência de propósito negocial na operação, que teria como único intuito a geração do ágio.

Afinal, tudo isso é diferente de se considerar a operação artificial por falta de propósito negocial, inoponível ao fisco, uma vez que se exige mais da conduta do contribuinte, a exemplo de ilícitos como falsificação, sendo que no caso não se pode negar a existência de publicidade e legitimidade, a priori, dos atos.

Talvez porque essa não tenha sido a premissa da fiscalização, também não se constata prova do evidente intuito de fraude, que novamente é o que se exige para a qualificação da multa, mas alegações da fiscalização quanto à ausência de substância negocial da empresa veículo.

Finalmente, apenas a título de argumentação para se demonstrar o que já afirmado, ainda que como simulação pudesse ser qualificada, certamente não se estaria diante de simulação absoluta, mas de interpretação possível do sujeito passivo, não aceita pela fiscalização e autoridade julgadora, o que se confirma pela ausência de uniformidade na jurisprudência a respeito da questão, especialmente à época dos fatos. Grifou-se

Traz-se, ainda, trechos do Voto proferido no Acórdão n.º 1402002.133 - 4a Câmara / 2a Turma Ordinária, ao tratar de situação idêntica, na qual inexistia a confusão patrimonial, dada a utilização de empresa veículo, a seguir:

Em relação à multa de ofício, no entendimento da autoridade lançadora, o procedimento do sujeito passivo visou exclusivamente driblar as restrições legais de amortização do ágio, caracterizando a conduta fraudulenta.

Não concordo com o posicionamento do Fisco. Há que se diferenciar a verificação do cumprimento dos requisitos para que uma operação feita pelo sujeito passivo gere os efeitos a que se destina das situações nas quais a própria existência da operação é questionada.

Quanto aos requisitos formais, a utilização de empresas veículo não foi objeto de questionamento. A ausência de propósito negocial impediu que a interessada usufruísse das reduções tributárias daí decorrentes mas, ratifica-se, as operações não foram tidas como simuladas ou inexistentes. Sob essa ótica não vejo elementos que justifiquem a qualificação da multa.

De todo o exposto, conduzo meu voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%.

Portanto, sem embargo das situações apontadas pela Fiscalização para agravamento da multa, mas com resguardo nas conclusões dos Acórdãos citados, a multa de ofício deve ser reduzida ao percentual de 75%.

Multa isolada por falta de pagamentos de estimativas mensais

A Interessada insurgiu-se também contra a exigência da multa de 50% sobre a redução indevida das estimativas, argumentando que a multa punitiva, prevista no artigo 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96, absorve a imposição da multa isolada. Nesse sentido é que a

cumulatividade de multas (de ofício e isolada) impostas sobre falta de recolhimento por estimativa de IRPJ e CSLL, vem sendo rechaçada pela CSRF.

Sobre o alegado deve-se esclarecer que a multa regulamentar de 75% tem fato gerador no imposto apurado ao final do período, que deixou de ser recolhido e declarado (art. 44, I e §1º, da Lei n.º 9.430, de 1996). A multa isolada tem por fato gerador a falta de recolhimento das antecipações mensais do imposto (art. 44, II, "b", da mesma Lei), penalidade devida mesmo em caso de apuração de prejuízo fiscal.

Recorde-se que o CARF pronunciou a Súmula n.º 105, que não é aplicável ao presente caso, pois a fundamentação legal para exigência da multa isolada do presente lançamento é o art. 44, II, "b", da Lei n.º 9.430/1996, enquanto que a da súmula é art. 44, parágrafo 1º, inciso IV, da Lei 9.430/1996. Confira-se:

Súmula CARFnº 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.

Contudo, a despeito de eventuais decisões isoladas em sentido contrário, o CARF entende que após modificações na Lei n.º 9.430, de 1996 introduzidas pela Lei n.º 11.488 de 2007, há compatibilidade na cobrança da multa isolada e da multa de ofício. Veja-se o teor do Acórdão n.º 1401-001.369, de 04/03/2015:

(...)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO INCIDENTE SOBRE O TRIBUTO APURADO COM BASE NO LUCRO REAL ANUAL. COMPATIBILIDADE.

Para fatos geradores ocorridos após a edição da Medida Provisória 351/2007, publicada no DOU em 22 de janeiro de 2007, posteriormente convertida na Lei n.º 11.488/2007, é possível a aplicação concomitante de multa isolada e de ofício, mesmo após o encerramento do ano-calendário(...).

As penalidades de ofício são distintas. Não há mais que se falar de dupla incidência sobre uma mesma materialidade, uma vez que a nova redação legal dada ao art. 44 da Lei n.º 9.430/1996 pela MP n.º 351/2007, convertida na Lei n.º 11.488/2007, deixa claro que a base de cálculo da multa isolada é o pagamento mensal.

O art. 44 assim dispunha antes da alteração promovida pela MP n.º 351/2007:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I- de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II- cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71,72 e73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis

§1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I -juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II -isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III -isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão)na forma do art. 8º da Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV -isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

V -isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido. (Revogado pela Lei n.º 9.716, de 1998) "

Na antiga redação não havia clareza quanto à independência da multa isolada e daquela recolhida juntamente com o tributo. Nos incisos I e II só estavam relacionadas as multas de 75% e 150%, que incidiam sobre o valor do tributo devido. Era perfeitamente possível interpretar o § 1º como um dispositivo que apenas explicitava a forma pela qual seriam exigidas as multas: ou de forma conjunta com o tributo devido, quando não houvesse o seu prévio recolhimento; ou de forma isolada, quando não houvesse necessidade de cobrança do tributo, porque já recolhido o principal, ou porque nada seria devido a título de principal. Desta forma, o § 1º não traria uma nova hipótese de cabimento de multa.

Com a nova redação torna-se clara a distinção entre as duas multas, que referem-se a infrações distintas: falta de recolhimento do pagamento mensal e falta de recolhimento do tributo devido ao final do ano calendário.

Portanto, há de se manter o lançamento também nesse ponto.

Adição da amortização do ágio da base de cálculo da CSLL

Conforme relatado, a Autuada também defende inexistir previsão legal para a adição, à base de cálculo da CsLL, da despesa com a amortização de ágio indedutível.

Não lhe cabe razão, conforme passa a se expor.

O IRPJ e a CSLL não têm a mesma base de cálculo, mas sim o mesmo ponto de partida: o lucro líquido do período-base.

Com efeito, há exclusões e deduções que somente se aplicam ao IRPJ, ou seja, regras de natureza tributária, que não se aplicam diretamente à CSLL. Como exemplo cita-se a exclusão da quota de depreciação acelerada incentivada da atividade de hotelaria, prevista na Lei n.º 11.727, de 2008, que não pode ser excluída da base de cálculo da CsLL:

Art. 1º Para efeito de apuração da base de cálculo do imposto de renda, a

pessoa jurídica que explore a atividade de hotelaria poderá utilizar depreciação acelerada incentivada de bens móveis integrantes do ativo imobilizado, adquiridos a partir da data da publicação da Medida Provisória n.º 413, de 3 de janeiro de 2008, até 31 de dezembro de 2010, calculada pela aplicação da taxa de depreciação admitida pela legislação tributária, sem prejuízo da depreciação contábil. (grifo acrescentado)

§ 1º A quota de depreciação acelerada incentivada de que trata o caput deste artigo constituirá exclusão do lucro líquido para fins de determinação do lucro real e será controlada no livro fiscal de apuração do lucro real.

Por conseguinte, a base de cálculo do IRPJ - lucro real - e da CSLL -lucro líquido ajustado - têm o mesmo ponto de partida: o lucro líquido ajustado e este entendimento está contido no art. 57, da Lei n.º 8.981/1995, in verbis:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro(Lei n.º 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 n.º 9.065, de 1995)

A corroborar o entendimento acima expresso encontra-se o art. 75 da Instrução Normativa SRF n.º 390, de 2004, que assim dispõe:

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 n.º 1.598, de 1977, deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento econômico seja:

(...)

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;

(...)

§ 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.

(...)

§ 3º O valor registrado com base no fundamento de que trata: (...)

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- (...)(...)

§ 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.

(...).

§ 8º O disposto neste artigo aplica-se, também, quando:

I - (...);

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.

Como se vê, a despesa com amortização de ágio reduziu indevidamente o lucro líquido, ou seja, distorceu o ponto de partida de ambos os tributos.

Logo, a infração de CSLL apurada é reflexa, sendo que, neste caso, a procedência do lançamento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica impõe a manutenção da exigência fiscal dele decorrente (no caso da CSLL).

Responsabilidade Tributária

Argumentaram os impugnantes que o Termo de Verificação Fiscal fundamentou a atribuição de responsabilidade no art. 135, inc. II, do CTN, enquanto que o Termo de Responsabilidade Tributária indica o art. 124, inc. II, do CTN para tanto.

Apresentam extensa digressão sobre a impossibilidade da simultaneidade de fundamentação e trazem jurisprudência que determina o afastamento da responsabilidade nesse caso.

Em que pesem os argumentos e a jurisprudência trazida, no caso em concreto não houve tentativa de duplo enquadramento. Ocorreu tão somente um erro material no formulário padronizado, porquanto o Termo de Verificação Fiscal, de livre redação do Auditor-Fiscal Autuante, menciona apenas o art. 135 do CTN.

Tampouco se verificou qualquer prejuízo à ampla defesa dos responsabilizados, pois apresentaram competente defesa de mérito no que toca ao enquadramento prevaletente.

Argumentaram também haver incompatibilidade entre a tributação da pessoa jurídica como sujeito passivo principal e, concomitantemente, a responsabilização de terceiros com fundamento no artigo 135 do CTN, do que decorreria erro na identificação do sujeito passivo.

A questão é tratada no Parecer PGFN/CRJ/CAT n.º 55/2009, que assim esclareceu a questão:

88. *Por sua vez, a tese da responsabilidade por substituição, pessoal e exclusiva, peca por prever implícito no art. 135 do CTN a desoneração da pessoa jurídica contribuinte, coisa que não está dita nem insinuada nesse dispositivo legal. A desoneração do contribuinte não pode ocorrer por obra de mera interpretação extensiva; demanda, rigorosamente, norma expressa de desoneração. Logo, não havendo qualquer preceito que afaste o dever da pessoa jurídica de pagar o crédito tributário, continua ela com este dever, sem óbice para a exigência de pagamento também do terceiro responsável.*

89. *Em verdade, a responsabilidade tributária imposta ao administrador em decorrência da prática de ato ilícito é, no que tange ao nascimento, à natureza e à cobrança, autônoma da responsabilidade (em sentido amplo) da pessoa jurídica contribuinte pelo pagamento do crédito tributário. O dever desta decorre de ato lícito: o fato jurídico tributário propriamente dito (evento econômico -produção, circulação ou detenção de riqueza). Já a responsabilidade daquele decorre de ato ilícito: a 'infração de lei' prevista no caput do art. 135 do CTN. A hipótese normativa de nascimento dum obrigação é fato lícito; a doutra, fato ilícito. Em substância, as naturezas de ambas as obrigações são distintas. A obrigação do responsável é tributária tão-só mediatamente, pois a norma que a impõe remete seu prescriptor à*

obrigação tributária stricto sensu. Em suma, tratase de obrigações distintas, autônomas (nesses termos), atadas entre si simplesmente pelo nexo de adimplemento: o pagamento duma extingue a outra.

Por essas razões é perfeitamente possível o lançamento contra o contribuinte e a responsabilização de terceiros nos termos do art. 135 do CTN, inexistindo óbice à cobrança do crédito tributário de um ou de outro e tampouco, se cogita ter havido erro na identificação do sujeito passivo.

Argumentaram também os impugnantes que não seria cabível a desconsideração da personalidade jurídica da PEARSON, o que é matéria estranha ao lançamento, pois não houve desconsideração da personalidade jurídica de nenhuma das empresas envolvidas, como bem esclareceu o Auditor-Fiscal Autuante, fls. 3174:

Importante esclarecer que ao indeferir as deduções ora em análise, não está esta autoridade fiscal desconsiderando a personalidade jurídica da fiscalizada (art. 116, § único do CTN), tampouco interferindo na gestão dos negócios de empresa privada para obrigar o investidor a adquirir a empresa alvo diretamente. Tratase, sim, de negar os efeitos fiscais pretendidos pelo grupo econômico pela simples razão de que as regras tributárias aplicáveis não foram satisfeitas.

No que toca à impugnação da fundamentação no art. 124 do CTN, não cabe análise pois, como já visto previamente no presente Voto, a menção ao referido despacho legal foi mero erro material cometido pela utilização de formulário padronizado.

Sob o título "Da Não Ocorrência de Atos Praticados com Excesso de Poderes ou Infração de Lei, Contrato Social ou Estatutos", argumentaram que não foi configurado o dolo necessário para a qualificação de ilicitude dos atos que ensejariam a aplicação da responsabilidade prevista no artigo 135, inciso II, do CTN, nem sequer comprovada a prática dos referidos atos.

Quanto à questão da presença de ato doloso por parte do administrador, cabe citar trecho do Parecer PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009:

A respeito da necessidade de presença de ato doloso por parte do administrador ou da suficiência da presença de culpa, deve-se observar que, ao contrário do que defende parte da doutrina, a jurisprudência maciça do STJ exige tão-só a presença de "infração de lei" (= ato ilícito), a qual, pela teoria geral do Direito, pode ser tanto decorrente de ato culposo como de ato doloso (não obstante alguns poucos acórdãos referirem expressamente à necessidade de prova do dolo, em contraposição à imensa maioria que exige somente a culpa). Logo, se a lei e a jurisprudência não separaram as hipóteses de culpa em sentido estrito e dolo, tanto um quanto outro elemento subjetivo satisfaz a hipótese do art. 135 do CTN. Em verdade, o Direito Tributário preocupa-se com a externalização de atos e fatos, não possuindo espaço para a persecução do dolo; basta a culpa.

O Parecer também conclui que: "d) O administrador só é responsável por atos seus que denotem infração à lei ou excesso de poderes, como, por exemplo, a sonegação fiscal (que é ilícito punível inclusive penalmente) ou a dissolução irregular da sociedade; "

Neste mesmo sentido cabe citar Leandro Paulsen, na obra Código Tributário Nacional e Constituição comentados, 2017, Livraria do Advogado:

"Entende-se que a responsabilização exige que as pessoas indicadas tenham praticado diretamente ou tolerado a prática do ato abusivo e ilegal quando em posição de influir para sua não ocorrência. A mera condição de sócio é insuficiente, pois a condução da sociedade é premissa inafastável."

Conforme já delineado acima no presente Voto, a qualificação da multa foi afastada em razão de o fato central que levou à autuação foi falta de confusão patrimonial entre a verdadeira investidora e as sociedades investidas, ou seja, uma questão de interpretação divergente sobre o cumprimento do requisito legal sobre a qual apresentou a Autuada ponderáveis opiniões doutrinárias e jurisprudenciais que não são convergentes com o entendimento que prevalece na esfera judicante administrativa.

No caso em concreto, o mesmo raciocínio é aplicável quanto aos requisitos para responsabilização nos termos do art. 135 do CTN, vez que não houve descrição de fatos adicionais que levassem à conclusão que o conjunto de transformações societárias tenha se dado sob o manto de fraude ou que nele tenha havido atos especificamente descritos e precisamente atribuídos às pessoas físicas que se subsumissem aos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4502/64.

Nesse sentido o Acórdão n.º 1402-002.148 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, ementa e excertos, *verbis*:

SUJEIÇÃO PASSIVA. AUSÊNCIA DE DOLO. RESPONSABILIDADE ATRIBUÍDA A ADMINISTRADOR DA PESSOA JURÍDICA. ART. 135, III, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE. A exoneração da penalidade qualificada afasta conduta dolosa que denote sonegação, fraude ou conluio, impossibilitando a responsabilização dos administradores da pessoa jurídica com base no art.135, III, do CTN. "(Acórdão n.º 1402-002.148. Sessão de 05/04/16)

(...)

Embora os efeitos tributários advindos no Brasil de tal estruturação da operação não possa ser aceita, entendo que não se pode concluir ter ocorrido simulação, e, conseqüentemente, dolo na operação realizada. Nesse cenário, considero não restar caracterizada a ocorrência de fraude, sonegação ou conluio (arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64), elementos necessários à qualificação da multa de ofício, conforme determina o parágrafo 1º do art. 44 da Lei n.º 9.430/96. Assim sendo, voto por reduzir a penalidade aplicada para 75%. No que se refere à responsabilidade tributária atribuída aos coobrigados, venho me posicionando que, nos casos em que mantida a multa qualificada, os administradores da pessoa jurídica à época dos fatos geradores podem ser incluídos no polo passivo da obrigação tributária, uma vez que se tratar não de um simples inadimplemento, mas sim de um inadimplemento qualificado, doloso, caracterizado por conduta fraudulenta e com repercussões, inclusive, na esfera criminal. Nessas oportunidades, tenho esclarecido que tal implicação não possui correspondência biunívoca, ou seja, não se pode fazer o raciocínio inverso a ponto de se concluir que, na ausência de tal penalidade qualificada, não incidiria a responsabilidade tributária de que trata o art.135, III, do CTN. Isso porque há hipóteses em que sequer é necessário o lançamento de ofício do crédito tributário para que o responsável legal da pessoa jurídica responda pelo crédito tributário, como, por exemplo, nos casos de apropriação indébita previdenciária (art.168A do Código Penal) e na apropriação indébita de que trata como crime contra a ordem tributária pela falta de recolhimento de imposto de renda retido na fonte e de IPI destacado na nota fiscal, por exemplo). Em tais hipóteses, bast ao contribuinte declarar o débito e não recolhê-lo para que o administrador da pessoa jurídica, ao lado da própria empresa, passe a responder pelo débito correspondente, sem que haja necessidade sequer da realização do lançamento de ofício, e, muito menos, de penalidade qualificada.

Nesse mesmo sentido, este colegiado vem decidindo que nos lançamentos em que reste configurado que a pessoa jurídica autuada encontra-se em nome de interpostas pessoas, mas o fato gerador correspondente não tem qualquer correlação com tal interposição (por exemplo, depósitos bancários, sem comprovação de origem, nas próprias contas da pessoa jurídica autuada -art. 42 da Lei n.º 9.430/96), não há incidência de multa qualificada, mas os reais proprietários de tal pessoa jurídica

devem responder pelo crédito tributário correspondente, quer por força do art. 124, I, do CTN, quer pelo disposto no art.135, III, do CTN quando demonstrado que administravam tal pessoa jurídica.

No caso concreto o colegiado entendeu por desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao patamar de 75%. Nesse contexto, e na ausência de outros elementos a ensejar a responsabilidade dos coobrigados, então não resta caracterizada a infração à lei a que se refere o art.135, III, do CTN.

(...)

Adotando também essas razões, voto por excluir do pólo passivo os responsabilizados indicados nas peças fiscais.

Vedação ao confisco e art. 112 do CTN

Quanto a aplicabilidade do artigo 112, do CTN, equivoca-se a impugnante, pois ele é aplicável quando o julgador, na análise do caso concreto e diante das provas dos autos, resta em dúvida quanto à capitulação legal do fato ou quanto à sua natureza, suas circunstâncias materiais, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos. No caso, todavia, tal dúvida inexistente, eis que os fatos que levaram à autuação estão claramente delineados no Termo de Verificação Fiscal e respectivo auto de infração.

Dar a tal dispositivo o alcance pretendido pela impugnante faria com que este tivesse o condão de excluir a penalidade sempre que houvesse um conflito de interpretação dos fatos entre as autoridades fiscais e os contribuintes. Definitivamente não é este o caso.

O CTN prevê a chamada interpretação benéfica quando houver dúvida em relação às circunstâncias fáticas de cada caso, mas não autoriza o benefício em função de entendimento jurídico diverso da pretensão do contribuinte.

Por fim, se a norma legal desrespeita o princípio constitucional da vedação ao confisco, esta autoridade julgadora é impedida de se manifestar acerca de inconstitucionalidade. A autoridade administrativa encontra-se vinculada ao estrito cumprimento da legislação tributária, não dispondo de competência para apreciar inconstitucionalidade e/ou invalidade de norma, considerando princípios constitucionais, quando o diploma está legitimamente inserido no ordenamento jurídico nacional. O foro apropriado para discussões dessa natureza é o Poder Judiciário.

Nesses termos dispõe o art. 26-A do Decreto 70.235/1972, incluído pelo art. 25 da Lei 11.941/2009:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade."

Com efeito, no âmbito do procedimento administrativo tributário, cabe exclusivamente verificar se o ato praticado pelo agente fiscal está ou não conforme a lei, o que foi devidamente apreciado.

Jurisprudência administrativa

Registre-se, por fim, que as ementas e trechos de julgados administrativos citados na impugnação são tomados como simples exemplificação das teses defendidas pela contribuinte, uma vez que não se constituem em normas complementares nos termos do artigo 100 do CTN e, portanto, não vinculam as decisões desta instância julgadora, restringindo-se aos casos julgados e às partes inseridas nos processos de que resultaram as decisões citadas, consoante já dispunha o Parecer Normativo CST nº 390/71; e, atualmente, dispõe o Parecer

Normativo Cosit n.º 23, de 06/09/2013:

Resume-se a questão na delimitação do âmbito de eficácia das decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF ou pelos extintos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

O inciso II do artigo 100 do Código Tributário Nacional determina que:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

Necessário esclarecer que, embora o acima reproduzido diploma legal, em seu inciso II, inclua as decisões de órgãos colegiados na relação das normas complementares à legislação tributária, tal inclusão é subordinada à existência de lei que atribua a essas decisões eficácia normativa. Inexistindo, até o presente, lei que confira a efetividade de regra geral às decisões prolatadas nos acórdãos dos Conselhos, a sua eficácia limita-se especificamente ao caso julgado e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão.

Entenda-se aí que, não se constituindo em norma geral, a decisão em processo fiscal proferida pelo Conselho (CARF ou CC) não aproveitará seu acórdão em relação a qualquer outra ocorrência senão aquela objeto da decisão, ainda que de idêntica natureza, seja ou não interessado na nova relação o contribuinte parte no processo de que decorreu a decisão daquele colegiado.

Há que se ressaltar, por oportuno, que, nos termos do caput e parágrafo 2º do art. 75 do Regimento do CARF, Portaria MF n.º 256, de 22 de junho de 2009, o Ministro da Fazenda poderá atribuir às súmulas editadas por aquele conselho efeito vinculante em relação à administração tributária federal, mediante edição de portaria específica. Somente em tal hipótese fica a administração tributária federal sujeita à observância do entendimento esposado na súmula a que se atribua tal efeito (súmula vinculante) mediante portaria da autoridade competente.

Cumpra, por fim, observar que, dentre as Súmulas Vinculantes constantes do Anexo Único da Portaria MF n.º 383, de 2010; do Anexo Único da Portaria MF n.º 277, de 2018, e do Anexo à Portaria MF n.º 129, de 2019, às quais foi atribuído efeito vinculante, nenhuma socorre às pretensões da impugnante.

Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de considerar procedente em parte as impugnações para:

- i. Rejeitar as preliminares argüidas;
- ii. Manter o lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro - CSLL com seus acréscimos legais;
- iii. Desqualificar a multa de ofício, reduzindo seu percentual de 150% para 75%;
- iv. Excluir do pólo passivo da exigência os devedores solidários que apresentaram impugnação (Marina Sobreira Duarte Baptista não apresentou impugnação);

v. Declarar a preclusão do direito de contestação do lançamento pela devedora solidária Marina Sobreira Duarte Baptista e considerar definitiva a responsabilidade solidária a ela atribuída, por ausência de impugnação em seu nome.

vi. Manter a intimação para retificação dos saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL.

Quanto ao crédito tributário exonerado, relativo à multa de ofício e aos responsáveis tributários, submeta-se à apreciação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), de acordo com o art. 34, inciso I do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, e Portaria MF n.º 63, de 9 de fevereiro de 2017, por força de recurso de ofício, cumprindo esclarecer que, no caso, este Acórdão, no que se refere às exonerações de créditos, só será definitivo após o julgamento em segunda instância.

Campo Grande/MS, 26 de setembro de 2019.

(Assinado digitalmente)

Antonio Carlos Oliveira Reis - Relator

Do Lapso Cometido no Acórdão Recorrido - Omissão com relação à Decadência

A DRJ decidiu (no que concordamos) desqualificar a multa de ofício, reduzindo seu percentual de 150% para 75%. Isto porque não se pode imputar à Autuada a conduta de ocultar a participação da LONGMAN nas operações examinadas, pois já na primeira resposta protocolizada havia menção à LONGMAN, inclusive com juntada de seus balanços. Tal decisão muda a norma aplicada para aferir a decadência, do art. 173, I, para o art. 150, § 4º do CTN.

A ciência da autuação deu-se em 07/03/2019 (e-fl. 3275).

Logo, considerando-se que houve recolhimento de IRPJ e CSLL, retidos na fonte em nome da Impugnante, no decorrer do ano-calendário 2013 (doc. 05 do RV, e-fls. 3525 e ss), deverá ser aplicada a regra prevista no artigo 150, § 4º, do CTN, permitindo que a autuação relativa ao ano calendário 2013 pudesse ser cientificada ao contribuinte até 31/12/2018. Desta forma, reconhece-se a decadência do direito do fisco de questionar os fatos geradores relativos a 2013.

Da Impossibilidade de Manutenção da Responsabilidade Tributária Atribuída à Sra. Marina Baptista.

Protesta a Recorrente (Pearson do Brasil) que a exclusão dos demais devedores solidários do polo passivo deveria abranger a Sra. Marina Baptista, sob pena de manutenção de responsabilidade contrária a lei e aos princípios da administração pública (moralidade e razoabilidade). Mas não compete à pessoa jurídica representar a pessoa física eleita nos autos responsável tributária. Considerando que a Sra. Marina Baptista não apresentou impugnação ou recurso voluntário, deve ser mantida a responsabilização.

Ágio Yazigi Microlins / Intangíveis

No entender da Recorrente a amortização de intangíveis (AC 2014, antes das alterações trazidas pela Lei n. 12.973/2014) seria permitida pelo fato de a operação enquadrar-se nos parâmetros do artigo 386, III, do RIR/1999, enquanto que o Fisco perfilou diferentemente, pontuando que o regime correto seria com substância no artigo 385, § 2º, inciso III, do mesmo diploma regulamentar.

Na linha de raciocínio da Recorrente, seu procedimento teria respaldo no fato de o ágio ser apurado a partir do “valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros” (inciso II, do § 2º, do artigo 385), comando determinado pelo artigo 386, III do RIR/1999; já para a Autoridade Fiscal, o dispositivo correto a ser observado seria o mesmo artigo e parágrafo, porém em seu inciso III (“O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico: (...) III fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas”).

Não vejo como a “expectativa de resultado futuro” (embora importante sob a ótica empresarial), possa suplantar o fato motivador (declarado pelo contribuinte) da operação e que gerou certamente o ágio (intangíveis), tudo convergindo para a linha determinada no artigo 385, § 2º, inciso III, do RIR/1999.


Ainda no que se refere à infração de exclusão de ágio de intangíveis, arguiu a interessada que o Auditor-Fiscal Autuante apurou erroneamente seu valor, incluindo, indevidamente, na infração do ano 2014, o “Ágio Yazigi Microlins”, no valor de R\$ 5.094.739,48, do qual não se tratou no Auto de Infração e Termo de Verificação Fiscal. Aduziu a Recorrente:

Contudo, ao analisar a referida planilha (“Doc 01 – Linha 154 ECF AC 2014 e 2015.xlsx”, fls. 2.120 dos autos), constata-se que, na verdade, a diferença entre a exclusão dos R\$ 116 milhões e a adição dos R\$ 40 milhões corresponde a **R\$ 70.576.106,86**, conforme segue:

Controle mensal Goodwill											
Início			out/10				out/14				
Final			set/20				set/23				
Período	Dom Bosco	Yazigi/Microlins (c)	SEB	Intangível (a)	Goodwill (b)		Multi	Intangível (c)	Goodwill (d)	Total	Acumulado/ ano
51 out/14	0,00	1.698.246,49	6.444.358,33	1.605.175,74	4.839.182,59		17.081.010,62	58.413.269,23	41.332.258,61	25.223.615,45	106.419.459,26
52 nov/14	0,00	1.698.246,49	6.444.358,33	1.605.175,75	4.839.182,59		17.081.010,62	6.490.263,25	10.590.647,37	25.223.615,45	131.643.074,71
53 dez/14	0,00	1.698.246,49	6.444.358,33	16.538.909,39	-10.094.551,06		17.081.010,62	32.097.166,43	-15.016.155,81	25.223.615,45	156.866.690,16
TOTAL		5.094.739,48	19.333.075,00	19.749.260,88	-416.185,88		51.243.031,86	97.000.798,91	-45.757.767,05	75.670.846,35	


Composição Linha 154 - ECF	
Ágio Total Dedutível	75.670.846,35

(a)	19.749.260,88
(b)	- 416.185,88
(c)	97.000.798,91
(d)	- 45.757.767,05
Total	70.576.767,05



• Trecho do TVF (fls. 61):

Os valores de ágio de intangíveis excluídos em duplicidade, sem adição no cálculo do lucro real e da base de cálculo da CSLL, foram, portanto, glosados por esta Fiscalização:

ACs	2014 (R\$)	2015 (R\$)
Valores deduzidos e glosados	75.670.846,32	


Ao analisar a planilha exposta no TVF, verifica-se que a Autoridade Fiscal equivocou-se ao considerar, como "ágio de intangíveis", o ágio apurado sob a denominação "Yazigi/Microlins" (item (e) acima: R\$ 75.670.846,32 – R\$ 5.094.739,48 = R\$ 70.576.767,05), o qual, além de não ser objeto dos presentes autos – não há uma linha sequer no TVF que questione ou busque infirmar a dedutibilidade do referido montante – não corresponde ao "intangível" que a Autoridade Fiscal buscava lançar.

Deveras, caso a Autoridade Fiscal buscasse, de fato, incluir o referido montante na base tributável, de certo que teria aplicado o mesmo procedimento com relação ao ano-calendário 2015. No entanto, para tal ano a exigência foi formalizada exclusivamente sobre o montante indicado a título de "intangível" (itens a + b abaixo), não se considerando o montante indicado a título de ágio "Yazigi/Microlins" (item c abaixo). Confira-se, nesse sentido, a planilha "Doc 01 – Linha 154 ECF AC 2014 e 2015.xlsx", novamente:

Controle mensal Goodwill											
Início Final		out/10 set/20				out/14 set/23					
Período	Dom Bosso	Yazigi/Microlins (c)	SEB	Intangível (a)	Goodwill	Multi	Intangível (b)	Goodwill	Total	Acumulado/ ano	
54 jan/15	0,00	1.698.246,49	6.444.358,33	1.605.175,74	4.839.182,59	17.081.010,62	6.598.696,58	10.482.314,04	25.223.615,45	182.090.305,61	
55 fev/15	0,00	1.698.246,49	6.444.358,33	1.605.175,74	4.839.182,59	17.081.010,62	6.598.696,58	10.482.314,04	25.223.615,45	207.313.921,06	
56 mar/15	0,00	1.698.246,49	6.444.358,33	4.517.425,91	1.918.932,42	17.081.010,62	14.425.804,95	2.055.125,67	25.223.615,45	232.537.536,50	
57 abr/15	0,00	1.698.246,49	6.444.358,33	2.575.925,80	3.868.432,53	17.081.010,62	9.207.799,37	7.873.251,25	25.223.615,45	257.761.151,95	
58 mai/15	0,00	1.698.246,49	6.444.358,33	2.575.925,80	3.868.432,53	17.081.010,62	9.207.799,37	7.873.251,25	25.223.615,45	282.984.767,40	
59 jun/15	0,00	1.698.246,49	6.444.358,33	2.575.925,80	3.868.432,53	17.081.010,62	9.207.799,37	7.873.251,25	25.223.615,45	308.208.382,85	
60 jul/15	0,00	1.698.246,49	6.444.358,33	2.575.925,80	3.868.432,53	17.081.010,62	9.207.799,37	7.873.251,25	25.223.615,45	333.431.998,30	
61 ago/15	0,00	1.698.246,49	6.444.358,33	2.575.925,80	3.868.432,53	17.081.010,62	9.207.799,37	7.873.251,25	25.223.615,45	358.655.613,75	
62 set/15	0,00	1.698.246,49	6.444.358,33	2.575.925,80	3.868.432,53	17.081.010,62	9.207.799,37	7.873.251,25	25.223.615,45	383.879.229,20	
63 out/15	0,00	1.698.246,49	6.444.358,33	2.575.925,80	3.868.432,53	17.081.010,62	9.207.799,37	7.873.251,25	25.223.615,45	409.102.844,65	
64 nov/15	0,00	1.698.246,49	6.444.358,33	2.575.925,80	3.868.432,53	17.081.010,62	9.207.799,37	7.873.251,25	25.223.615,45	434.326.460,10	
65 dez/15	0,00	1.698.246,49	6.444.358,33	2.575.925,80	3.868.432,53	17.081.010,62	9.207.799,37	7.873.251,25	25.223.615,45	459.550.075,55	
TOTAL		20.378.957,94	77.332.300,00	30.911.109,59	46.421.190,41	204.972.127,45	110.493.112,44	94.479.015,01	302.683.385,39		

Composição Linha 154 – ECF	
Ágio Total Dedutível	302.683.385,39

(a)	30.911.109,59
(b)	110.493.112,44
Total	141.404.222,03



Entendo, como a Recorrente, que houve a inclusão indevida, na infração do ano 2014, do "Ágio Yazigi Microlins", no valor de R\$ 5.094.739,48, tendo-se em vista que não se tratou na Descrição dos Fatos do lançamento TVF) do referido ágio ("Ágio Yazigi Microlins").

No Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 3187 e ss) afirma-se, com base na ECF do AC 2014 (fl. 2.610), que a empresa **excluiu**, na apuração do lucro líquido (Ficha L300), a título de "Encargos de Amortização de Mais-Valia", o valor de **R\$ 113.668.182,81** (conta 3.01.01.09.01.17). Este valor, **segundo esclarecimentos da própria empresa, corresponderia a despesas indedutíveis de amortização de intangíveis e de softwares** (Resposta ao Termo de Intimação n° 11 às fls. 1301 e 1302). E que ao calcular o lucro real, a empresa adicionou corretamente este valor.

Afirma ainda o Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 3187 e ss) que, na mesma ficha L300, a empresa **excluiu** "Ágio por rentabilidade futura (goodwill)" decorrente de participação societária, no valor de **R\$ 75.670.846,32**. Este montante seria resultante de exclusões realizadas a partir do ágio de intangíveis, no valor de **R\$ 116.333.873,91** (= **R\$ 19.333.075,00** (SEB) + **R\$ 97.000.798,91** (MULTI)).

Mas, deste valor (R\$ 116.333.873,91) deve ser diminuído o ágio correspondente a goodwill (R\$ 45.757.767,05 e R\$ 416.185,88), retratado na mesma planilha elaborada pela Recorrente e tomada pelos autuantes como demonstrativo do valor de intangíveis deduzido.

Este montante é, na verdade, resultante de exclusões realizadas a partir do ágio de intangíveis, no valor de R\$ 116.333.873,91 (= R\$ 19.333.075,00 (SEB) + R\$ 97.000.798,91 (MULTI)), sendo que a empresa adicionou aproximadamente 40 milhões a título de reversão de amortização de goodwill, resultando os R\$ 75.670.846,32 excluídos, conforme verificado na planilha a seguir (documento "Doc 01 – Linha 154 ECF AC 2014 e 2015.xlsx" apresentado pela empresa à fl. 2120):

Início Final Período	Dom Bosco	Yazigi/Microlins	out/10 set/20			Controle mensal Goodwill					Total	Acumulado/ ano
			SEB	Intangível	Goodwill	Multi	Intangível	Goodwill	Goodwill			
S1 out/14	0,00	1.698.246,49	6.444.358,33	1.605.175,74	4.839.182,59	17.081.010,62	58.413.269,23	-41.332.258,61	25.223.615,45	106.419.459,26		
S2 nov/14	0,00	1.698.246,49	6.444.358,33	1.605.175,75	4.839.182,59	17.081.010,62	6.490.363,25	10.590.647,37	25.223.615,45	131.643.074,71		
S3 dez/14	0,00	1.698.246,49	6.444.358,33	16.538.909,39	-10.094.551,06	17.081.010,62	32.097.166,43	-15.016.155,81	25.223.615,45	156.866.690,16		
TOTAL		5.094.739,48	19.333.075,00	19.749.260,88	-416.185,88	51.243.031,86	97.000.798,91	-45.757.767,05	75.670.846,35			

Composição Linha 154 - ECF
Ágio Total Dedutível 75.670.846,35

Verifica-se, portanto, que houve exclusão do mesmo valor do ágio de intangíveis novamente, e que desta vez não foi adicionado, montante que será glosado no presente auto. Observe-se que a fiscalizada teria excluído "erroneamente", como "Ágio por rentabilidade futura (goodwill)", uma parcela que não era "goodwill", mas sim ágio indedutível de intangíveis.

Ou seja, pela tabela produzida pela própria Recorrente e reproduzida acima, intitulada "controle mensal de Goodwill", do valor final reportado como intangíveis (R\$ 75.670.846,35), deve ser excluído o "Ágio Yazigi Microlins", no valor de R\$ 5.094.739,48.

Pelo exposto voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para não conhecer o recurso do contribuinte interposto em favor de responsável tributário, afastar a tributação de IRPJ/CSLL referente ao ano calendário 2013, excluir do valor final reportado como intangíveis (R\$ 75.670.846,35) no ano calendário 2014, o "Ágio Yazigi Microlins" (no valor de R\$ 5.094.739,48), e negar provimento Recurso de Ofício.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa

Voto Vencedor

Conselheiro Iágaro Jung Martins, redador designado,

Em que pese as conclusões do i. Relator, a Turma, por maioria de votos, entendeu que no caso concreto não se está diante de uma empresa veículo, fato que impediria a necessária confusão patrimonial entre a real adquirente e adquirida.

É fato incontroverso que a Recorrente, Pearson Education do Brasil S/A (PEARSON), adquiriu a participação societária da SEB e do Grupo Multi, pelo valor de R\$ 900 milhões e de R\$ 1,7 bilhão, respectivamente.

O i. Relator, na mesma linha do Autoridade Lançadora e Julgadora de primeira instância, entendeu que o real adquirente seria o investidor estrangeiro, que aportou recursos em Pearson Brasil, qualificando essa última como uma empresa veículo.

A Recorrente aduz que Person Brasil era, a época da aquisição, empresa operacional e sediada no Brasil há mais de 22 anos e foi ela quem atuou desde o início como real e efetiva adquirente. Foi ela quem figurou como adquirente nos contratos e edital OPA, conforme documentação constante nos autos.

Destaca-se, ainda, os seguintes fatos trazidos pela Recorrente, que infirmam a conclusão de que seria mera entidade de passagem de recursos financeiros para o real adquirente:

- a) A Recorrente foi constituída em agosto de 1996, representando os interesses do Grupo Pearson no País e atuando do mercado de educação.
- b) É a sociedade constituída pelo Grupo Pearson para atualmente coordenar a atuação no País.
- c) Em razão de ser o braço do grupo no Brasil, foi ela que coordenou as tratativas com os Grupos SEB e Multi, que culminaram com a aquisição desses ativos.
- d) Possuía, no momento da aquisição, patrimônio líquido de mais de R\$ 600 milhões e receita superior a R\$ 100 milhões, conforme demonstrações financeiras juntadas ao processo.
- e) A Recorrente é quem, até os dias atuais, mantém o controle dos ativos adquiridos por meio das operações dos ativos adquiridos, permanecendo como sociedade líder do Grupo Pearson no Brasil.

A análise sobre a ocorrência da infração ou legitimidade da operação, que gerou a amortização do ágio, depende fundamentalmente da análise dos fatos, não isoladamente

considerados, mas conjunto, para que se possa compreender a causa e os efeitos dos atos societários.

Os fatos que resultaram no ágio amortizado pela Recorrente denotam que ela era empresa operacional pré-existente, figura em todos os documentos e oferta pública para aquisição de ações como adquirente, atualmente é ela que opera os ativos que integravam as sociedade adquiridas. :

A amortização do ágio tem disciplinamento na Lei n.º 9.532, de 1997:

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 n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977:

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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 9.718, de 1998)

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

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

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

- a) o ágio, em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;
- b) o deságio, em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.

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

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

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

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

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

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.

Quando ocorreram as aquisições das participações societárias vigia a redação original do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, que posteriormente foi alterado pela Lei nº 12.973, de 2014:

Art. 20 - 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:

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

§ 1º - O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento.

§ 2º - O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:

- a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;
- b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;
- c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º - O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras a e b do § 2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

Um aspecto fundamental sobre os referidos dispositivos legais é de que o ágio passível de ser amortizado é aquele que decorre da aquisição de participação societária (art. 20, *caput*, do DL nº 1.598, de 1977).

Equivocadamente, com a devida vênia, entendeu o i. Relator por invalidar o ágio registrado em razão de que as operações de aquisições das participações societárias, por terem sido suportadas com aportes financeiros do controlador situado no exterior, afastaria a condição de real adquirente da Recorrente.

Em precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é possível identificar a diferença entre empresa veículo ou *conduit companie*, cuja característica é ser tão-somente um CNPJ sem capacidade operacional, que figura formalmente como adquirente, na qual o real adquirente aporta os recursos financeiros destinados a liquidar investimento para, no passo seguinte, ser incorporada pela empresa objeto, que passa a ser controlada pelo real adquirente, ainda que de forma indireta, isto é, não essas pessoas jurídicas não se confundem com o real adquirente, pois, para dar aparência de subsunção à hipótese legal de amortização do ágio, buscam, por servirem de canal de passagem dos recursos apresentarem perante ao Fisco, e apenas a essa, como adquirente.

Nessa linha, cita-se os seguintes julgados da CSRF em que ficou evidenciado que a adquirente nada mais era do que uma *conduit companie*, destinada, de forma artificial, a criar hipótese para fruição do ágio:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 ÁGIO. INVESTIDA. REAIS INVESTIDORAS. INEXISTÊNCIA DE CONFUSÃO PATRIMONIAL. INDEDUTIBILIDADE. IRPJ. CSLL. Nos termos da legislação fiscal, é indedutível o ágio deduzido pela investida, em inexistindo a necessária confusão patrimonial com as suas reais investidoras.

(Acórdão n.º 9101-002.213, relator Marcos Aurélio Pereira Valadão, sessão de 03.02.2016)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

PREMISSA. INSTITUTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO.

O conceito do ágio é disciplinado pelo art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 27/12/1977 e os arts. 7º e 8º da Lei n.º 9.532, de 10/12/1997, e trata-se de instituto jurídico-tributário, premissa para a sua análise sob uma perspectiva histórica e sistêmica.

APROVEITAMENTO DO ÁGIO. INVESTIDORA E INVESTIDA. EVENTOS. SEPARAÇÃO. UNIÃO.

São dois os eventos em que a investidora pode se aproveitar do ágio contabilizado: (1) a investidora deixa de ser a detentora do investimento, ao alienar a participação da pessoa jurídica adquirida com ágio; (2) a investidora e a investida transformam-se em uma só universalidade (em eventos de cisão, transformação e fusão).

DESPESAS. AMORTIZAÇÃO. ÁGIO.

A amortização, a qual se submete o ágio para o seu aproveitamento, constitui-se em espécie de gênero despesa, e, naturalmente, encontra-se submetida ao regramento geral das despesas disposto no art. 299 do RIR/99, submetendo-se aos testes de necessidade, usualidade e normalidade.

DESPESAS. FATOS ESPONTÂNEOS.

Não há norma de despesa que recepcione um situação criada artificialmente. As despesas devem decorrer de operações necessárias, normais, usuais da pessoa jurídica. Não há como estender os atributos de normalidade, ou usualidade, para despesas derivadas de operações atípicas, não consentâneas com uma regular operação econômica e financeira da pessoa jurídica.

CONDIÇÕES PARA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TESTES DE VERIFICAÇÃO

A cognição para verificar se a amortização do ágio passa por verificar, primeiro, se os fatos se amoldam à hipótese de incidência dos arts. 385 e 386 do RIR/99, segundo, se requisitos de ordem formal estabelecidos encontram-se atendidos, como arquivamento da demonstração de rentabilidade futura do investimento e efetivo pagamento na aquisição, e, terceiro, se as condições do negócio atenderam os padrões normais de mercado, com atuação de agentes independentes e reorganizações societárias com substância econômica.

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. INVESTIDOR E INVESTIDA. MESMA UNIVERSALIDADE.

Os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997 se dirigem às pessoas jurídicas (1) real sociedade investidora, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura, decidiu pela aquisição e desembolsou originariamente os recursos, e (2) pessoa jurídica investida. Deve-se consumir a confusão de patrimônio entre essas duas pessoas jurídicas, ou seja, o lucro e o investimento que lhe deu causa passam a se comunicar diretamente.

Compartilhando do mesmo patrimônio a controladora e a controlada ou coligada, consolida-se cenário no qual os lucros auferidos pelo investimento passam a ser tributados precisamente pela pessoa jurídica que adquiriu o ativo com mais valia (ágio). Enfim, toma-se o momento em que o contribuinte aproveita-se da amortização do ágio, mediante ajustes na escrituração contábil e no LALUR, para se aperfeiçoar o lançamento fiscal com base no regime de tributação aplicável.

(Acórdão nº 9101-002.304, relator André Mendes Moura, sessão de 06.04.2016)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

ÁGIO ORIUNDO DE AQUISIÇÃO COM USO DE RECURSOS FINANCEIROS DE OUTREM. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer que participe da "confusão patrimonial" a pessoa jurídica investidora real, ou seja, aquela que efetivamente acreditou na "mais valia" do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição.

Não é possível o aproveitamento tributário do ágio se a investidora real transferiu recursos a uma "empresa-veículo" com a específica finalidade de sua aplicação na aquisição de participação societária em outra empresa e se a "confusão patrimonial"

advinda do processo de incorporação não envolve a pessoa jurídica que efetivamente desembolsou os valores que propiciaram o surgimento do ágio, ainda que a operação que o originou tenha sido celebrada entre terceiros independentes e com efetivo pagamento do preço.

(Acórdão n.º 9101002.428, relator Rafael Vidal de Araújo, sessão de 18.08.2016)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011

ÁGIO ORIUNDO DE AQUISIÇÃO COM USO DE RECURSOS FINANCEIROS DE OUTREM. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer que participe da "confusão patrimonial" a pessoa jurídica investidora real, ou seja, aquela que efetivamente acreditou na "mais valia" do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição.

Não é possível o aproveitamento tributário do ágio se a investidora real transferiu recursos a uma "empresa-veículo" com a específica finalidade de sua aplicação na aquisição de participação societária em outra empresa e se a "confusão patrimonial" advinda do processo de incorporação não envolve a pessoa jurídica que efetivamente desembolsou os valores que propiciaram o surgimento do ágio, ainda que a operação que o originou tenha sido celebrada entre terceiros independentes e com efetivo pagamento do preço.

(Acórdão n.º 9101-002.962, relatora Adriana Gomes Rego, sessão de 04.07.2017)

O pronto comum desses julgados é a existência apenas formal da empresa adquirente, não raras vezes, sem capacidade operacional, ainda que pudesse se revestir de uma holding, que exigiria ao menos o registro contábil de algumas operações típicas dessas sociedades, em alguns casos a efemeridade. O ponto comum, no entanto, é a ausência de recursos e sua inexistência efetiva antes e depois da operação que gerou o ágio.

Sobre essa diferenciação, em especial sobre a impossibilidade de a empresa veículo se revestir da condição de real adquirente e, por conseguinte, haver subsunção à hipótese do art. 7º e art. 8º da Lei nº 9.532, de 1997, pois inexistente o requisito subjetivo da lei, que é a confusão entre os patrimônios entre a investidora e investida, transcreve-se excerto do voto do Acórdão CSRF nº 9101-002.962:

Por diversas oportunidades esta 1ª Turma da CSRF vem se defrontando com casos em que operações societárias e movimentação de recursos precedem a incorporação de empresa adquirida com ágio junto à terceiros, incorporação essa que enseja a amortização do ágio pelo permissivo dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997. Em todas elas, a averiguação da correção da dedução do ágio amortizado nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL não se restringe à legitimidade de origem do ágio e aos aspectos formais das operações. A confusão patrimonial entre a real investidora e a investida é requisito indispensável para a dedutibilidade da amortização do ágio, afastando-se situações artificiais em que a incorporação não envolve a real investidora.

(...)

No presente caso não é preciso muito esforço para se verificar que a confusão patrimonial entre investidora e investida é apenas aparente. Isso porque a investidora (KORCULA) cujo patrimônio se encontrou com o da investida (ATACADÃO) por ocasião de sua incorporação reversa não foi quem, de fato, efetivamente incorreu no esforço para adquirir o investimento com ágio. Não é ela (KORCULA) a investidora real (ou originária), mas sim empresa efêmera pela qual recursos e ágio apenas transitaram ("empresa veículo", para se usar a expressão corrente na doutrina e na jurisprudência).

Diversos elementos fáticos destacados no TVF (item VII, "Análise das Operações Efetuadas pelo Grupo Carrefour") apontam nesse sentido, como se vê a seguir.

Em primeiro lugar, os recursos para aquisição de ATACADÃO por KORCULA vieram da controladora do Grupo sediada no exterior (CARREFOUR BV). Parte através de integralização em aumento de capital em duas etapas (de CARREFOUR BV para BREPA e de BREPA para KORCULA, como mostra o descritivo ao início do voto) e parte em empréstimo de CARREFOUR BV diretamente para KORCULA, empréstimo para o qual não foram cobrados juros. Confira-se:

(...)

Mas há também outros elementos indicativos da artificialidade da amortização pretendida.

Tome-se, por exemplo, o curto espaço de tempo entre a passagem da KORCULA pelo Grupo Carrefour e a efetuação da aquisição do ATACADÃO, bem como a inexistência de estrutura operativa nessa empresa, consideradas a magnitude e a complexidade do negócio, que envolvia avaliação de ativos e ágio por rentabilidade futura. Veja-se:

(...)

A destacar também a rapidez com que os recursos chegaram a KORCULA e passaram para os alienantes de ATACADÃO e a existência efêmera da KORCULA:

(...)

E ainda a inconsistência e a incapacidade de a Fiscalizada justificar a existência da KORCULA:

(...)

Não se trata de ignorar a existência da KORCULA ou de desconsiderar sua personalidade jurídica e regular constituição, ao arrepio do direito civil brasileiro e da legislação societária, como alega a Recorrente. Não se trata, também, de interferir na condução dos negócios de empresa privada por obrigar o investidor a adquirir a empresa alvo diretamente. Se trata, sim, de negar os efeitos fiscais pretendidos pelo grupo econômico pela simples razão de que as regras tributárias aplicáveis não foram satisfeitas.

Como bem assinalou o acórdão recorrido, "a atuação baseia-se exclusivamente no passo intermediário da reorganização societária e dos seus efeitos tributários", não se contestando "os objetivos negociais finais da reorganização", nem se fundando o lançamento fiscal no art. 116, § único do Código Tributário Nacional.

Se a aquisição pelo Grupo Carrefour de ATACADÃO da maneira pretendida (mantendo a holding BREPA como controladora no país das empresas operacionais, inclusive ATACADÃO) não iria conformar situação que permitisse a dedução da amortização do ágio pago na aquisição, a interposição de empresa no processo não tem o condão de

reconfigurar as regras para permitir os efeitos fiscais pretendidos. O acórdão recorrido, aliás, enfrentou com muita propriedade esse aspecto, não assistindo razão à ora Recorrente quando tenta contrapor tais argumentos. Confira-se:

Nesse sentido, compulsando os autos, percebe-se claramente que o investimento realizado (aquisição das ações da RECORRENTE), e adquirido com ágio, comporia o ativo da então adquirente, provavelmente, por tempo indeterminado, haja vista a continuidade das operações, em seu próprio nome, por parte da RECORRENTE.

Assim, caso a aquisição fosse realizada pela holding que efetivamente atuava (BREPA), ou qualquer outra empresa operacional do grupo Carrefour no Brasil, não haveria qualquer extinção do investimento, haja vista a continuidade das operações da RECORRENTE.

A artificialidade da operação foi justamente buscar o contorno de tais normas imperativas, que impunham a ativação do ágio, buscando posicionar a RECORRENTE diante de normas de contorno, quais sejam, o art. 386, III, e seu § 6º, II, do RIR/99, transcritas a seguir, mediante operações societárias meramente com fins fiscais:

(...)

Isso porque o fato de a formação do ágio ter cumprido os requisitos legais estabelecidos, em especial aqueles em que essa turma firmou entendimento necessários (o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio; a realização das operações originais entre partes não ligadas; seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura), não possui o condão de permitir que a regra geral seja desrespeitada, qual seja, o ágio deverá compor o custo do investimento para fins de apuração de ganho de capital em eventual alienação (inteligência do art. 391 c/c art. 426, II, ambos do RIR/99).

A meu ver, independentemente do desenho das operações e dos eventuais propósitos negociais na utilização de empresas veículo, não havendo extinção do investimento adquirido com ágio mediante confusão patrimonial entre investida e investidora, não há que se falar em dedutibilidade do ágio.

Retomando-se ao caso concreto. Entendeu a r. decisão que Recorrente se revestiria de empresa veículo do controlador no exterior em razão deste terem aportado recursos para fazer frente a aquisição das participações societárias, posteriormente incorporadas.

Tal argumento é equivocado por dois fatos determinantes.

O primeiro aspecto que mostra o equívoco das conclusões da autoridade julgadora é o de confundir a origem dos recursos com o real adquirente.

Como referido, há um critério claro nos precedentes citados da CSRF que diferenciam uma empresa veículo com a real adquirente, que não se resume apenas a descaracterização de aporte financeiro, via subscrição de capital ou empréstimo. É preciso, pois, verificar a existência e o papel desenvolvido pela adquirente antes e depois da operação de

confusão patrimonial, condição jurídica necessária para amortização do ágio com base nos art. 7 e 8º da Lei nº 9.532, de 1997.

Não é atribuição ou competência da Administração Tributária se imiscuir sobre atos legítimos de gestão dos contribuintes. Dessa forma, é absolutamente irrelevante se a origem dos R\$ 12,5 bilhões para aquisições das ações decorre de disponibilidades dentro do grupo econômico, via integralização de capital, ou obtida via empréstimo junto a terceiros, fato que tornaria a operação mais onerosa em razão dos juros necessários para remuneração do capital necessário à operação.

É ilógico imaginar que uma empresa ficaria durante anos guardando dinheiro no cofre apenas à vista da possibilidade de surgir uma oportunidade de comprar um investimento societário.

No caso sob, análise, a Recorrente, era empresa que desempenhava atividades operacionais antes da operação, possuía ativos financeiros decorrentes das suas operações e, ainda, havia um claro propósito negocial (motivo extratributário) para que fosse eleito pelo grupo econômico para adquirir a participação societária, na medida que era a empresa que representava o Grupo Pearson no Brasil.

A Coordenadoria Técnica do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) aprovou em 03.06.2011, o Pronunciamento Técnico CPC nº 15, que versa sobre a combinação de negócios¹ determina a forma em que deve ocorrer o reconhecimento e a mensuração do ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) ou do ganho proveniente de compra vantajosa:

32. O adquirente deve reconhecer o ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*), na data da aquisição, mensurado pelo montante que (a) exceder (b) abaixo:

(a) a soma:

(i) **da contraprestação transferida em troca do controle da adquirida**, mensurada de acordo com este Pronunciamento, para a qual geralmente se exige o valor justo na data da aquisição (ver item 37);

(ii) do montante de quaisquer participações de não controladores na adquirida, mensuradas de acordo com este Pronunciamento; e

(iii) no caso de combinação de negócios realizada em estágios (ver itens 41 e 42), o valor justo, na data da aquisição, da participação do adquirente na adquirida imediatamente antes da combinação;

¹ <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=46>

(b) o valor líquido, na data da aquisição, dos ativos identificáveis adquiridos e dos passivos assumidos, mensurados de acordo com este Pronunciamento. (g.n.)

Conforme apêndice ao CPC n.º 15, combinação de negócios é s é uma operação ou outro evento por meio do qual **um adquirente obtém o controle de um ou mais negócios**, independentemente da forma jurídica da operação.

A nítida e relevante diferença entre os critérios contábil e tributário para amortização do ágio em razão da aquisição de participação societária avaliada pelo método de equivalência patrimonial.

O art. 20 do Decreto-lei n.º 1.598, de 1977, determina a segregação do ágio nas hipóteses de aquisição da participação societária de investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido. Por sua vez, o CPC n.º 15 prevê hipótese de ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) em operações decorrentes de combinação de negócio, isto é, que resultem na aquisição de controle acionário.

Em resumo, se fossem aplicadas as regras do CPC n.º 15, o ágio pago não destinado a adquirir o controle de um investimento não seria passível de amortização.

Por outro lado, a regra tributária é mais abrangente, pois prevê a segregação de ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) quando ocorrer aquisição de participação societária em sociedade coligada ou controlada, quando o investimento é avaliado pelo método de equivalência patrimonial (MEP).

Assim, havendo aquisição de participação societária de coligada ou de controlada junto a terceiros independentes com pagamento de ágio, deve ser admitida a amortização dessa parcela, nos termos dos art. 7º e art. 8º da Lei n.º 9.532, de 1997, quando houver confusão patrimonial entre a efetiva adquirente e a sociedade adquirida.

Pelas razões expostas, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para considerar válida a amortização do ágio na aquisição das operações do Grupo SEB e MULTI.

(documento assinado digitalmente)

Iágaro Jung Martins