



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16561.720006/2021-14
ACÓRDÃO	1301-007.438 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SANOFI MEDLEY FARMACÊUTICA LTDA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2016, 2017

ÁGIO. REQUISITOS LEGAIS. EFETIVA EXISTÊNCIA DA ADQUIRENTE. EMPRESA VEÍCULO.

O art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, estabelece três condições para amortização do ágio fiscal: (i) absorção do patrimônio em razão de evento societário; (ii) participação societária adquirida e (iii) ágio com fundamento em rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros.

Mesmo uma holding pura requer um mínimo de elementos materiais que a caracterizem como sociedade empresária, para além de um registro na Junta Comercial e um número no CNPJ. Não há a geração de ágio na situação em que, no momento da aquisição, a holding dita adquirente era apenas um CNPJ, existente no âmbito formal, mas materialmente vazia.

LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL.

A decisão relativa ao auto de infração do IRPJ deve ser aplicada ao julgamento da exigência de ofício da CSLL pela absoluta identidade de fatos e provas que suportam os referidos lançamentos.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2016, 2017

MULTA QUALIFICADA. INEXISTÊNCIA DE FRAUDE. AFASTAMENTO.

Descaracterizada a fraude alegada pela fiscalização, incabível a qualificação da multa de ofício.

MULTA ISOLADA PELO NÃO RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS E MULTA VINCULADA. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE.

O art. 44, I e II, da Lei nº 9.430, de 1996, com nova redação atribuída pela Lei nº 11.488, de 2007, prevê duas condutas jurídicas distintas e, para cada uma delas, o legislador ordinário previu sanções igualmente distintas. Incorrendo o sujeito passivo nas duas condutas previstas em lei, deve ser aplicada a respectiva sanção prevista.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade votos, em rejeitar a preliminar de decadência. Quanto ao mérito, acordam os membros do colegiado (i) por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso (i.1) em relação à glosa de amortização de ágio e (1.2) em relação à impossibilidade de concomitância de multas de ofício e isolada, ficando vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza e Eduardo Monteiro Cardoso, que lhe davam provimento nos pontos; e (ii) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso para cancelar a qualificação da multa, vencido o Conselheiro Relator, Iágaro Jung Martins, que lhe negava provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Iágaro Jung Martins - Relator

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iágaro Jung Martins, José Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da DRJ01, que julgou improcedente a impugnação contra Auto de Infração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), relativo ao anos-calendário 2016 e 2017, no valor de R\$ 149.937.551,32 e R\$ 53.941.909,47, com imputação de multa qualificada (150%).

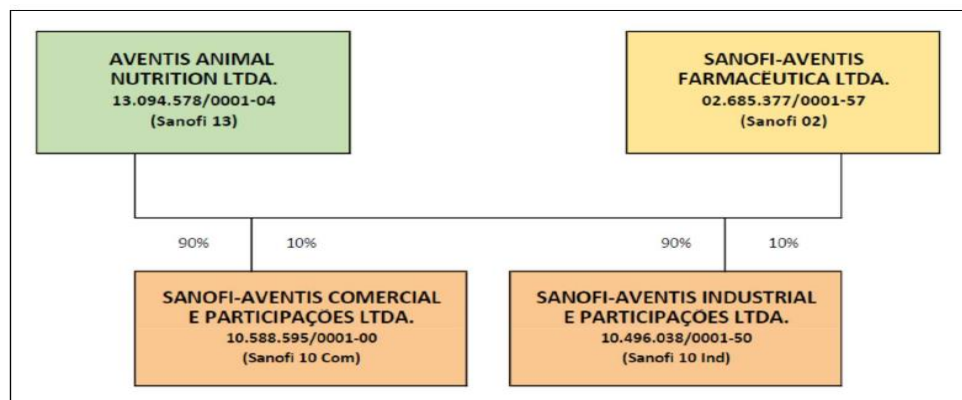
2. A fundamentação da autuação se deu em razão do cômputo de exclusão de ágio não autorizada e multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais, conforme Termo de Verificação Fiscal (fls. 3.212/3.267).

2.1. A Autuada efetuou exclusões, nos montantes de R\$ 149.126.633,13 em 2016 e de R\$ 148.719.183,32 em 2017, a título de amortização de ágio por rentabilidade futura, que foram objeto de glosa, em razão de a fiscalização ter entendido que a aquisição da empresa Medley S/A Indústria Farmacêutica ter se dado com utilização de empresas de passagem.

2.2. O processo de reorganização societária pode ser assim resumido:

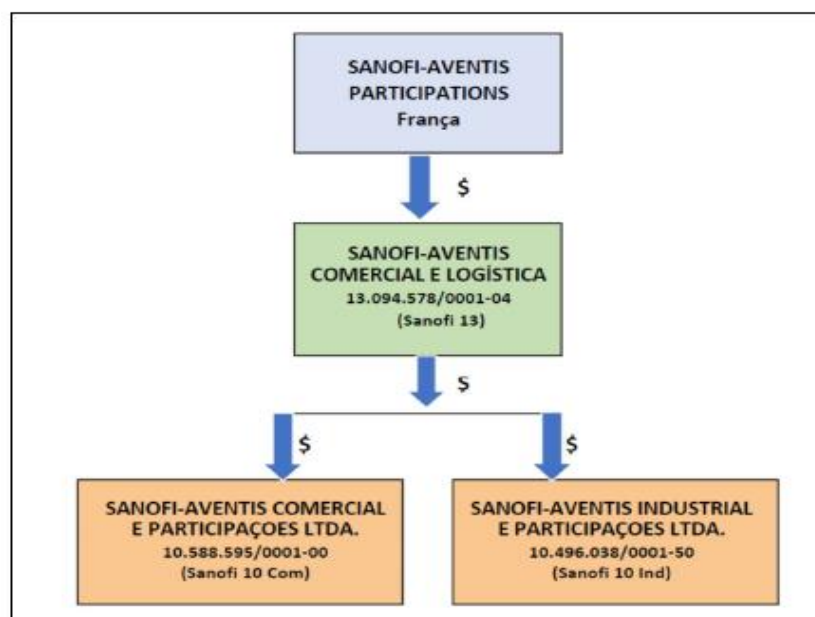
a) Em 14.03.2009, o grupo Sanofi-Aventis adquire as empresas Relli participações Ltda e Kolgua participações Ltda, por meio das empresas Aventis Animal Nutrition Brasil Ltda. (Sanofi13), que adquiriu 90% de participação em cada uma dessas empresas, e Sanofi-Aventis Farmacêutica Ltda que adquiriu os 10% restantes de participação (Sanofi10).

b) Em 01.04.2009 foram arquivadas na JUCESP as alterações contratuais das empresas adquiridas, Relli e Koulga. A Relli teve a sua denominação alterada para Sanofi-Aventis Comercial e Participações Ltda (Sanofi10 Com) e a Kolgua passou a ser denominada Sanofi-Aventis Industrial e Participações Ltda (Sanofi10 Ind). As empresas Relli e Koulga foram constituídas em 19.01.2009, cada uma com capital de R\$ 1.000,00 não integralizado. As empresas, sob nova denominação, Sanofi10 Com e Sanofi10 Ind, tinham como diretores Ivan Pedro Gonçalves de Barros, Heraldo Carvalho Marchezini e Jeanne da Silva Machado, sendo os dois primeiros também os diretores das empresas controladoras Sanofi Aventis Comercial e Logística Ltda (Sanofi13) e Sanofi-Aventis Farmacêutica Ltda (Sanofi02), assinando, por essas empresas as alterações contratuais das duas empresas recém adquiridas. Essas empresas serviram de passagem dos recursos pelo Grupo Sanofi, sendo que o aumento de capital delas, no exato valor necessário para operação de aquisição, ocorreu no mesmo dia da compra das ações da Medley. A Figura seguinte representa a estrutura do Grupo Sanofi-Aventis antes da operação de aquisição da Medley:



c) Em 22.04.2009, Sanofi-Aventis Participations (França) aumentou o capital da empresa Sanofi13 em R\$ 749.999.999,00, passando de R\$ 44.883.529,11 para R\$ 794.883.528,18. Na mesma data, celebrou mútuo de R\$ 774.480.000,00.

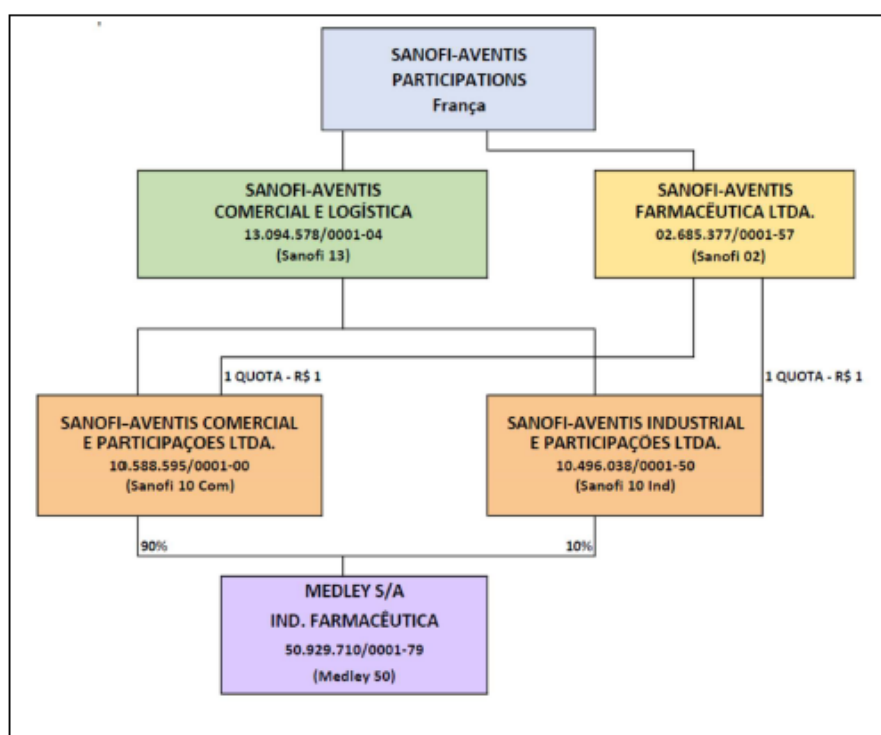
d) Em 27.04.2009, o capital da Sanofi10 Ind foi aumentado em R\$ 150.001.000,00 e da Sanofi10 Com em R\$ 1.350.000.999,00, ambos totalmente subscritos pela Sanofi13. Vide representação gráfica dessas duas últimas operações:



e) Em 07.04.2009, foi celebrado Contrato de Compra e Venda de Ações da Medley S/A Indústria Farmacêutica (Medley50) entre as empresas Sanofi10 Com e Sanofi10 Ind com as pessoas físicas detentoras das ações.

f) Em 27.04.2009, data do fechamento da compra, foi pago o valor de R\$ 955.330.721,46, sendo que a Sanofi10 Com arcou com R\$ 859.797.649,31 e a Sanofi10 Ind com R\$ 95.533.072,15, ou seja, 90% das ações para Sanofi10 Com e 10% para Sanofi10 Ind.

g) Em 27.04.2009, na mesma data de fechamento da operação, mas após a operação de aquisição, as novas sócias realizam assembleia para, entre outras deliberações, aumentar o Capital Social em R\$ 544.669.278,00, isto é, passou de R\$ 65.099.780,00 para R\$ 609.769.058,00. Gráficamente a representação do Grupo podia ser assim representada:

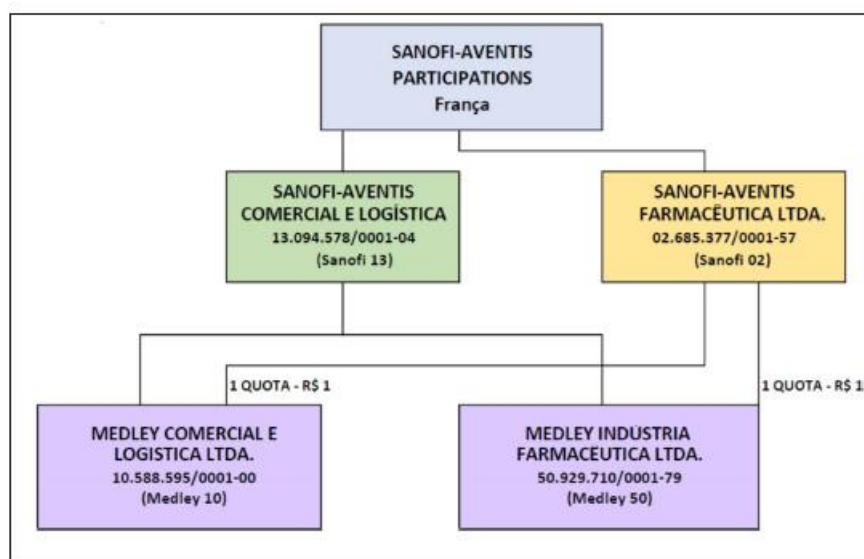


h) Em 23.11.2009, a AGE da Medley50, deliberou por transformar a sociedade em empresa limitada, assumindo a denominação de Medley Industria Farmacêutica Ltda.

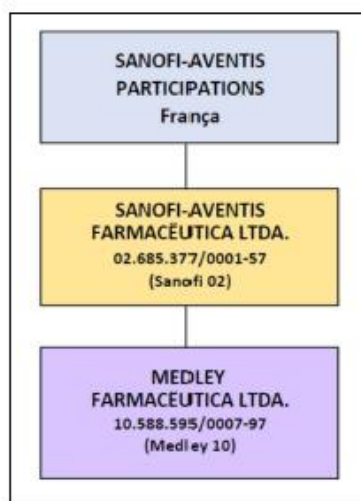
i) Em 30.11.2009, foi efetuada cisão de 90% do patrimônio da Medley50 e, ato contínuo, incorporado pela Sanofi10 Com, que passou a se denominar Medley Comercial e Logística Ltda (Medley10).

j) Em 30.12.2009, a parcela remanescente de Medley50 (10%), em operação contrária a anterior, incorporou sua investidora, Sanofi10 Ind, mantendo a denominação de Medley Industria Farmacêutica Ltda. Após as operações de incorporação, a estrutura do

Grupo Sanofi-Aventis, em relação a operação que interessa aos autos, pode ser representado da seguinte forma:



k) Em 31.07.2014, Sanofi-Aventis Comercial e Logística Ltda. (Sanofi13) foi incorporada pela Sanofi-Aventis Farmacêutica Ltda. (Sanofi02) e na mesma data a Medley Comercial e Logística Ltda. (Medley10) incorporou a Medley Industria Farmacêutica Ltda (Medley50), assumindo a denominação de Medley Farmacêutica Ltda, conforme figura:



l) Em 31.12.2018, isto é, posteriormente ao período fiscalizado, Sanofi-Aventis farmacêutica (Sanofi02) foi incorporada pela Medley farmacêutica Ltda. (Medley10). Na mesma data, em decorrência dessa incorporação, a Medley Farmacêutica Ltda. teve sua denominação alterada para Sanofi Medley Farmacêutica Ltda, autuada.

2.3. A Fiscalização questiona o registro do ágio no valor de R\$ 1.316.181.472,23, na DIPJ2009, pela empresa Medley Comercial e Logística Ltda (Medley10) e de R\$ 147.864.233,14 por Medley Industria Farmacêutica Ltda (Medley50), pois o aumento de capital, no valor de R\$ 544.669,278,00 (R\$ 490.202.350,00 + R\$ 54.466.928,00) foi considerado na formação do valor do ágio de R\$ 1.464.045.705,37 (R\$ 1.316.181.472,23 + R\$ 147.864.233,14), registrado pela aquisição da participação societária da Medley S/A Industria Farmacêutica. Consigna a autoridade fiscal que, para suportar a contabilização do ágio, o contribuinte apresentou Balanço Patrimonial em 27.04.2009 e Laudo de Avaliação Econômico-Financeira, emitido em 30.06.2009, em que apresenta estudo de rentabilidade futura baseado em uma condição patrimonial diversa daquela que se deu a aquisição, isto é, o referido laudo considerou como valor do PL adquirido o valor do aumento do capital (R\$ 544.669,278,00) efetuado após a aquisição. Além disso, consigna a autoridade fiscal que o laudo foi elaborado após aquisição da companhia e que a interessada, após intimada, não apresentou laudo em conformidade do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977. Em suma, o contribuinte escolheu livremente o fundamento econômico, ao contrário do que fixa a lei, que estabelece que apenas após identificadas e alocadas as parcelas referentes à diferença entre o valor de mercado e o valor histórico de registro e à existência de intangíveis, pode ser identificado e mensurado o ágio com rentabilidade futura (*goodwill*). Não é possível chamar de expectativa de rentabilidade futura algo que já pertencia ao adquirente, o contribuinte incluiu o valor da mais valia dos ativos no valor do ágio por rentabilidade futura e, posteriormente realizou sua amortização. Consigna a autoridade lançadora que não houve ágio na subscrição, visto que as novas ações foram adquiridas pelo mesmo preço das ações existentes, além disso, não houve terceiros na operação que pudessem auferir o ganho apresentado pelo ágio, visto que os sócios na operação eram Sanofi-Aventis Comercial e Participações, com 90% de participação, e a Sanofi-Aventis Industrial e Participações, com 10%. Outra razão para não admitir a dedução do ágio é o fato de terem sido utilizadas empresas veículos, denominadas Relli Participações Ltda (Sanofi-Aventis Comercial e Participações Ltda) e Kolgua Participações Ltda (Sanofi-Aventis Industrial e Participações Ltda), mas que a verdadeira adquirente da Medley50 é a *Sanofi-Aventis Participations*, detentora dos recursos utilizados para aquisição e o aumento de capital.

3. Em impugnação (fls. 3.311/3.398), o sujeito passivo arguiu que a constituição da Sanofi-Aventis Comercial e Participações Ltda, tida como empresa veículo pela fiscalização, foi necessária para que a sociedade pudesse deter todas as licenças para o desenvolvimento das

atividades após aquisição; que a aquisição envolveu uma subscrição primária (aumento de capital) e a aquisição secundária da participação (aquisição das ações existentes da Medley); que a operação atendeu os requisitos previstos na legislação; que não houve alegação de vício do negócio jurídico, pois não foi mencionado os art. 166 e 167 do Código Civil; que embora o laudo seja posterior a operação, o valor pago foi efetuado com base em estudos internos e que não havia, na oportunidade, prazo legal para elaboração do laudo, fato que surgiu apenas com a Lei nº 12.973, de 2014; que no caso específico de cisão a legislação fiscal autoriza expressamente que o valor da mais-valia dos ativos seja convertido em ativo diferido e amortizado da mesma forma que o ágio fundamentado na rentabilidade futura do investimento, conforme a redação do art. 7º, § 2º, da Lei nº 9.532, de 1997; que a subscrição do capital é forma de aquisição e que o ágio deve corresponder à contraprestação integral incorrida. Que a multa qualificada é descabível e a multa de 50% sobre as estimativas, nos termos da Súmula CARF nº 105; que ocorreu a decadência, pois o questionamento das operações deve ser contado a partir do momento em que há o registro do ágio.

4. A DRJ negou provimento à impugnação (fls. 3.672/3.741). Entendeu por afastar a preliminar de decadência, com base na Súmula CARF nº 116; que o aspecto de utilização de empresa veículo, embora comprovado, é secundário ao cerne do litígio e não houve absorção do patrimônio pela extinção do investimento, nos termos do art. 7º e 8º da Lei nº 9.532, 1997; o aspecto principal é que parte do investimento efetuado (aumento de capital de R\$ 544.669.278,00 na Medley S/A Indústria Farmacêutica) não pode ser considerado como custo de aquisição, pois se trata de operação posterior à aquisição, conforme se extrai da Ata da Assembleia Geral Extraordinária (AGE) de 27.09.2009; sobre o patrimônio líquido negativo, que é fato incontroverso entre as partes que o PL da Medley, conforme demonstrações financeiras era positivo, todavia, um mês antes da celebração do negócio, as demonstrações foram revistas com baixa de itens do ativo e inclusão de provisões, fato que o tornou o PL negativo, isto é, o ajuste foi um passo preliminar acordado entre as partes; que o ágio é calculado a partir do custo de aquisição, valor efetivamente pago e não o valor do PL; que o benefício da dedutibilidade do ágio depende da demonstração sobre a existência da rentabilidade futura e, no caso, esse documento foi elaborado em data posterior a operação; que, além disso, o referido laudo justifica o ágio pela mais valia de alguns itens do ativo (R\$ 35.049.000,00) e considerou como parcela do ágio o aumento de capital efetuado pelo grupo Sanofi; que ainda que o art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, não

trouxesse disposição expressa sobre a demonstração do ágio, fato é que essa demonstração deve ser prévia ou no máximo contemporânea visto que a legislação exige a comprovação da rentabilidade futura para fins de escrituração do ágio; que o valor da mais valia dos ativos foi extraída do laudo e não pode ser confundido como expectativa de rentabilidade futura; que parte do ágio se referia a intangíveis (propriedades intelectuais); que a qualificação da multa tem lugar quando demonstrado o dolo, pois a autuada, mesmo sabendo que não tinha direito à dedução do ágio, buscou formas e ações para a dedução indevida; que a multa isolada e a multa de ofício tem origem em fatos distintos; que é cabível a incidência de juros sobre a multa de ofício. A referida decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2016, 2017

ÁGIO FUNDAMENTADO EM EXPECTATIVA DE RESULTADOS FUTUROS.
DEDUTIBILIDADE DA AMORTIZAÇÃO

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; 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 item i. O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar seu fundamento econômico, que no caso é o valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros. O lançamento com o fundamento com base em rentabilidade de previsão dos resultados de exercícios futuros deve ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Por se tratar de lançamento reflexo realizado com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) constitui prejudgado na decisão do lançamento decorrente relativo à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2016, 2017

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

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

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa SELIC, motivo da improcedência de argumento do impugnante.

5. Em Recurso Voluntário (fls. 3.771/3.860), a Autuada repisa as arguições trazidas na impugnação, apresenta sumário sobre as empresas envolvidas, a transação e as atividades econômicas das empresas Sanofi-Aventis Comercial e Participações Ltda. (SACP/Recorrente) e Sanofi-Aventis Industrial e Participações Ltda. (SAIP) que adquiriram Medley S/A; que a Recorrente foi constituída para centralizar as atividades comerciais dos negócios Medley, isto é, não se constituiu em empresa veículo; que a incorporação ocorreu em 31.07.2014, isto é, cinco anos após a transação, 27.04.2009; que a SACP é atualmente a única sociedade operacional do Grupo Sanofi no Brasil; que o parcela alocada para aquisição primária, R\$ 544.669.278,00, constitui preço pago para aquisição da Medley, visto que reduziu o preço pago aos vendedores; que passou a ser legalmente obrigada (art. 20 do DL nº 1.598, de 1977) a avaliar seus respectivos custos segundo o Método de Equivalência Patrimonial (MEP), ou seja, PL mais ágio, no valor total de R\$ 1.488.368.841,02; que o ágio decorre de operação de compra e venda entre empresas brasileiras independentes com pagamento de preço; que o ágio decorre de preço praticado com base em projeções de fluxo de caixa descontado; que após o fechamento da transação cindiu as operações comerciais e industriais; que o CARF tem entendido que apenas entidades sem propósito econômico são passíveis de serem caracterizadas como veículos; que a Lei nº 6.360, de 1976, que disciplina as normas de vigilância sanitária estabelecem requisitos que dependem de autorização prévia para produção e comercialização de medicamentos; que o fato de a origem dos recursos para SACP e a SAIP adquirirem Medley terem origem em recursos de integralização da capital junto a seus acionistas (SACL – participação direta e *Sanofi Participations* – participação indireta) não as desnaturam como reais adquirentes; que ainda que a SACP e a SAIP fossem empresas veículos o

aproveitamento do ágio seria possível, pois atendidos os requisitos da Lei nº 9.532, de 1997, para tanto cita precedente do CARF que analisou a dedutibilidade do ágio no ano-calendário 2015 (PAF nº 16561.720071/2018-44, Acórdão nº 1201-003.693); que nem o TVF ou a r. decisão alegam a existência de vício no negócio jurídico; pugna que decaiu em 2012, nos termos do art. 45 do Código Civil, o direito de questionar a constituição da SACP, ocorrido em 2009, e não ser possível a mudança de posicionamento da Administração pois, à época do fatos, a jurisprudência do CARF era favorável à amortização de despesas com ágio ainda que com a utilização de sociedades-veículo; que o laudo de avaliação é legítimo e válido, pois a legislação à época não previa requisito para o documento, que apenas surgiu com a Lei nº 12.973, de 2014; que, no PAF nº 16561.720071/2018-44, o CARF reconheceu que a data constante no laudo não representa qualquer óbice para o aproveitamento do ágio; que estudo interno efetuado pelo Grupo Sanofi igualmente havia quantificado expectativa rentabilidade futura; que ambos os documentos, laudo e estudo interno, são válidos e legítimos para dedução do ágio; que o TVF e a r. decisão em nenhum momento identificam os ativos objeto de mais valia, que descaracterizaria parte do ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura; que pelo fato de a Recorrente estar deduzindo o ágio no prazo de dez anos, ainda que houvesse valor excedente, esse valor não produziria (no período fiscalizado) em qualquer prejuízo nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL; que o ágio registrado observou as disposições legais do art. 20 do DL nº 1.598, de 1977, que não previa qualquer ordem de alocação do ágio; que subsidiariamente, ainda que parcela do ágio se refira a ativos intangíveis, fato é que esses ativos são meras subcategorias da rentabilidade futura da sociedade adquirida; que a Recorrente (à época denominada SACP) adquiriu 90% das ações da Medley, via operação primária (R\$ 544.669.278,00 para a própria Medley) e operação secundária (R\$ 955.330.721,46 ao antigo controlador da Medley – Lotpar), desse modo, ao desdobrar o custo de aquisição, considerando o patrimônio líquido da Medley (R\$ 54.000.000), apurou ágio de R\$ 1.296.000.000,00); que a Fiscalização e a r. decisão pretendem redesenhar a estrutura de compra da Medley para sugerir etapas societárias fictícias e desconsiderar a aquisição das ações diretamente da Medley; que a subscrição de ações é uma forma de aquisição de participação societária passível de gerar ágio sujeito à amortização fiscal e que não há na legislação restrição legal para apuração de ágio na subscrição de ações e que a vedação à amortização de ágio, prevista no então art. 21, § 1º, III, da Medida Provisória nº 627, de 2013, foi retirada do texto final da Lei nº 12.973, de 2014; que a r. decisão reconheceu que a subscrição é uma forma legítima de

aquisição de participação societária passível de gerar ágio amortizável, mas que incorreu em erro ao entender que o referido aumento não acarretou em alteração no controle da empresa; que o direito de amortização de ágio decorre tão somente da aquisição de novas ações e que não é possível dissociar a aquisição primária e secundária; que o CPC nº 15, que trata de cominação de negócios, admite a aquisição de controle independentemente da forma jurídica da operação; que junta parecer técnico, que conclui: (i) se o valor do PL é negativo, o ágio é representado pela diferença entre o custo de aquisição e o MEP, (ii) em situações específicas, como no presente caso, é possível a apuração de ágio em operação de aumento de capital, e (iii) o ágio foi apurado corretamente; que é possível o reconhecimento de ágio sobre o PL negativo, que decorreu da necessidade da adoção de ajustes contábeis e necessários efetuados pela Medley antes da aquisição para fins da harmonização das práticas contábeis com a controladora indireta (*Sanofi Participations*); que a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) reconhece a possibilidade da sociedade investidora registrar ágio na aquisição de sociedade com patrimônio negativo (Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01, de 2006); que o art. 385 do então Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99) não faz restrição quanto à necessidade de somente o valor positivo ser considerado para fins de cálculo do ágio; que inexistente amortização de ágio em valor superior ao autorizado pela legislação; que descabe a imputação de multa qualificada, pois não houve fraude ou simulação e as operações foram reais e registradas nos órgãos públicos competentes; que não é possível aplicar multa isolada cumulada com a multa de ofício pelo princípio da consunção, que não foi afetado pelas alterações promovidas pela Lei nº 11.488, de 2007; alega ter decaído o direito de glosa das despesas com amortização de ágio, pois esse prazo deve ser contado a partir do momento em que a adquirente registra o ágio, no caso, em 2009, e o auto de infração foi lavrado em 16.3.2021; pugna que não incidem juros sobre a multa de ofício; estende as argumentações do IRPJ à CSLL. Ao final, requer a reforma da decisão recorrida e o cancelamento da exigência.

6. A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 3.887/3.956) onde aduz, como primeiro argumento o fato de que Sanofi10 Com (SACP – Autuada) e Sanofi10 Ind SAIP) figuraram apenas como adquirentes formais da Medley, isto é, eram empresas veículos da *Sanofi Participations* (França) ou ainda da holding do grupo no Brasil, Sanofi13, ou seja, que aquelas empresas foram usadas como extensão de caixa da controladora de tal forma que registrassem um ágio não suportado por elas; que os art. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997,

disciplina o efeito fiscal de recuperação do ágio na aquisição de investimento quando esse investimento é extinto via incorporação, de tal forma, que só é admissível a amortização quando não há extinção do investidor e da investida, no caso, as adquirentes eram empresas de gaveta e a real adquirente é sua controlada no exterior; que a constituição e capitalização das empresas veículo Sanofi10 decorreu de uma suposta crença da contribuinte no direito subjetivo absoluto de criar artificialmente as condições para a amortização do ágio pago com fundamento na expectativa de rentabilidade; que a união de patrimônios é pressuposto inafastável para amortização do ágio; que uma parcela do ágio é indedutível por se configurar ágio interno, isto é, o ágio pago no aumento de capital após a aquisição dos antigos sócios do controle da Medley, no valor de R\$ 544.669.278,00, cabendo à Sanofi10 Com (SACP) o aporte do valor de R\$ 490.202.350,00 (90% do total) e à Sanofi10 Ind (SAIP) o aporte do valor de R\$ 54.466.928,00 (10% do total); que essa segunda operação, de aumento de capital, chamada de aquisição primária pela Recorrente, não envolveu terceiros, isto é, a operação se deu intragrupo; que a Recorrente não observou requisitos da legislação como prova do registro do ágio (art. 385, § 3º, do RIR/99), visto que o laudo apresentado é posterior ao momento do pagamento e registro do ágio, tal documento é requisito essencial para amortização do ágio (CARF, Acórdão nº 9101-003.199); que o laudo apresentado contém erros, pois considera o valor do PL aumentado pelo posterior aumento de capital e pela mais valia dos ativos adquiridos, conforme destacado pela empresa de auditoria; defende a manutenção da multa qualificada porque o Grupo Sanofi estava consciente da falta de propósito comercial das operações, buscando, com elas, ludibriar o Fisco sob uma pretensa realidade formal; que o CARF já se pronunciou sobre a mesma operação em relação à Recorrente (PAF nº 16561.720005/2015-21 e nº 16561.720006/2015-76); que o argumento sobre decadência não se sustenta em face da Súmula CARF nº 116); sobre a cumulação das multas isolada e de ofício, tratam-se de condutas distintas que possuem sanções distintas; que devem incidir juros sobre a multa de ofício, nos termos da Súmula CARF nº 108. Requer, ao final, seja negado provimento ao Recurso Voluntário.

7. É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Erro! Fonte de referência não encontrada.** Relator.

Conhecimento

8. A Recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância em 27.10.2021, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem (fls. 3.767) e interpôs Recurso Voluntário em 25.11.2021, conforme Termo de Análise de Solicitação de Juntada (fls. 3.770). Assim, por ser tempestivo e, por preencher os demais pressupostos processuais, deve ser conhecido.

Preliminar de decadência para glosa do ágio

9. A Recorrente pugna que decaiu em 2012, nos termos do art. 45 do Código Civil, o direito de questionar a constituição da SACP, em específico em relação ao ágio, gerado em 2009, alega ter decaído o direito de glosa das despesas com amortização de ágio, pois esse prazo deve ser contado a partir do momento em que a adquirente registra o ágio, e o auto de infração foi lavrado em 16.3.2021.

10. O argumento sobre a decadência não deve prevalecer por dois motivos.

11. O primeiro porque os efeitos tributários do ágio registrado como ativo diferido só ocorrem quando da sua amortização, é nesse momento, portanto, que há interesse de agir por parte da Administração Tributária. O registro do ágio como ativo não influencia a apuração do tributo.

12. Como se sabe, o instituto de decadência se refere a perda do direito do Fisco para efetuar o lançamento de ofício. Assim, apenas no momento da amortização do ágio, com repercussão direta no fato gerador do imposto de renda de determinado ano-calendário em que houve a redução da base de cálculo, é que se poderia falar em início da contagem do prazo decadencial. Como os fatos que ensejaram o lançamento se referem ao ano-calendário 2016 e 2017 e a ciência do lançamento ocorreu em março de 2021, não há de se falar em decadência.

13. Por fim, essa tese foi rechaçada no âmbito administrativo a partir da não se sustenta em face da Súmula CARF nº 116:

Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na

apuração do tributo em cobrança. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Mérito

14. A mesma operação foi objeto de análise de mérito neste CARF, conforme tabela abaixo:

PAF	Ágio	Ano-calendário	Acórdão
16561.720005/2015-21	MCL	2010 a 2012	1401-002.078 9101-006.115
16561.720006/2015-76	MIF	2010 a 2012	1401-002.077 9303-013.681
16561.720105/2017-10	MCL	2013 e 2014	1401-003.492 Sem análise de mérito, declarou nulidade da decisão de primeira instância.
16561.720106/2017-64	MIF	2013 e 2014	Sem RV apreciado
16561.720071/2018-44	MCL e MIF	2015	1201-003.693

a) Empresa Veículo

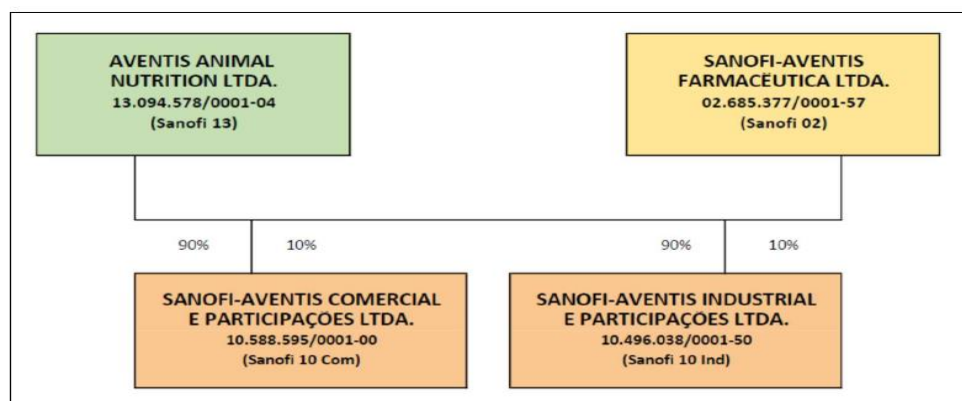
15. A Recorrente inaugura sua argumentação buscando desqualificar a acusação de que a Sanofi-Aventis Comercial e Participações Ltda (Sanofi10 Com), posteriormente incorporada pela Recorrente, foi constituída como instrumento para viabilizar a amortização do ágio relativo a aquisição dos negócios Medley, isto é, de que não se constituiu em empresa veículo. Justifica que a incorporação ocorreu em 31.07.2014, isto é, cinco anos após a transação, 27.04.2009; que a SACP é atualmente a única sociedade operacional do Grupo Sanofi no Brasil.

16. A Fazenda Nacional, por sua vez, defende que Sanofi10 Com (SACP – Autuada) figurou apenas como adquirente formal da Medley, isto é, era empresa veículo da Sanofi *Participations* (França) ou ainda da holding do grupo no Brasil, Sanofi13, ou seja, que aquelas

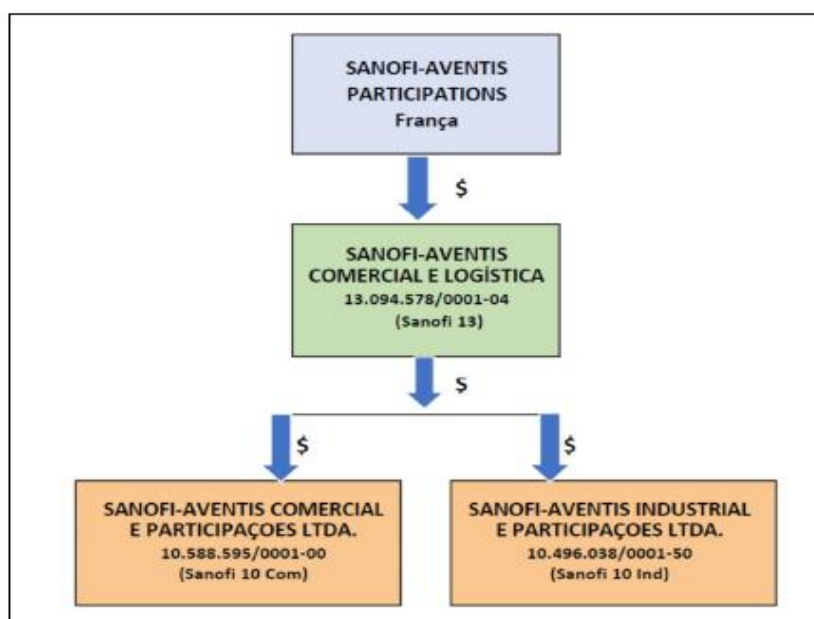
empresas foram usadas como extensão de caixa da controladora de tal forma que registrassem um ágio não suportado por elas.

17. Sem adentrar no aspecto dos valores transacionados, mas apenas em relação a data dos fatos e fluxos financeiros, tem-se os seguintes eventos societários mais importantes:

17.1. Em 14.03.2009, o grupo Sanofi-Aventis adquire as empresas Relli Participações Ltda e Kolgua Participações Ltda, por meio das empresas Aventis Animal Nutrition Brasil Ltda. (Sanofi13), que adquiriu 90% de participação em cada uma dessas empresas, e Sanofi-Aventis Farmacêutica Ltda, que adquiriu os 10% restantes de participação (Sanofi10). Posteriormente, em 01.04.2009, a empresa Relli Participações Ltda teve sua denominação alterada para Sanofi-Aventis Comercial e Participações Ltda (Sanofi10 Com) e a Kolgua Participações Ltda passou a ser denominada Sanofi-Aventis Industrial e Participações Ltda (Sanofi10 Ind). A Figura seguinte representa a estrutura do Grupo Sanofi-Aventis antes da operação de aquisição da Medley:

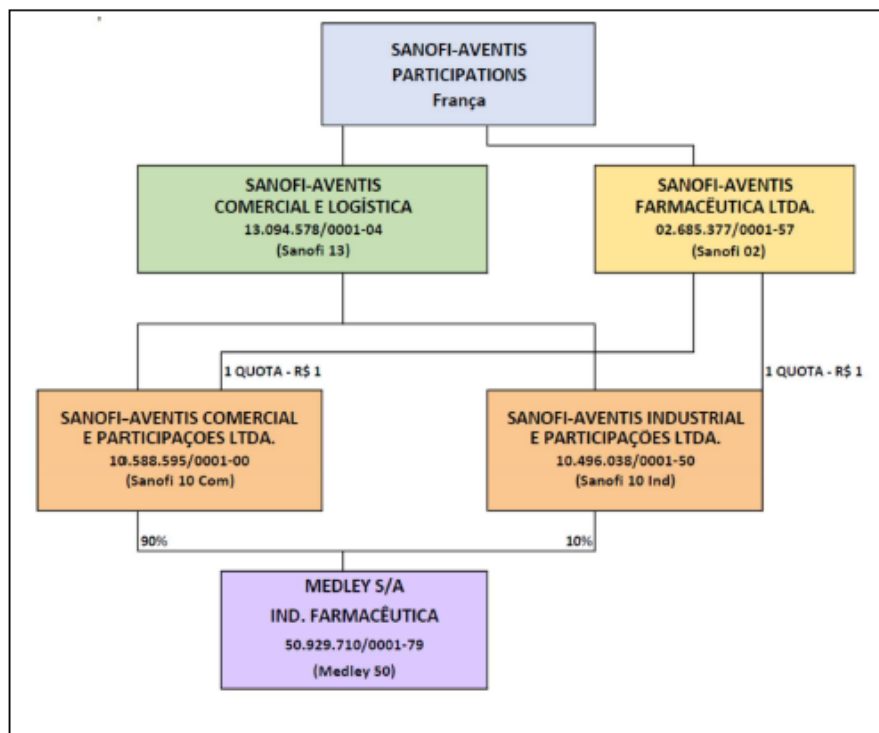


17.2. Em 22.04.2009, Sanofi-Aventis Participations (França) aumentou o capital da empresa Sanofi13 em R\$ 749.999.999,00, passando de R\$ 44.883.529,11 para R\$ 794.883.528,18. Na mesma data, celebrou mútuo de R\$ 774.480.000,00. Esses recursos foram utilizados em 27.04.2009, para aumentar o capital da Sanofi10 Com e da Sanofi10 Ind em R\$ 1.350.000.999,00 e R\$ 150.001.000,00, respectivamente:

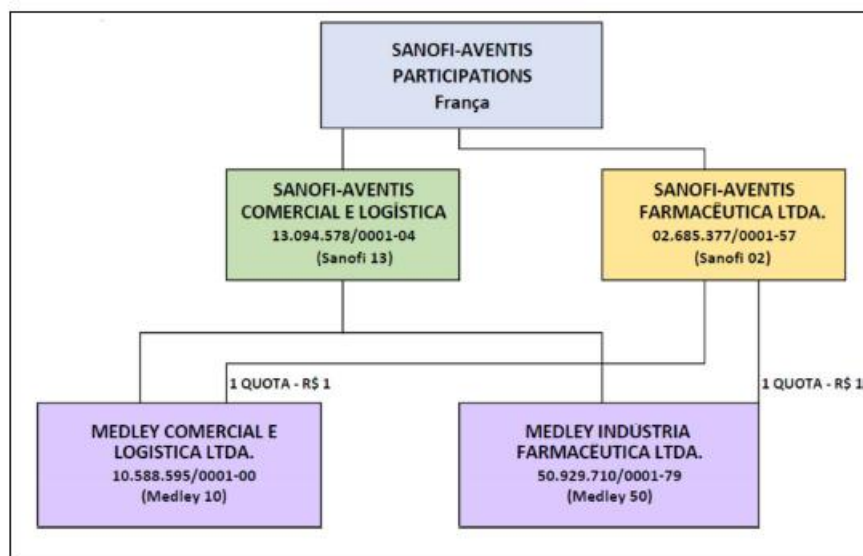


17.3. Em 07.04.2009, portanto antes do aumento de capital, foi celebrado Contrato de Compra e Venda de Ações da Medley S/A Indústria Farmacêutica (Medley50) entre as empresas Sanofi10 Com e Sanofi10 Ind com as pessoas físicas detentoras das ações e no mesmo dia do aumento de capital, em 27.04.2009, foi pago o valor de R\$ 955.330.721,46, sendo que a Sanofi10 Com arcou com R\$ 859.797.649,31 e a Sanofi10 Ind com R\$ 95.533.072,15, ou seja, 90% das ações para Sanofi10 Com e 10% para Sanofi10 Ind.

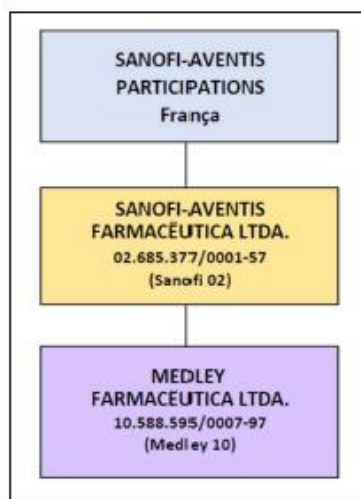
17.4. Em 27.04.2009, na mesma data de fechamento da operação, mas após a operação de aquisição, as novas sócias realizam assembleia para, entre outras deliberações, aumentar o Capital Social em R\$ 544.669.278,00, isto é, de R\$ 65.099.780,00 para R\$ 609.769.058,00. Graficamente a representação do Grupo pode ser assim representada:



17.5. Foram efetuados os eventos de transformação e cisão da Medley50, assumindo a denominação de Medley Industria Farmacêutica Ltda, sendo 90% incorporado pela Sanofi10 Com, que passou a se denominar Medley Comercial e Logística Ltda (Medley10) e a parcela remanescente de 10%, em operação contrária a anterior, incorporou sua investidora, Sanofi10 Ind, mantendo a denominação de Medley Industria Farmacêutica Ltda. Após as operações de incorporação, a estrutura do Grupo Sanofi-Aventis, em relação a operação que interessa aos autos, pode ser representado da seguinte forma:



17.6. Em 31.07.2014, Sanofi-Aventis Comercial e Logística Ltda. (Sanofi13) foi incorporada pela Sanofi-Aventis Farmacêutica Ltda. (Sanofi02) e na mesma data a Medley Comercial e logística Ltda. (Medley10) incorporou a Medley Industria Farmacêutica Ltda (Medley50), assumindo a denominação de Medley Farmacêutica Ltda, conforme figura:



17.7. Por fim, em 31.12.2018, isto é, posteriormente ao período fiscalizado, Sanofi-Aventis farmacêutica (Sanofi02) foi incorporada pela Medley Farmacêutica Ltda. (Medley10). Na mesma data, em decorrência dessa incorporação, a Medley Farmacêutica Ltda. teve sua denominação alterada para Sanofi Medley Farmacêutica Ltda, autuada.

18. Ao analisar a situação fática, relativa aos anos-calendário 2010 a 2012, a então Conselheira Lívia De Carli Germano, relatora do Acórdãos nº 1401-002.077 e nº 1401-002.078, sessão de julgamento ocorrida em 19.9.2017, abordou com precisão ponto importante que diferencia uma holding, que efetua a aquisição de um investimento, e de uma empresa veículo, que efetua a aquisição apenas formalmente. Naquele julgado, a turma concluiu que a aquisição se deu por empresa veículo, razão pela qual não ocorreu a confusão patrimonial entre investidora e da investida.

19. Por sua vez, ao analisar a mesma operação, dessa feita em relação ao ano-calendário 2015, a utilização da denominada empresa veículo foi considerada legítima, no Acórdão nº 1201-003.693, relator Luis Henrique Marotti Toselli, entendeu que a SACP e SAIP atuaram em plena conformidade com as regras societárias positivadas para posteriormente reunir as condições necessárias para o aproveitamento fiscal posterior do ágio. Destaca-se o seguinte trecho do voto:

239. Na verdade, a incorporação (direta ou reversa) em si, assim como a fusão e a cisão, ainda que envolvam a malfadada *empresa veículo*, é meramente instrumental, podendo, inclusive, ser até mesmo necessária para a realização do próprio negócio, como nas situações de investidor estrangeiro ou sujeito às normas regulatórias, hipóteses estas que demandam a constituição de uma sociedade específica (pura ou não contaminada) para implementar a estrutura necessária para a aquisição de determinada participação societária, como foi o caso.

20. Observa-se, portanto, que, embora o resultado dos julgados tenha sido diverso, em ambos é reconhecida o caráter transitório e instrumento de condução dos recursos financeiros de Sanofi-Aventis Comercial e Participações Ltda (Sanofi10 Com), isto é, não afastam a qualificação de empresa veículo.

21. Os dois Recursos Especiais julgados pela CSRF referente a essa operação não trataram dessa matéria (Acórdão nº 9101-006.115 e 9303-013.681).

22. Uma entidade que tenha como atividade holding, embora possa existir sem executar atividades operacionais e sem a contratação de funcionários, depende de condições mínimas que a caracterizem como sociedade empresária, tais como sede, escrituração contábil efetuada por contabilista, atos societários registrados, custos administrativos com essas obrigações e, ainda, alguém que a represente perante terceiros.

23. No caso, a empresa adquirente, Sanofi10 Com (SACP), até o momento da aquisição das ações da Medley era tão somente um CNPJ, existente apenas no âmbito formal, isto é, substancialmente uma entidade vazia.

24. Reproduzo, por concordar integralmente com sua análise, parte do voto dos Acórdão nº 1401-002.077 e nº 1401-002.078, onde é analisada a situação fática da adquirente (SACP):

No caso em questão, o que se observa é que, em 14/03/2009, a Relli Participações Ltda., CNPJ 10.588.595/000100, então com capital social de R\$1.000,00 não integralizado, foi adquirida pela Sanofi 13. A partir de então, passou a ter o mesmo endereço e administradores de sua adquirente Sanofi 13, passando a se chamar Sanofi-Aventis Comercial e Participações Ltda., ou SACP.

Menos de um mês depois, em 7/04/2009, a SACP (CNPJ 10.588.595/000100) constou como adquirente de 90% da participação societária da Medley. Não obstante em tal contrato tenham figurado como adquirentes a SACP e a SAIP, o Contrato de Compra e Venda de Ações estabelece que eventuais notificações a

ele relativas devem ser entregues à própria Sanofi 13. Tal contrato também declara que “a compradora tem (e terá na Data de Fechamento) fundos e ativos suficientes para cumprir com suas obrigações financeiras nos termos deste Contrato”, todavia, conforme observou o TVF, esta afirmação só era real quanto ao fato de que a compradora teria na Data de Fechamento fundos suficientes, porque na data em que o contrato foi firmado a SACP não possuía qualquer ativo e sequer seu capital social inicial de R\$ 1.000,00 havia sido integralizado.

Foi apenas na Data de Fechamento (27/04/2009) que a SACP recebeu os recursos necessários à aquisição da Medley, sob a forma de aumento de capital, no valor constante do contrato de Compra e Venda de Ações, sendo os recursos no mesmo dia transferidos aos vendedores (conforme razão contábil de fl. 272 e extrato bancário de fl. 273).

Assim, o que se percebe é que, no momento da aquisição (que é o momento da geração do ágio), a "holding" adquirente (SACP) era apenas um CNPJ, existente no âmbito formal, mas materialmente vazia.

A "empresa" só passou a existir após a incorporação do acervo líquido resultante da cisão da Medley, em novembro do mesmo ano, quando então a SACP passou a ter atividades, receitas, despesas, funcionários, etc.

Ora, mesmo uma holding requer um mínimo de elementos materiais que a caracterizem como sociedade empresária, para além de um registro na Junta Comercial e um número no CNPJ.

Não se nega que uma companhia possa ter por objeto exclusivamente participar de outras sociedades até porque a própria Lei das S.A. (Lei 6.404/1976) prevê tal possibilidade em seu artigo 2º, § 3º, observando, ademais, que tal participação pode ocorrer ainda que não prevista no estatuto, seja como meio de realizar o objeto social seja para beneficiar-se de incentivos fiscais(*).

(*). Art. 2º Pode ser objeto da companhia qualquer empresa de fim lucrativo, não contrário à lei, à ordem pública e aos bons costumes. (...)

§ 3º A companhia pode ter por objeto participar de outras sociedades; ainda que não prevista no estatuto, a participação é facultada como meio de realizar o objeto social, ou para beneficiar-se de incentivos fiscais.

Ocorre que qualquer sociedade, mesmo uma holding "pura", não prescinde de um conteúdo material mínimo não se exige, por óbvio, atividades operacionais, nem necessariamente a contratação de empregados, mas toda empresa tem um endereço sede, alguém que lhe prepare a contabilidade, alguém que assine por ela e lhe "presente" perante terceiros (Pontes de Miranda), custos com registros de seus atos societários, e tudo isso envolve um mínimo de despesas que, se não são arcadas diretamente por ela, são pagas por alguém em nome dela, e de um modo ou de outro devem, pelo menos, constar de seus registros patrimoniais e contábeis. A ausência de qualquer tipo de despesa, aliada à inexistência de quaisquer outros bens ou direitos que não a participação societária que se

adquiriu com ágio, enfraquece muito o cenário que se pretende defender, que é de efetiva existência da pessoa jurídica.

Note que, quando dizemos "efetiva existência da pessoa jurídica" estamos nos referindo à existência da pessoa jurídica como "sociedade" ou "empresa", e não como um mero registro formal.

O contrato de sociedade é assim conceituado pelo artigo 981 do Código Civil (Lei 10.406/2002):

Art. 981. Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados.

Como se sabe, o Direito Brasileiro atual simpatiza com a teoria dos perfis da empresa de Asquini, a qual trata a empresa como "fenômeno poliédrico que assume, sob o aspecto jurídico, em relação ao diferentes elementos nele concorrentes, não um mas diversos perfis: subjetivo, como empresário; funcional, como atividade; objetivo, como patrimônio; corporativo, como instituição" (Exposição de Motivos Complementar apresentada pelo Prof. Sylvio Marcondes responsável pela elaboração do Livro II — "Direito da Empresa" no anteprojeto do Código Civil/2002).

Assim, só há que se falar em "sociedade" ou "empresa" na presença de "atividade econômica organizada de produção e circulação de bens e serviços para o mercado, exercida pelo empresário, em caráter profissional, através de um complexo de bens" (BULGARELLI, Waldírio. Tratado de Direito Empresarial, 2ª ed., São Paulo: Atlas, 1995, p.100).

No Direito Tributário isso fica claro em diversas passagens. A noção jurídica de empresa está disposta, por exemplo, no caput do art. 132 do Código Tributário Nacional, que dispõe sobre a responsabilidade da pessoa jurídica que resulta da fusão, transformação ou incorporação, pelos tributos devidos pelos antecessores. Segundo este dispositivo, existe uma figura jurídica associada a uma empresa, mas, caso tal figura jurídica desapareça, o desaparecimento não causa a "morte" da empresa, que continua como entidade autônoma, com vida jurídica própria, respondendo por atos pretéritos.

Ressalte-se que o acima é apenas um exemplo ilustrativo mas, no caso em questão, nem era preciso ir tão longe.

No caso, e em resumo, **considerando a existência meramente formal da holding SACP no momento da geração do ágio, a conclusão a que se chega é de que não houve a necessária liquidação do investimento e que, portanto, está ausente um dos requisitos legais para a dedução das despesas com amortização de ágio.**

[...]

Dizemos que não é preciso ir tão longe já que a questão é bem mais simples: **se uma operação é realizada por uma sociedade empresária, o mínimo que se**

espera é que esta exista. Em outras palavras, não se pode admitir como existentes sociedades nem mesmo holdings constituídas apenas no papel, sem qualquer substrato material mínimo, eis que, em tais casos, não existe de fato a empresa i. e., esta não passa de uma simulação, de um nada jurídico.

Vamos a um exemplo um pouco mais extremo, apenas no intuito de ilustrar o que se diz acima: nossa legislação garante determinadas reduções de tributos a contribuintes que se estabeleçam na Zona Franca de Manaus. Pois bem. Quando as autoridades fiscais investigam os contribuintes que se beneficiam de tais incentivos, não questionam qual foi o motivo extra-tributário que levou à decisão de se estabelecer em tal área. Pelo contrário, muitas vezes tais contribuintes realmente não têm outra justificativa, eis que se distanciam de seu mercado consumidor e não raro não encontram lá uma melhor infraestrutura ou maior oferta de mão de obra qualificada. O objetivo é, portanto, o gozo do incentivo fiscal, e isso é garantido às empresas que cumpram todos os requisitos da legislação independentemente do "propósito negocial" da decisão de se estabelecer na Zona Franca de Manaus.

Mas o que se espera de tais pessoas jurídicas? Que elas realmente se estabeleçam na região da Zona Franca de Manaus e lá produzam seus produtos. Assim, uma pessoa jurídica que o faça apenas formalmente, "no papel", não terá direito ao gozo dos benefícios não porque a operação não tenha "propósito negocial", mas simplesmente porque a pessoa jurídica não existe como "sociedade empresária", por não haver "empresa" naquele local.

O mesmo se pode dizer da amortização fiscal do ágio. A legislação traz requisitos para que o valor do ágio seja deduzido como despesa que, uma vez presentes, devem levar ao resultado pretendido, independentemente dos "motivos não fiscais" que levaram à aquisição do investimento ou à incorporação. Mas isso desde que a pessoa jurídica que se diz adquirente e incorporadora/incorporada exista como "sociedade empresária", do contrário o negócio não passará de uma simulação.

Daí porque alguns talvez de maneira não técnica qualificam este tipo de negócio como "abusivo". Tal "abuso" é a qualificação que estes dão à utilização de um instituto jurídico (no caso, o da pessoa jurídica) sem se atingir seu fim próprio fim este que outros chamam de "causa" (e, no caso da sociedade empresária, é o exercício de atividade econômica e a partilha dos resultados).

É necessário deixar claro, também, que a desconsideração da transação pela inexistência de fato da holding não significa, de forma alguma, tratamento discriminatório em face de não residentes. É que o registro e amortização do ágio, por ser um instituto previsto na legislação brasileira, depende de que a sociedade adquirente seja aqui constituída. Não obstante, um não residente pode sim constituir uma holding no Brasil para então adquirir uma participação societária em empresa brasileira e, assim, proceder à incorporação das empresas e à consequente amortização fiscal do ágio eventualmente gerado. Isso desde que

efetivamente tal holding exista materialmente e não seja apenas um CNPJ e um registro na Junta Comercial.

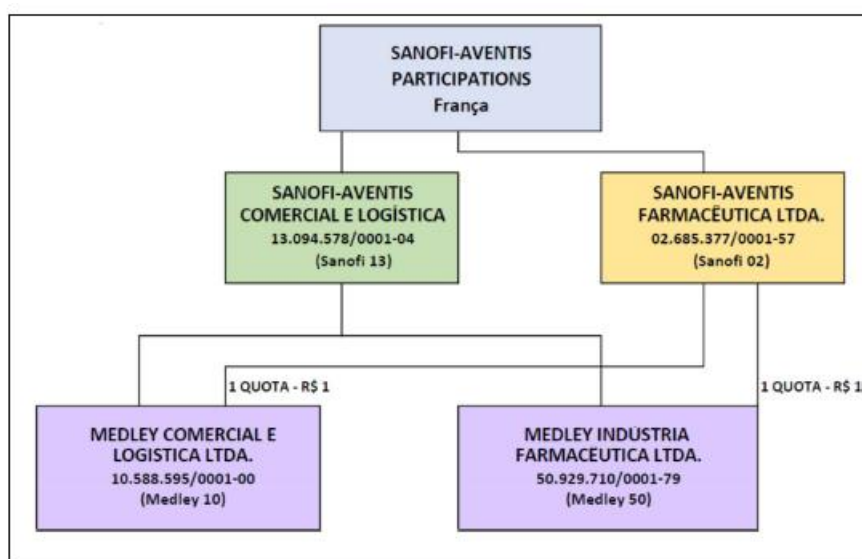
Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário com relação às despesas com amortização de ágio.

(Acórdãos nº 1401-002.077 e nº 1401-002.078, sessão em 19.9.2017, Conselheira Livia De Carli Germano – g.n.)

25. Conclui-se, portanto, que a constituição de Sanofi-Aventis Comercial e Participações Ltda (Sanofi10 Com), oriunda da transformação de Relli Participações Ltda, com capital de R\$ 1.000,00 não integralizado e constituída em 19.01.2009, isto é, menos de dois meses após a aquisição pelo grupo Sanofi-Aventis, ocorrido em 14.03.2009, é uma empresa sem substância econômica e operacional, isto é, uma empresa de passagem de recursos.

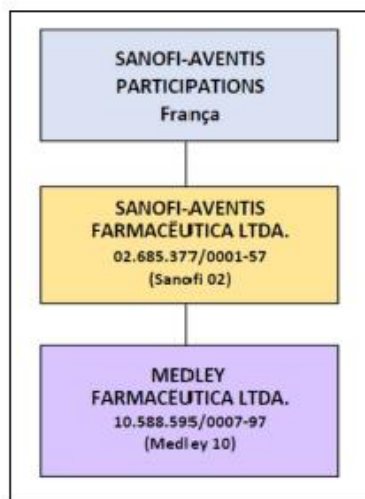
26. Após cumprir seu propósito, isto é, de servir como canal de transferência dos recursos financeiros da operação dos reais adquirentes para os vendedores, Sanofi10 Com incorporou 90% de Medley S/A Indústria Farmacêutica e passou a se denominar Medley Comercial e Logística Ltda (Medley10) em 30.11.2009.

27. Concluída a operação de aquisição, a empresa operacional (Medley 10) ficou sob controle de Sanofi-Aventis Comercial e Logística Ltda. (Sanofi13) e de Sanofi-Aventis Farmacêutica Ltda. (Sanofi02), essa última detentora de apenas uma quota, conforme representação a seguinte representação gráfica:



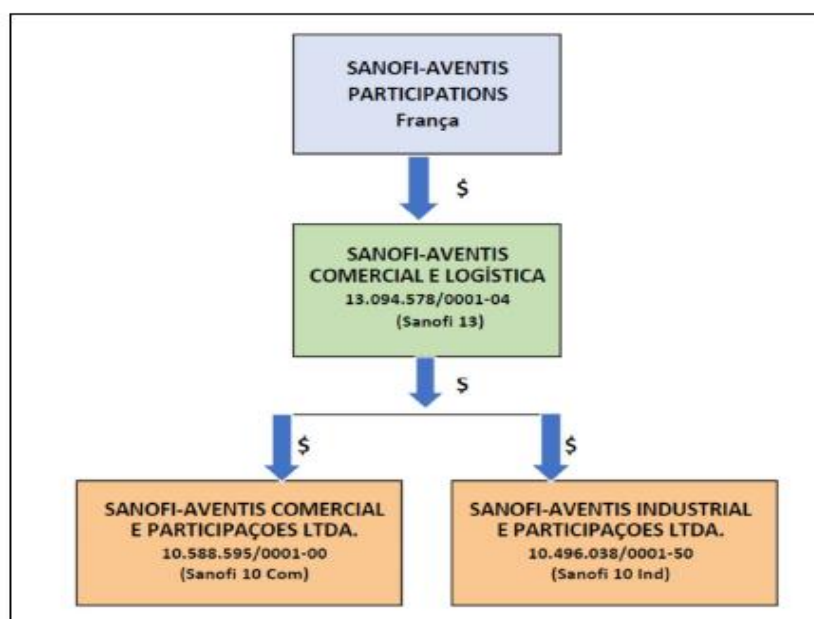
28. Conforme relatado, após cinco anos, em 31.07.2014, Sanofi-Aventis Comercial e Logística Ltda. (Sanofi13) foi incorporada pela Sanofi-Aventis Farmacêutica Ltda. (Sanofi02) e na

mesma data a Medley Comercial e Logística Ltda (Medley10) incorporou a Medley Indústria Farmacêutica Ltda (Medley50), assumindo a denominação de Medley Farmacêutica Ltda, conforme figura:

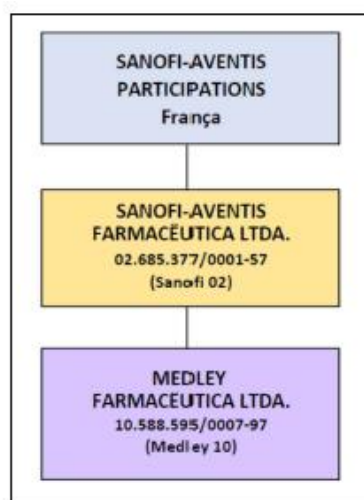


29. Não corresponde a verdade que a SACP é atualmente a única sociedade operacional do Grupo Sanofi no Brasil, pois a sequência dos fatos não deixa qualquer dúvida que a Sanofi-Aventis Comercial e Participações Ltda (Sanofi10 Com), oriunda da transformação de Relli Participações Ltda teve como única finalidade servir de empresa veículo para a canalização dos recursos financeiros. A conclusão desse fato se impõe quando se analisam as situações do grupo Sanofi antes e após a conclusão dos eventos societários destinados a adquirir as operações da Medley.

29.1. Situação 1 (antes da aquisição):



29.2. Situação 2 (após a conclusão dos eventos societários):



30. Sanofi-Aventis Comercial e Participações Ltda (Sanofi10 Com), assim como Sanofi-Aventis Industrial e Participações Ltda (Sanofi10 Ind), nova denominação de Kolgua Participações Ltda, figuraram apenas como adquirentes formais da Medley, isto é, eram empresas veículos da holding do grupo no Brasil (Sanofi13), posteriormente incorporada pela Sanofi-Aventis Farmacêutica Ltda (Sanofi02).

31. Como bem trazido nas Contrarrrazões aquelas empresas foram usadas como extensão de caixa da controladora de tal forma que registrassem um ágio não suportado por elas.

32. Transcreve-se os dispositivos da Lei nº 9.532, de 1997, que regula o efeito fiscal de recuperação do ágio na aquisição de investimento quando esse investimento é extinto via incorporação:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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. (g.n.)

33. O art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, estabelece três condições para amortização do ágio fiscal: (i) absorção do patrimônio em razão de evento societário; (ii) participação societária adquirida e (iii) ágio com fundamento em rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros. Essas três condições devem ser praticadas, isto é, ter como identidade, a mesma pessoa jurídica que irá aproveitar o benefício de aproveitamento do ativo fiscal. Em outras palavras, o ágio fiscal passível de amortização deve ser: (i) fundado em rentabilidade futura; (ii) decorrente de aquisição, razão pela qual não se admite ágios gerados dentro do mesmo grupo econômico, pois impossível adquirir algo que já pertence aos controladores; e (iii) haver confusão patrimonial, isto é, os patrimônios da adquirida e da adquirente efetiva devem se transformar em um único patrimônio, de tal forma que o ativo diferido tenha identidade com a reserva patrimonial, ainda que isso decorra de operação de incorporação reversa (art. 8º).

34. Dessa forma, julgo não ser passível de amortização o ágio fiscal gerado a partir da aquisição via empresa veículo Sanofi-Aventis Comercial e Participações Ltda (Sanofi10 Com) por inexistência de confusão patrimonial entre a real empresa adquirente e adquirida.

b) Argumento subsidiário: subscrição de capital após fechamento da operação

35. Subsidiariamente, visto que a totalidade do ágio não pode ser admitida em razão da aquisição ter se dado via empresa veículo, conforme explicitado anteriormente, em 27.04.2009, embora na mesma data de fechamento da operação, mas após a operação de aquisição, as novas sócias realizaram assembleia para, entre outras deliberações, aumentar o Capital Social em R\$ 544.669.278,00, isto é, passou de R\$ 65.099.780,00 para R\$ 609.769.058,00.

36. Alega a Recorrente que adquiriu 90% das ações da Medley, via operação primária (R\$ 544.669.278,00 para a própria Medley) e operação secundária (R\$ 955.330.721,46 ao antigo controlador da Medley – Lotpar).

37. A PGFN alega que essa parcela do ágio é indedutível por se configurar ágio interno, isto é, o ágio pago em razão de subscrição de capital, que se deu após a aquisição dos antigos sócios do controle da Medley, no valor de R\$ 544.669.278,00, cabendo à Sanofi10 Com (SACP) o aporte do valor de R\$ 490.202.350,00 (90% do total) e à Sanofi10 Ind (SAIP) o aporte do valor de R\$ 54.466.928,00 (10% do total). Em suma, que essa segunda operação, de aumento de capital, chamada de aquisição primária pela Recorrente, não envolveu terceiros, isto é, é uma a operação se deu intragrupo.

38. Assiste razão à PGFN, no caso, não houve aquisição de participação acionária de terceiros, requisito essencial para geração do ágio fiscal, conforme art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997.

39. A Recorrente parece confundir ônus financeiro da operação, com a qual busca sustentar a existência do ágio, com a hipótese legal que autoriza a possibilidade para registro do ativo fiscal. Como já referido, o ágio passível de amortização está sujeito a três condicionantes: (i) fundado em rentabilidade futura; (ii) decorrente de aquisição, razão pela qual não se admite ágios gerados dentro do mesmo grupo econômico, pois impossível adquirir algo que já pertence aos controladores; e (iii) haver confusão patrimonial.

40. É absolutamente irrelevante para o registro de ágio amortizável para fins fiscais o ônus financeiro em razão de subscrição de capital ocorrida após a aquisição, pois essa operação não está abrangida pela situação descrita em lei para geração do ágio, isto é, não se refere a valor dispendido para a aquisição da participação acionária.

d) Argumento subsidiário: decisões anteriores do CARF

41. A Recorrente alega não ser possível a mudança de posicionamento da Administração pois, à época dos fatos, a jurisprudência do CARF era favorável à amortização de despesas com ágio ainda que com a utilização de sociedades-veículo.

42. O fato de existir alguns julgados do CARF que acataram a tese da empresa veículo, não vinculam os julgados futuros e, sobretudo, porque tais situações fáticas são assaz específicas, isto é, não é possível, em tese, afirmar que todas as empresas qualificadas como veículos pela Fiscalização são efetivamente empresas sem substância, que existem apenas formalmente, assim, como em sentido contrário, não é possível atestar substância e capacidade operacional das empresas que efetuaram o desembolso financeiro nas operações de aquisição de participação societária tal qual alegado pelos contribuintes.

e) Argumento subsidiário: requisitos de normas não tributárias e laudo intempestivo

43. A Recorrente alega ainda que: (i) a Lei nº 6.360, de 1976, que disciplina as normas de vigilância sanitária, estabelece requisitos que dependem de autorização prévia para produção e comercialização de medicamentos; (ii) a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) reconhece a possibilidade da sociedade investidora registrar ágio na aquisição de sociedade com patrimônio negativo (Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01, de 2006); (iii) legitimidade do laudo de avaliação, pois a legislação à época não previa requisito para o documento, que apenas surgiu com a Lei nº 12.973, de 2014.

44. Tais fatos não têm relevância para análise sobre o ágio gerado no caso concreto, que não pode ser admitido, conforme já referido no presente voto, pelo fato de o ágio não ter observado as regras do art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997.

f) Multa qualificada

45. A Recorrente alega que descabe a imputação de multa qualificada, pois não houve fraude ou simulação e as operações foram reais e registradas nos órgãos públicos competentes.

46. A PGFN defende a manutenção da multa qualificada porque o Grupo Sanofi estava consciente da falta de propósito negocial das operações, buscando, com elas, ludibriar o Fisco sob uma pretensa realidade formal.

47. A Autoridade Fiscal ao qualificar a multa entendeu que a interessada agiu dolosamente para tentar se adequar, artificialmente, às regras para a amortização tributária do ágio e, com isso, reduzir significativamente as bases de cálculo do IRPJ e CSLL.

48. Nos termos do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, a qualificação da multa de ofício tem lugar quando se verifica uma das hipóteses previstas nos art. 71 a art. 73 da Lei nº 4.502, de 1964:

Art. 71. Sonegação 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;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

49. Não há possibilidade de afastar a sanção sob o argumento de erro de proibição, pois a Recorrente é uma companhia que tem a sua disposição consultores capazes de diferenciar condutas lícitas das ilícitas.

50. Ainda que a jurisprudência deste CARF tenha aceito em algumas circunstâncias a utilização de empresas veículo, tal situação transborda a regra de aproveitamento de ágio, prevista nos art. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997.

51. A Recorrente incorreu em duas condutas relevantes e que, de forma ardil, foram determinantes para geração artificial do ágio. A primeira com a utilização de empresa veículo e, a segunda, destinada a majorar de forma ilícita o valor do ativo diferido, ao incluir a parcela de subscrição de capital após a aquisição da empresa objeto.

52. Resta, portanto, evidenciado que as operações registradas formalmente não correspondiam as operações efetivamente ocorridas, razão pela qual deve ser mantida a qualificação da multa, que, por força da nova redação do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, atribuída pela Lei nº 14.689, de 2023, deve ser reduzida para 100%

g) Multa isolada - concomitância com a multa de ofício

53. Sobre a multa isolada, defende a Recorrente que descabe a exigência concomitante com a multa isolada após o encerramento do ano-calendário, nos termos da Súmula CARF nº 105, que não impôs vedação temporal à vedação da concomitância das multas e, pelo princípio da consunção, que não foi afetado pelas alterações promovidas pela Lei nº 11.488, de 2007.

54. A Fazenda Nacional, em contrarrazões, aduz que o não recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa é infração bastante diversa daquela consistente na omissão de receitas apurada ao final do ano-calendário. Por se tratarem de infrações distintas, têm como consequência penalidades distintas. A omissão de rendimentos, decorre a multa de ofício prevista no art. 44, I, da Lei 9.430, de 1996; enquanto que do descumprimento do regime de recolhimento de estimativa, decorre a multa isolada prevista no atual art. 44, II, “b”, da mesma Lei.

55. Ainda que se compreenda o argumento de natureza econômica sobre a impossibilidade de incidência cumulativa das duas multas exigidas em decorrência de omissão de tributo, uma vinculada ao tributo lançado e outra isolada, incidente sobre as estimativas que deixaram de ser recolhidas em razão da omissão identificada pela Fiscalização (denominado princípio da concomitância), a solução do tema deve ser jurídica.

56. Assim, dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I – de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que **deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido**, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (g.n.)

57. Note-se que embora a antiga e a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pareçam similares, elas têm conteúdo distintos.

58. A redação anterior previa multas calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo, fato que permitia concluir que as estimativas estariam contidas no tributo apurado ao final do período. A nova redação, contudo, tem redação mais clara e objetiva, distinguindo as duas condutas típicas, que têm consequências jurídicas distintas.

59. O lançamento foi efetuado com a imputação da multa isolada de 50%, com base na Lei nº 11.488, de 2007, portanto a Súmula CARF nº 105 não se aplica ao presente caso, pois editada em precedentes que analisaram lançamentos efetuados com base em legislação revogada à época do presente lançamento.

60. Há, portanto, duas condutas jurídicas distintas e, para cada uma delas, o legislador ordinário previu sanções igualmente distintas. Incorrendo, portanto, o sujeito passivo nas duas condutas previstas em lei, deve ser aplicada a respectiva sanção prevista para cada uma delas.

61. Nessa linha, destaca-se o seguinte precedente deste CARF:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

MULTA ISOLADA.

A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, logo, conduta diferente daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional.

O legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada e que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário.

(Acórdão nº 1302-001.080, sessão de 07.05.0213, relator Conselheiro Alberto Pinto)

62. Pela profunda análise do tema, destacam-se os seguintes excertos do voto:

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal *stricto sensu*. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia

infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, idem). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o *in dubio pro reo* do art. 112.

Das condutas infracionais diferentes

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação. Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre *in casu*, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei no 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.

Temos, então, duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas também diferentes. O art. 44 da Lei no 9.430/96 (na sua redação vigente à época do lançamento) já albergava várias normas, das quais vale pinçar as duas sub examine: a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º aplicável por falta de pagamento do tributo; e a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do § 1º – aplicável pela não observância das normas do regime de recolhimento por estimativa. Ora, a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º do art. 44 jamais poderia ser aplicada pela falta de recolhimento do IRPJ sobre a base estimada, então, como se falar em consunção, para que esta absorva a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do mesmo § 1º.

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, conseqüentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Noutro ponto, refuto os argumentos expendidos no acórdão recorrido, os quais concluem que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

Das diferentes bases para cálculos das multas

A tese de que as multas isolada e de ofício, no presente caso, estariam incidindo sobre a mesma base, também, não deve prosperar, seja porque as bases não são idênticas, seja porque, ainda que idênticas, o bis in idem só ocorreria se as duas sanções fossem aplicadas pela ocorrência da mesma conduta, o que já ficou demonstrado que não ocorre, se não vejamos.

A multa isolada corresponde a um percentual do IRPJ calculado sobre a base estimada, na qual o valor das despesas e custos decorrem de uma estimativa legal, ou seja, o legislador quando determina a aplicação de um percentual sobre a receita bruta, para o cálculo da base estimada, está, em verdade, estimando custos e despesas. A multa de ofício, in casu, corresponde a um percentual sobre o IRPJ calculado sobre o lucro real, na qual se leva em conta as despesas e custos efetivamente incorridos. Em suma, se a base estimada difere do lucro real, se são valores distintos, inclusive com previsões legais distintas, os impostos delas resultantes são também valores distintos e, conseqüentemente, as multas ad valorem que incidem sobre elas, também, são valores que não se confundem.

Todavia, ainda que as multas isolada e de ofício fossem calculadas sobre o IRPJ incidente sobre a mesma base de cálculo, isso não significaria um bis in idem, pois, como já asseverado acima, a ocorrência de uma infração não importa necessariamente na ocorrência da outra, o que torna irrefutável que as infrações decorrem de condutas diversas. O contribuinte pode ter recolhido todo o IRPJ devido sobre a base estimada em cada mês do ano-calendário e não recolher a diferença calculada ao final do período, ficando sujeito assim a multa de ofício, mas não a multa isolada. Ao contrário, pode deixar de recolher o IRPJ sobre a base estimada, mas pagar, ao final do ano, todo o IRPJ sobre o lucro real, hipótese na qual só ficará sujeito à multa isolada.

A definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se

a dosimetria aplicada em tal e qual caso é adequada ou excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que está expressamente vedado pela Súmula CARF nº 2.

Da redação original do art. 44, § 1º, IV, da Lei 9430/96

Adite-se ainda, que o legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro, assim, que:

a) primeiro, que estava se referindo ao imposto ou contribuição calculado sobre a base estimada, já que em caso de prejuízo fiscal e base negativa, não há falar em tributo devido no ajuste; e

b) segundo, que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada; e

c) terceiro, que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano calendário, já que pode ser lançada mesmo após apurado prejuízo fiscal ou base negativa.

Da negativa de vigência de lei federal

Peço vênia aos meus pares, para expressar minha profunda discordância com as referidas posições adotadas por este Colegiado: Entendo que tais posicionamentos têm, em verdade, por via oblíqua, negado vigência a uma lei federal, pois afrontam literalmente o disposto nos art. 2º e 44, § 1º, IV, da Lei no 9.430/96 (vigente à época do lançamento) e no art. 35 da Lei 8.981/95. É demais imaginar que se coaduna com os mais comezinhos princípios do direito a permissão dada ao contribuinte, por tais decisões, para, em janeiro de um determinado ano calendário, decidir se obedece ou não o art. 2º e segs. da Lei nº 9.430/96. Em outras palavras, os referidos posicionamentos deste Colegiado desnaturam a norma tributária tornando-a uma norma facultativa, já que a sua não observância não traz, à luz de tais posicionamentos, qualquer consequência jurídica.

63. Assim, além das condutas infracionais distintas, que a lei atribui consequências sancionatórias distintas, afastar a exigência da multa isolada é negar vigência a texto legal expresso (art. 2º e 44, II, “b”, da Lei no 9.430, de 1996), fato defeso ao CARF, nos termos da Súmula CARF nº 2.

h) Juros sobre multa de ofício

64. A Recorrente, pugna, ainda, que não incidem juros sobre a multa de ofício.

65. O tema dispensa maiores digressões, posto que a matéria tem entendimento consolidado, a partir da edição da Súmula CARF nº 108:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

i) CSLL

66. A decisão relativa ao auto de infração do IRPJ deve ser aplicada ao julgamento da exigência de ofício da CSLL pela absoluta identidade de fatos e provas que suportam os referidos lançamentos.

Conclusão

67. Em razão de todo o exposto, voto no sentido de REJEITAR a preliminar de decadência e, no mérito, por NEGAR provimento ao Recurso Voluntário. Registre-se que a multa qualificada, por força da nova redação do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, atribuída pela Lei nº 14.689, de 2023, deve ser limitada ao percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

Iágaro Jung Martins

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **José Eduardo Dornelas Souza**, Redator designado.

Em que pese o entendimento do ilustre Relator quanto à qualificação da multa aplicada, durante as discussões surgiu divergência que levou a conclusão diversa. Assim, passo a expor os fundamentos da decisão.

A multa qualificada foi mantida pela decisão recorrida, nos seguintes termos:

Na análise, primeiramente, devemos verificar se houve a vontade, o dolo, de utilização de algo ilegal, ilícito, em moldes contrários do que determina a Legislação servir para reduzir despesas, de modo fraudulento.

Ocorre fraude quando o registro formalmente correto das operações societárias e da despesa com o ágio pretendeu, buscou – com vontade, com dolo - modificar as características essenciais do fato gerador de modo a reduzir o montante do imposto devido pela roupagem dada à despesa, buscando torná-la dedutível, quando, por sua natureza, não o era.

Como vimos acima, há várias ações e vários fatos que demonstram que a Impugnante agiu com dolo, com vontade, para praticar fraude. Podemos citar alguns:

1. Não houve a absorção – por cisão, incorporação ou fusão – determinada para a dedutibilidade do ágio, pois o investimento em questão subsistiu no patrimônio de outras empresas do grupo Sanofi.;
2. Não existia – na época do fato - demonstração de rentabilidade futura, que a contribuinte arquivaria como comprovante da escrituração;

3. A Impugnante conceituou como ágio valor utilizado após a operação ter ocorrido, subscrição, fora da definição de valor pago;

4. A Impugnante conceituou como ágio valor correspondente a patrimônio líquido negativo, sem absoluta pretensão legal e fora da definição de valor pago.

Oras, a Impugnante – mesmo sabendo que não tinha direito - buscou formas, ações, de conceituar valor indevido como ágio.

Todas as ações e omissões da Impugnante demonstram seu conhecimento da Legislação, dos requisitos para obtenção do favor tributário, que buscava favorecer empresas, para que se favorecesseM toda a Sociedade, mas esses requisitos não foram cumpridos e a dedutibilidade Do ágio ocorreu de forma fraudulento, por vários estratégias que buscaram uma justificativa.

Assim, improcedente o argumento, nesse ponto.

De acordo com a decisão recorrida, a prática dolosa de fraude pela Recorrente supostamente seria comprovada pelos seguintes apontamentos:

- (i) Não ter ocorrido a confusão patrimonial entre as sociedades adquirente e adquirida apta a autorizar a amortização fiscal do ágio (“pois o investimento em questão subsistiu no patrimônio de outras empresas do grupo Sanofi” – fl. 3.737)
- (ii) não existir, à época dos fatos, “demonstração de rentabilidade futura, que a contribuinte arquivaria como comprovante de escrituração” (fl. 3.738);
- (iii) a Recorrente ter conceituado como ágio “valor utilizado após a operação ter ocorrido, subscrição, fora da definição de valor pago” (fl. 3.738); e
- (iv) ter sido reconhecido como ágio “valor correspondente a patrimônio líquido negativo, sem absoluta pretensão legal e fora da definição de valor pago” (fl. 3.738).

Ocorre que nenhum deles atribuem a prática de fraude a ensejar a aplicação da multa qualificada na ordem de 150%. Para que se possa cogitar da multa na versão qualificada, imprescindível que a autoridade fiscal identifique e comprove a exata ação ou omissão dolosa, tanto no aspecto objetivo (prática de ato ilícito), quanto no aspecto subjetivo (vontade ou intenção de lesar o fisco).

Essas situações normalmente são identificadas através de uso de meios inidôneos para acobertar fatos que dão origem ao crédito tributário ou pela prática de medidas que induzam a erro o trabalho da fiscalização.

Trata-se dos denominados atos dolosos ou fraudulentos, que levam ao caminho da sonegação ou evasão fiscal, tais como uso de “notas fiscais frias”, “notas fiscais de favor”, contabilidade paralela, conta bancária não declarada (“caixa 2), interposição fraudulenta de pessoas (“laranjas” ou “testa de ferro”), falsidade ideológica, documentos falsos etc.

No caso em tela, inexistente comprovação de conduta fraudulenta por parte da Recorrente, quando muito, tão somente erro de interpretação quanto às normas tributárias que conferem o direito de deduzir o ágio.

Trata-se de discussão de tema extremamente controverso, inclusive nos dias de hoje, não havendo no presente caso qualquer elemento doloso adicional que justifique a qualificação da multa de ofício.

De fato, a situação dos autos se limitou a uma divergência na qualificação dos atos para fins tributários, qual seja: enquanto o sujeito passivo compreendeu que as operações, tais como realizadas, poderiam lhe gerar ágio amortizável para fins tributários, a autoridade autuante entendeu de forma oposta, o que levou à requalificação dos atos para fins fiscais.

Embora a interpretação dos fatos possa gerar efeitos fiscais não pretendidos pelo sujeito passivo, ela não é causa para a qualificação da multa, que depende da identificação da prática de atos indicados na legislação como ilícitos.

Não há nenhum registro ou indício de utilização de qualquer tipo de medida fraudulenta por parte da Recorrente, ou às escondidas. Pelo contrário, as operações foram realizadas às claras, com registros oficiais junto a órgão reguladores, e com base na interpretação da legislação tributária, e em jurisprudência administrativa favorável à época dos fatos.

Não há dúvidas de que o contribuinte buscou, ao deduzir as referidas despesas com o ágio, obter economia tributária, mas daí a afirmar que restariam caracterizados dolo ou fraude, com a devida vênia, existe uma distância colossal.

Deste modo, há de ser afastada a multa de ofício qualificada, remanescendo a multa no patamar de 75%.

É como voto

Assinado Digitalmente

José Eduardo Dornelas Souza