



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720020/2016-51
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.292 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 14 de setembro de 2022
Recorrente TICKET SERVIÇOS S/A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE OS ACÓRDÃOS COMPARADOS. NÃO CONHECIMENTO.

A ausência de similitude fático-jurídica entre as decisões comparadas (*acórdão recorrido x paradigmas*) impede a caracterização do dissídio, prejudicando o conhecimento recursal.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

TRANSFERÊNCIA DE INVESTIMENTO ADQUIRIDO COM ÁGIO PARA EMPRESA VEÍCULO. ALEGADA FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. MULTA QUALIFICADA. NÃO CABIMENTO.

O emprego da dita *empresa veículo (holding)* para receber investimento adquirido com ágio e sua consequente extinção por meio de incorporação reversa, de forma a reunir as condições para seu aproveitamento fiscal, não caracteriza conduta dolosa ou fraudulenta.

Também a alegada falta de *propósito negocial*, figura esta estranha ao Direito Tributário Brasileiro, e que na realidade foi invocada para dissimular um, digamos, *preconceito* contra a legítima tentativa de economizar tributos, é insuficiente, por si só, a ensejar a qualificação da multa de ofício, não se enquadrando em nenhuma das hipóteses dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à matéria “multa qualificada”, vencidos os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira que votaram pelo conhecimento integral. No mérito, por maioria de votos, na parte conhecida, acordam em dar-lhe provimento para reduzir a multa para 75%, vencida a conselheira Edeli Pereira Bessa que votou por negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães Fonseca, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente). Ausente o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela contribuinte em face do Acórdão n.º **1402-003.263** (fls. 1.773/1.808), o qual deu provimento ao recurso de ofício e negou provimento ao recurso voluntário com base na seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2011

IRPJ. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. PAGAMENTO EFETUADO POR CONTROLADORA. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO.

A amortização do ágio, como regra geral, é indedutível para a apuração do lucro real, bem como da base de cálculo da CSLL. A possibilidade de deduzi-la prevista no art. 386, III, do RIR/99 art. 7º, III, da Lei nº 9.532/97 e art. 10 da Lei nº 9.718/98 não pode prevalecer quando, para sua configuração, é utilizada empresa veículo e inexistente a extinção do investimento em razão da absorção do patrimônio da investidora pela investida, ou vice-versa.

TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. IMPOSSIBILIDADE.

A subsunção aos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, assim como aos artigos 385 e 386 do RIR/99, exige a satisfação dos aspectos temporal, pessoal e material. Exclusivamente no caso em que a investida adquire a investidora original (ou adquire diretamente a investidora de fato) é que haverá o atendimento a esses aspectos, sendo descabida a utilização de empresas veículos que se prestem a exercer este papel de intermediárias na tentativa de transferir o ágio.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO

A multa de lançamento de ofício decorre de expressa determinação legal e é devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, não cumprindo à administração afastá-la sem lei que assim regulamente, nos termos do art. 97, inciso VI, do CTN. Estando evidenciada nos autos a intenção dolosa da contribuinte de evitar a ocorrência do fato gerador ou seu conhecimento pela Autoridade Tributária, a aplicação da multa qualificada torna-se imperiosa.

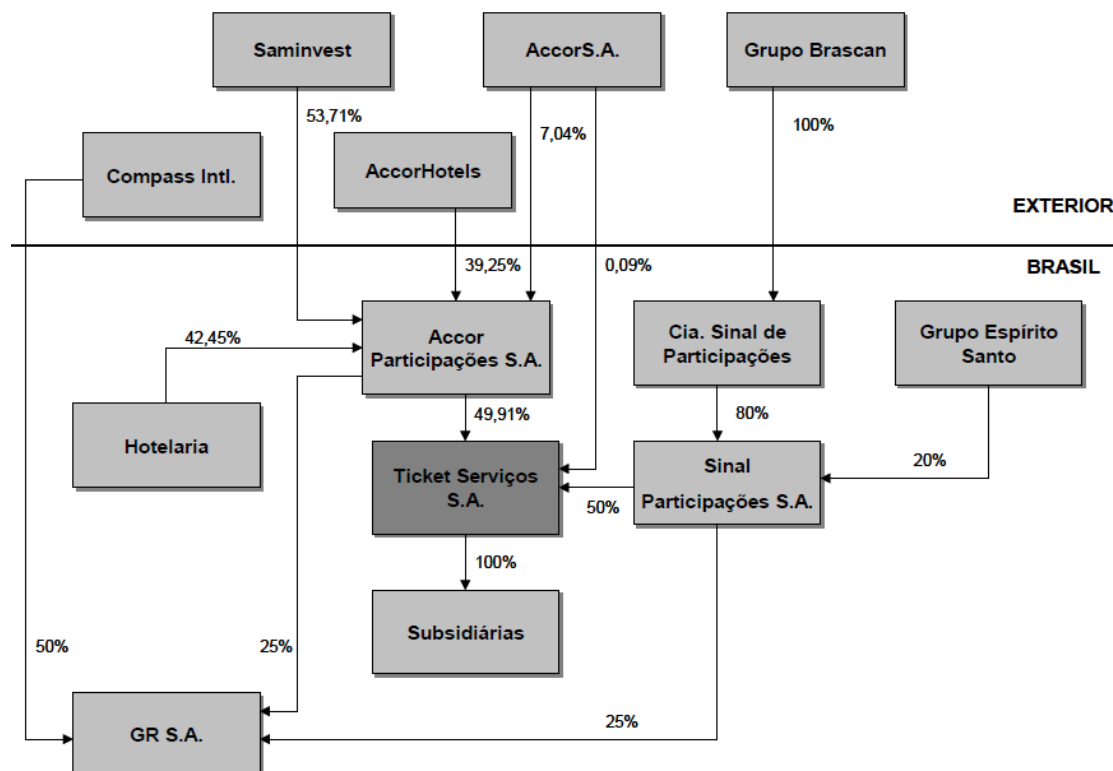
TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

A exigência decorrente deve seguir a orientação decisória adotada para o tributo principal, tendo em vista ser fundada nos mesmos fatos, mormente em face de norma prevendo, para a CSLL, iguais hipóteses e condições de dedutibilidade de amortização de ágio, existentes em relação ao IRPJ.

Em resumo, o presente litígio decorre de Autos de Infração (fls. 1.068/1.104) que exigem, em relação ao ano-calendário de 2011, IRPJ e CSLL, acrescidos de juros Selic e multa qualificada de 150%, em razão da glosa de despesas oriunda de amortizações de ágio.

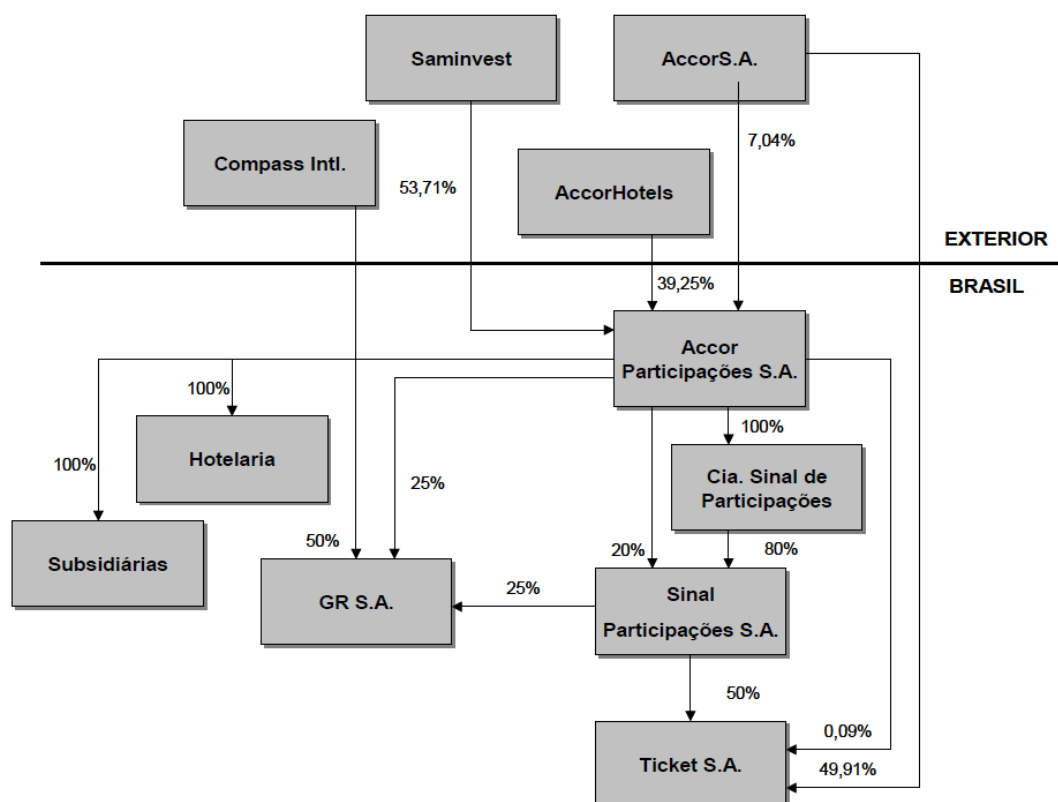
Mais precisamente, ocorreu no caso em apreço uma reestruturação societária, iniciada em dezembro de 2006, objetivando a concentração do controle do grupo Accor, sem a participação dos grupos Espírito Santo e Brascan, propósito este que se iniciou com a aquisição das companhias *Cia. Sinal de Participações* e *Sinal Participações*.

A estrutura no momento anterior à operação pode ser assim ilustrada:

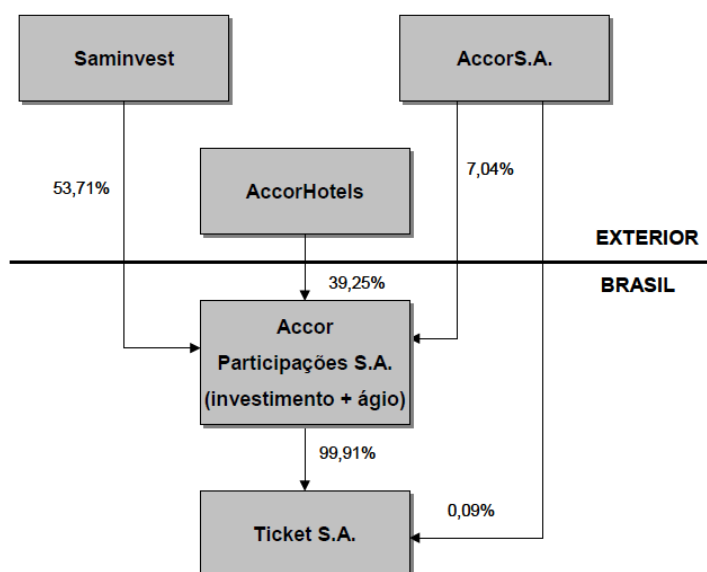


A aquisição dos investimentos nas empresas *Cia. Sinal* e *Sinal* gerou o pagamento em espécie, pela *Accor Participações S/A*, mediante depósito bancário, de R\$107.630.400,00 e R\$ 430.521.600,00, conforme reconhecido no Termo de Verificação Fiscal (TVF), às fls. 1.106/1.147, sendo que o respectivo custo de aquisição foi desdobrado em valor de patrimônio líquido e ágio fundamentado na expectativa de rentabilidade futura.

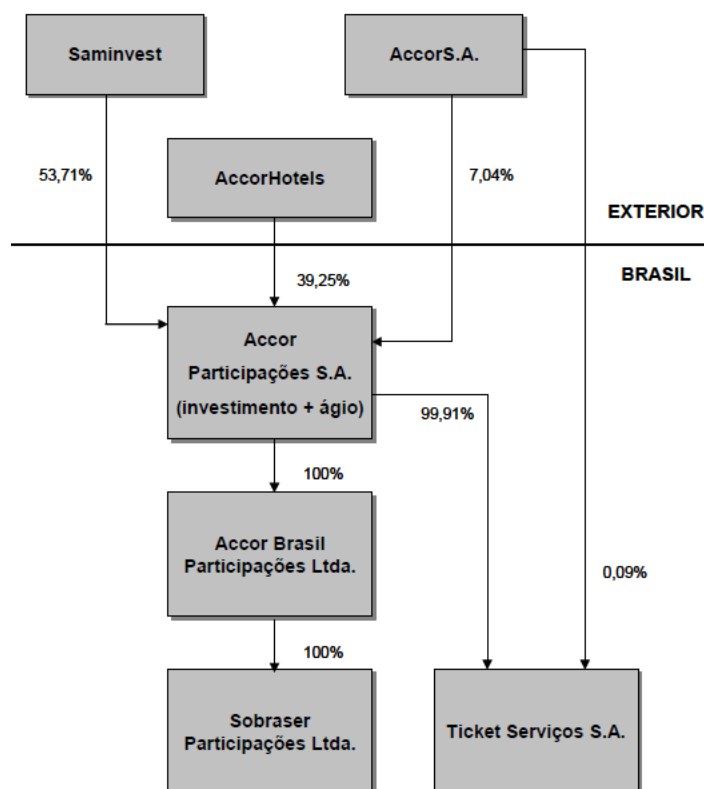
Após a aquisição da integralidade das ações das empresas *Cia. Sinal* e *Sinal*, a *Accor Participações S/A* ainda adquiriu outras participações societárias, em empresas atuantes em outros segmentos, de forma que a estrutura societária do grupo passou a ter o seguinte desenho:



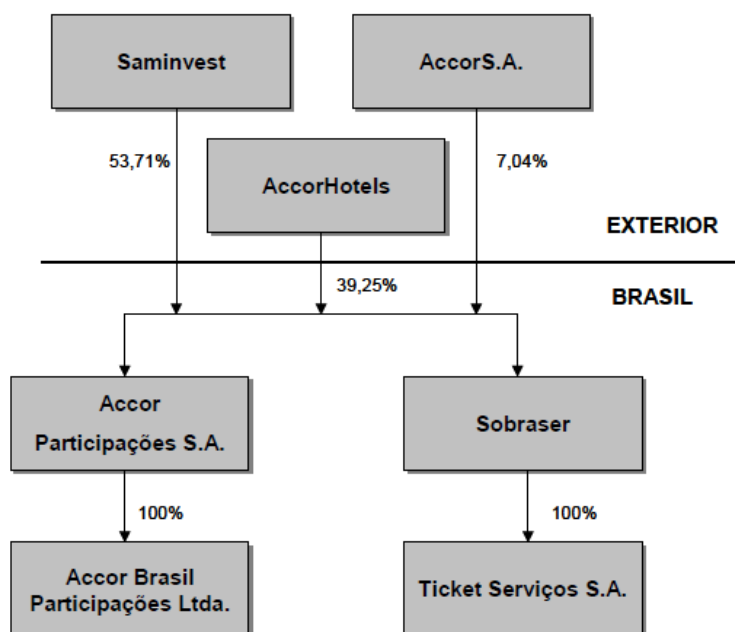
Em 30/03/2007, a *Cia. Sinal* incorporou a *Sinal* e, ato contínuo, foi incorporada pela *Accor Participações S/A*. Estas operações societárias, que resultaram na estrutura a seguir delineada, a tornaram controladora direta da recorrente, com quase a totalidade de suas ações, tendo em vista que a *Cia. Sinal* e *Sinal* participavam, direta ou indiretamente, do seu capital social. Veja-se:



Em seguida foram constituídas duas novas empresas (*Accor Brasil Participações Ltda.* e *Sobraser*), passando a primeira a controlar diretamente a segunda, como se vê abaixo:



Foi então que, em 10/08/2007, a *Accor Brasil Participações* foi cindida parcialmente, com versão de parcela de seu patrimônio, qual seja, o investimento devido na recorrente e o respectivo ágio, para a *Sobraser*, conforme evidencia a seguinte ilustração:



Finalmente, a *Sobraser* foi incorporada pela recorrente, que passou a amortizar fiscalmente o referido ágio.

Nesse contexto, e de acordo com o TVF (fls. 1.106/1.147):

(...)

2 - Descrição dos fatos

O cerne desta fiscalização trata da análise da incorporação pela Ticket Serviços S.A. de sua controladora SOBRASER PARTICIPAÇÕES LTDA - CNPJ nº 08.767.306/0001-80, que ocorreu em 20/08/2007. Em sua única DIPJ apresentada (de evento especial), ND 1456120, a Sobraser declarou ágio de R\$ 360.523.377,70, sendo que esta empresa foi constituída em 17/04/2007 e incorporada em 20/08/2007. A partir de setembro de 2007, esse ágio passou a ser amortizado na razão de 1/60 pela Ticket Serviços S.A.

Com fundamento nos documentos e esclarecimentos que foram apresentados nesta fiscalização, bem como em documentos extraídos do Processo Administrativo Fiscal (PAF) nº 16561.720.040/2011-17 - os quais instruíram auto de infração previamente lavrado referente a anos-calendário anteriores (setembro a dezembro/2007, 2008, 2009 e 2010), os fatos que guardam conexão com a infração aqui apurada serão cronologicamente expostos a seguir.

(...)

Os fatos que ocorreram na reestruturação societária que envolveu a fiscalizada resumem-se a seguir: a Accor Participações S.A. que detinha 99,91% das ações da Ticket Serviços S.A., acrescido do ágio oriundo da aquisição das ações dos grupos Brascan e Espírito Santo, transferiu, após cisão parcial, esse investimento juntamente com o ágio para a empresa Sobraser Participações Ltda e após dez dias, esta foi incorporada pela controlada Ticket. A fiscalizada passou a amortizar o ágio recebido na incorporação da Sobraser no valor de R\$ 360.523.377,70 em parcelas de 1/60 ao mês, reduzindo os montantes devidos de IRPJ e CSLL.

Tanto na DIPJ, quanto na contabilidade da Sobraser Participações Ltda, os únicos registros são: a integralização/aumento de capital, constituição de provisão de ágio e apuração de prejuízo da empresa. A sua duração resumiu-se apenas de abril de 2007 até

o mês de agosto do mesmo ano, quando foi extinta (incorporada pela Ticket Serviços S.A.).

A Sobraser Participações Ltda foi criada em abril de 2007 com capital de apenas R\$ 1.000,00. No curto espaço de quatro meses, em 10/08/2007, com o evento da cisão parcial da Accor Participações S.A., a Sobraser passou a deter todas as ações da Ticket, acrescida do ágio da Accor Part, passando a ter em seu capital social a quantia de R\$ 450.316.522,02. E dez dias depois, foi incorporada e extinta em 20/08/2007. Esta sociedade teve duração efêmera, em pouco tempo o seu capital, que inicialmente era de R\$ 1.000,00, passou ao montante de R\$ 450.316.522,02, acrescido do ágio procedente da Accor Participações S.A. Este ágio foi transferido entre empresas do mesmo grupo, pois a Accor Part sempre manteve o controle sobre a Ticket Serviços S.A., como verifica-se nos organogramas de 1 a 6.

De acordo com a Ticket, a criação da Sobraser e da Accor Brasil Part foi exigida pelo Bacen, pois havia intenção de transformar a Ticket em instituição financeira e esta deveria ser controlada por uma holding exclusiva. Contudo, independentemente da exigência do Banco Central do Brasil, foi criada uma empresa-veículo que transferiu o ágio para a Ticket.

O tributarista Marco Aurélio Greco, em seu livro Planejamento Tributário, Dialética, 2ª edição, no capítulo XVII - das Operações Preocupante, apresenta o seguinte texto no item 2:

(...)

O autor recomenda que sejam analisados o antes e o depois, e o elemento tempo.

No presente caso, o antes representava o controle de quase 100% da Ticket pela Accor Participações S.A. e esta é controlada por empresas domiciliadas no exterior (Saminvest, Accor Hotels Belgium e Accor S.A.). O depois continua com a Accor Participações S.A. controlando a Ticket, mesmo indiretamente, por meio da Accor Brasil Part. Ltda. O capital da fiscalizada permaneceu o mesmo durante todo esse tempo, mas após a incorporação da Sobraser, a Ticket passou a se beneficiar da dedutibilidade do ágio vindo da Sobraser, conforme inciso III do artigo 386, RIR/1999.

O tempo é representado pela curta existência da Sobraser, que foi criada em abril de 2007 com capital social de apenas R\$ 1.000,00 e que recebeu ações do investimento da Ticket adicionado do ágio e foi extinta por incorporação pela Ticket em agosto do mesmo ano.

Marco Aurélio Greco destaca em seu livro Planejamento Tributário. S.Paulo, Dialética, 2008, que "a criação de uma pessoa jurídica tem sentido na medida em que corresponda à vestimenta jurídica de determinado empreendimento econômico ou profissional." Na pessoa jurídica, o elemento relevante não é apenas a sua existência formal. A ideia da empresa é o núcleo a ser investigado.

O artigo 981 da Lei nº 10.406/2002 - Código Civil (CC), dispõe que celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e para partilhar, entre si, os resultados obtidos, podendo realizar atividades de um ou mais negócios determinados.

Por sua vez, o artigo 982 do CC reza que, salvo as exceções expressas, considera-se empresária a sociedade que tem por objeto o exercício de atividade própria de empresário sujeito a registro.

Deste modo, a finalidade de uma empresa é a realização de negócios que caracterizam o exercício de atividade econômica. No caso específico da sociedade empresária, pelo teor do art. 966 do CC, considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços. Portanto, a atividade econômica é materializada pela produção e circulação de bens e serviços mediante organização de fatores de produção (capital, trabalho, matéria-prima, etc).

A formação de ambas as sociedades, empresária e simples, está adstrita ao ânimo do exercício de atividade econômica, e se este não existir fica caracterizada a ausência de propósito societário, não originando, assim, a motivação para a própria celebração do contrato de sociedade. Subsidiariamente, neste caso, deve-se ponderar que não haveria nem mesmo quaisquer resultados a serem partilhados.

Este mesmo autor acima citado prossegue indicando a existência de empresa veículo ou de passagem, que é uma pessoa jurídica criada apenas para servir de canal de passagem de um patrimônio ou de dinheiro, sem que tenha efetivamente outra função dentro do contexto. É uma operação que serve apenas para transmitir um patrimônio ou um determinado recurso. Também é citada a sociedade efêmera ou de curta duração, que nasce para ser extinta logo após o cumprimento de seu papel em determinada operação.

A Sobraser Participações Ltda encaixa-se perfeitamente neste conceito, pois foi constituída apenas para transferir o ágio para a fiscalizada. Não havia propósito negocial ou fundamento econômico na criação desta sociedade. Havia sim, a causa da economia fiscal.

Se o ágio permanecesse na Accor Participações S.A. não haveria previsão legal para a sua amortização tributária, pois faz parte do valor de aquisição que é composto pelo valor do patrimônio mais o ágio, de acordo com o artigo 385 do RIR/1999.

A constituição de empresa-veículo foi o artifício usado na reorganização societária exposta nesta fiscalização, a fim de aproveitar de amortização do ágio para deduzir base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

6 - Qualificação da multa de ofício

(...)

As peças probatórias revelam que a principal conduta adotada foi a de impedir, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador, excluir ou modificar suas características essenciais, de modo a reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, tendo como resultado, a falta de pagamento destes tributos, em montantes proporcionais ao ágio amortizado, transferido para a fiscalizada por meio de empresa veículo criada exclusivamente para essa finalidade.

É visível a intenção de impedir a ocorrência do fato gerador e de excluir ou modificar suas características essenciais, para livrar a fiscalizada do IRPJ e da CSLL, conforme conclui-se dos seguintes fatos:

- 1- Criação e utilização da Sobraser Participações Ltda como empresa-veículo, de curtíssima duração, cuja finalidade foi somente transportar o ágio para a Ticket Serviços S.A.;
- 2- Operações de cisão, subscrição e integralização de capital e incorporação reversa da Sobraser foram realizadas num período de apenas dez dias;
- 3- A Sobraser nunca teve funcionário ou empregados- conforme ficha 58A – outras informações da DIPJ ND 1456120 da Sobraser Participações LTDA, bem como pesquisa na GFIP e DIRE;
- 4- A Sobraser (empresa-veículo) foi extinta por incorporação, logo após cumprida a sua função, ou seja, transportar o ágio para a Ticket;
- 5- As pessoas jurídicas envolvidas nestas operações possuíam sócios em comum e eram controladas ou controladoras umas das outras;
- 6- O grupo Accor (Saminvest, Accor Hotels Belgium e Accor S.A.) sempre esteve no controle durante toda a reorganização descrita no presente termo;
- 7- A cisão parcial da Accor Participações S.A. visou justamente transferir a parte do seu patrimônio constituído pelas ações da Ticket Serviços S.A., acrescido do ágio, para a empresa veículo Sobraser;
- 8- Todas as pessoas jurídicas envolvidas possuíam representantes legais ou administradores comuns;

9- A Ticket Serviços S.A. era controlada pela Accor Participações S.A. antes do início das operações e, ao final, continuou sendo controlada por ela, mesmo que indiretamente através da Accor Brasil Participações Ltda;

10 - Não se verifica nos livros de apuração do lucro real apresentado, ano-calendário de 2011, o controle na Parte B do ágio que está sendo amortizado.

A arquitetura do esquema que se desenhou, apesar de aparente legalidade com a formalização e com o registro de atos em órgãos apropriados deve ser vista como causa planejada para turvar a visão do Fisco, impedindo-o de ter conhecimento da redução indevida das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Isso fica evidente quando a empresa contabiliza o ágio e uma conta redutora desse ágio de forma a não serem informadas no balanço patrimonial e nas apurações de resultado da DIPJ. O valor do ágio amortizado, no ano-calendário de 2011, está excluído na apuração do lucro real dentro dos ajustes do RTT, que pode ser visualizado após uma análise mais atenta ao se requisitar o FCont junto ao SPED.

Houve aparatos engenhosos criados para sustentar a inocorrência do fato gerador, foi necessário obliterar as possibilidades de avaliação da capacidade contributiva por parte da autoridade fazendária, induzindo-a a vislumbrar que as operações realizadas eram todas regulares e não tinham finalidade ilícita.

Está claro que ocorreu abuso de direito por parte das sociedades envolvidas, seja pela manifesta ausência de propósito negocial, seja pela artificialidade dos negócios realizados. A operação de incorporação reversa, não teria sido praticada se não fosse a possibilidade de usufruir o benefício fiscal. Deste modo, não há qualquer fundamento econômico a justificar as operações sob análise, ocorridas dentro do mesmo grupo econômico.

Conclui-se que o objetivo de toda essa reestruturação societária foi a obtenção de benefício fiscal, reduzindo indevidamente o montante dos impostos e contribuições devidas. Não há dúvida de aqui agiu intencionalmente, justificando a qualificação da multa no lançamento de ofício, aplicada na proporção de 150% dos tributos devidos, de acordo com a Lei nº 9.430/1996, art 44, § 1º.

Após apresentação de impugnação (fls. 1.412/1.458), acordaram os membros da 3ª Turma da DRJ/REC, *por unanimidade de votos, considerar procedente em parte a impugnação, para manter o crédito nos valores principais, que devem ser exigidos com a aplicação de multa, no percentual de 75%* (fls. 1.675/1.696). Houve recurso de ofício contra a redução da penalidade.

A Recorrente, por sua vez, interpôs recurso voluntário (fls. 1.708/1.748). Reitera as razões da peça impugnatória e rebate determinados pontos da decisão de primeiro grau.

Tramitado o feito, a Turma Julgadora *a quo*, por intermédio do referido Acórdão nº **1402-003.263** (fls. 1.773/1.808), deu provimento ao recurso de ofício, restabelecendo a multa qualificada e negou provimento ao recurso voluntário.

Intimada dessa decisão, a contribuinte opôs embargos de declaração (fls. 1.825/1.836), sustentando existir vícios de *omissão* e *contradição*. Em suas palavras:

Como se vê, no momento da incorporação de Cia. Sinal de Participações e Sinal Participações, as adquiridas, por Accor Participações, a adquirente, nasceu o direito à amortização do ágio apurado quando da aquisição dessas empresas, nos termos dos art. 7º e 8º da Lei n. 9532.

Nesse cenário, a posterior reorganização societária que culminou na incorporação da Sobraser pela ora embargante, e a consequente amortização do referido ágio, seria irrelevante para fins de verificar a validade das amortizações do ágio em questão. Isso porque - repita-se - o direito à dedutibilidade da amortização do ágio apurado na

aquisição da Cia Sinal de Participações e da Sinal Participações já havia sido adquirido com a incorporação dessas duas empresas pela Accor Participações.

É nesse momento que se verifica a confusão patrimonial entre investidora e investida, reputada imprescindível para autorização da amortização do ágio pelo voto vencedor da decisão embargada.

A despeito disso, o acórdão embargado incorreu em omissão sobre esse ponto, não tendo se manifestado sobre o fato de o direito à amortização do ágio, nos termos dos art. 7º e 8º da Lei n. 9532, ter nascido quando da incorporação de Cia. Sinal de Participações, que havia incorporado Sinal Participações, por Accor Participações. Faz-se de rigor o conhecimento e acolhimento dos presentes embargos, para que a decisão se manifeste acerca do nascimento do direito à amortização do ágio, no momento da incorporação de Cia. Sinal de Participações e Sinal Participações por Accor Participações.

Além disso, apesar de ter consignado expressamente que a Accor Participações adquiriu as ações de Cia. Sinal de Participações e Sinal Participações e nessa operação apurou ágio, em seguida o voto condutor do v. acórdão embargado afirma que a Ticket seria a investida, incorrendo em evidente contradição. Confira-se

(...)

A contradição em questão deve ser corrigida, para que os fatos fiquem devidamente consignados na decisão recorrida, o que acarretará, por decorrência lógica, a autorização da amortização do ágio em questão, tendo em vista que o requisito reputado como necessário pela decisão embargada, qual seja, a confusão patrimonial entre investidora e investida, foi devidamente preenchido, no momento da incorporação de Cia. Sinal de Participações (que já havia incorporado Sinal Participações) por Accor Participações, aspecto reconhecido pela própria decisão.

(...)

Despacho de fls. 1.842/1.855 não admitiu os embargos.

Em seguida a empresa apresentou o recurso especial (fls. 1.867/1.920), tendo sido este admitido nos seguintes termos (fls. 2.038/2.041):

(...)

5. Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente **logrou êxito** em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado, por matéria recorrida (destaques do original transcrito):

(1) “dedutibilidade, para fins fiscais, das quotas de amortização de ágio”

(...)

6. Com relação a essa primeira matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

7. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *a amortização do ágio [...] não pode prevalecer quando, para sua configuração, é utilizada empresa veículo e inexistente a extinção do investimento em razão da absorção do patrimônio da investidora pela investida, ou vice-versa., os acórdãos paradigmas apontados* (Acórdãos nºs 9101-003.609, de 2018, e 1301-002.434, de 2017) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *é legítima a transferência do investimento com ágio, notadamente quando existentes restrições societárias e regulatórias que orientaram a criação de empresa “veículo” (primeiro acórdão paradigma) e que o uso de empresa veículo e de incorporação reversa, por si sós, não invalidam as operações societárias que transferiram o ágio da investidora original para a empresa investida, estando*

diretamente vinculadas ideologicamente a um propósito negocial (segundo acórdão paradigma).

(2) “qualificação da multa de ofício aplicada”

(...)

8. No que se refere a essa segunda matéria, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

9. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *todo o procedimento, especialmente a utilização de empresa veículo com o fim único de permitir o direcionamento de um ágio [...] estampou um evidente intuito para, inelutavelmente, impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento, ou mesmo seu conhecimento pela Fiscalização*, o **acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 1101-000.936, de 2013) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que *existindo ágio pago em regular aquisição de investimento entre empresas privadas, a interpretação equivocada do sujeito passivo acerca da possibilidade de sua amortização não é suficiente para a qualificação da penalidade aplicável aos tributos que deixaram de ser recolhidos em razão da amortização daquele valor, ou seja, o grupo empresarial buscou usufruir do que entendia ser um benefício fiscal, constituindo empresa veículo para, a partir dela, formalizar uma incorporação que não realizou o objetivo final da lei, qual seja, a união patrimonial entre investida e investidora*.

10. Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização das divergências de interpretação suscitadas**.

11. Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROPONHO seja **ADMITIDO** o Recurso Especial interposto.

Chamada a se manifestar, a PGFN ofereceu contrarrazões (fls. 2.043/2.066). Não questiona o conhecimento recursal e, no mérito, pugna pela manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo.

Passa-se a análise do cumprimento dos demais requisitos para o seu conhecimento, levando em conta os pressupostos previstos no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015) e do qual transcrevo parcialmente:

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

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

(...)

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

Como se nota, compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara ou turma do CARF objetivando, assim, implementar a almejada “segurança jurídica” na aplicação da lei tributária.

O termo “especial” no recurso submetido à CSRF não foi colocado “à toa”, afinal trata-se de uma espécie recursal específica, mais restrita do ponto de vista processual e dirigida a um Tribunal Superior que não deve ser confundido com uma “terceira instância” justamente porque possui função institucional de uniformizar a jurisprudência administrativa.

É exatamente em razão dessa finalidade típica que o principal pressuposto para conhecimento do recurso especial é a demonstração cabal, por parte da recorrente, da efetiva existência de *divergência de interpretação da legislação tributária entre o acórdão recorrido e o(s) paradigma(s)*.

Consolidou-se, nesse contexto, que a comprovação do dissídio jurisprudencial está condicionada à existência de **similitude fática** das questões enfrentadas pelos arestos indicados e a **dissonância nas soluções jurídicas** encontrada pelos acórdão enfrentados.

É imprescindível, assim, sob pena de não conhecimento do recurso especial, que sobre uma base fática equivalente (ou seja, que seja efetivamente comparável), julgadores que compõem Colegiados distintos do CARF tenham proferido decisões conflitantes sobre uma mesma matéria.

Como, aliás, já restou assentado pelo Pleno da CSRF¹, “a *divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles*”.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli², “a *similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, incorrente, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal*”.

Na prática, um bom exercício para se certificar da efetiva existência de *divergência jurisprudencial* consiste em aferir se, diante do confronto entre a decisão recorrida e o(s) paradigma(s), o Julgador consegue criar a convicção de que o racional empregado na decisão tomada como *paradigma* realmente teria o potencial de reformar o acórdão recorrido, caso a matéria fosse submetida àquele outro Colegiado.

Caso, todavia, se entenda que o alegado *paradigma* não seja apto a evidenciar uma solução jurídica distinta da que foi dada pela decisão recorrida - e isso costuma ocorrer justamente na hipótese de comparação de decisões que, embora analisando uma *mesma matéria*,

¹ CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

² EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

apontam soluções jurídicas diversas em função de circunstâncias fáticas dessemelhantes, e não de posição hermenêutica antagônica propriamente dita -, não há que se falar em dissídio a ser dirimido nessa Instância Especial.

Feitas essas considerações, passaremos a analisar cada uma das divergências admitidas previamente.

Dedutibilidade, para fins fiscais, das quotas de amortização de ágio

Do voto condutor do acórdão ora recorrido extrai-se o quanto segue:

(...)

Nesse cenário, indubitável que houve a operação de aquisição (investimento) e que nesta operação existiu ágio pago (R\$ 360.523.377,70 – TVF – fls. 1107).

De outro lado, igualmente incontroverso que referida mais valia patrimonial representada pelo ágio foi EFETIVAMENTE suportada financeira e economicamente pela **Accor Participações S/A**, controladora da recorrente (Ticket).

Pois bem, segundo o libelo acusatório (fotografia acima) em **01/12/2006**, a **Accor Participações S/A**, adquiriu a Cia. Sinal de Participações e a Sinal Participações S.A., contabilizando o investimento por equivalência patrimonial, reconhecendo o ágio pago na aquisição, fundamentando-o na expectativa de rentabilidade futura e, a partir daí, em uma sucessão de eventos findada em **20/08/2007** e que não atingiu um ano (na verdade, 8 meses e 20 dias), levou a que este ágio de R\$ 360 milhões fosse usufruído por quem por ele NÃO PAGOU, no caso a **Ticket Serviços S/A**, tudo isso engendrado por meio de criação e extinção de pessoas jurídicas efêmeras (de prateleira, veículo) que serviram de duto condutor para irrigar a mais valia para a recorrente.

Em contraparte, a recorrente tece longo assentamento no qual alinhava dentre os seus argumentos que: 1. as empresas efêmeras não seriam “veículos”, mas de propósito negocial; 2. seriam imprescindíveis para “centralizar o controle no grupo Accor, extinguindo-se a participação dos grupos Espírito Santo e Brascan”; 3. fariam parte do planejamento que iria permitir que a Ticket se transformasse em instituição financeira; 4. evitariam entraves burocráticos na órbita societária” e, 5. o mais importante, iriam “possibilitar a amortização do ágio apurado no âmbito do Programa de Desestatização do Governo Federal, que teria sido “o principal motivo” para a edição dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997”.

Pois bem, excetuados casos pontuais, desde o julgamento do processo nº 16561.720026/2011-13 (“Caso Bunge” – acórdão nº 1402-001.460), com a redação do voto vencedor do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, esta turma, com outra composição e por voto de qualidade, passou a adotar o posicionamento de que, 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.

Naquela situação, como nesta, houve indiscutível utilização de empresa veículo, restando ver, i) em que ela afetou a operação no que tange aos reflexos tributários e, ii) por quê foi criada e utilizada.

A resposta, muito mais que no formalismo dos contratos e convenções firmados entre as partes envolvidas ou seus registros nos órgãos pertinentes, deve ser buscada no contexto em que inserida a empresa veículo e sua participação, mesmo porque, nas discussões sobre planejamento tributário, o foco não se situa na compreensão da hipótese de incidência da norma tributária, mas, sobretudo, na qualificação dos fatos jurídicos, linha preconizada no Estatuto Civil (“nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciadas do que ao sentido literal da linguagem”).

Neste cenário, imperativo se tragam novamente as circunstâncias que envolveram a operação, os atos praticados por seus partícipes e a sequência cronológica dos fatos para aferir se a presença da empresa veículo se fazia necessária para que as operações viessem a se viabilizar ou se, contrariamente, com sua não presença, as negociações inexisteriam.

Deveras, entre a data da assinatura da aquisição feita pela **Accor Participações S/A** das pessoas jurídicas Cia. Sinal de Participações e a Sinal Participações S.A (01/12/2006) quando exsurgiu o ágio e a incorporação da Sobraser pela **Ticket** em 20/08/2007 (lembrando que a Sobraser era a empresa veículo que, mesmo nada tendo a ver com o ágio inicialmente surgido era quem, mediante sequencial e rápida peregrinação, detinha tal ágio) transcorreram pouco mais de 8 (oito) meses, tempo que, embora não extenso, a princípio não justificaria, salvo se cumulado com outros fatos, eventual descaracterização da operação pelo Fisco.

Todavia, há nos autos outros fatos e eventos que não podem ser desconsiderados.

O primeiro deles, a indesmentível presença de empresa “veículo”, expressão que, mais que um estereótipo, exsurge por sinais bem definidos e que estão retratados abundantemente nos autos.

Depois, independentemente de maiores digressões de cunho jurídico ou societário, é vero que o ágio surgido pela venda da participação societária da Cia. Sinal de Participações e da Sinal Participações S.A estava legitimamente vinculado a quem, de fato e de direito, pagou pela sua aquisição, no caso, sem nenhuma dúvida, a **Accor Participações S/A**.

Nessa linha, imperioso se verifique **como** este ágio (que não foi pago nem suportado pela **Ticket**), pôde ser **por ela** contabilizado e, MAIS QUE ISSO, servir de “base” para se deduzir, à razão de 1/60, as bases imponíveis de IRPJ e de CSLL.

Veja-se o quadro societário ANTES e DEPOIS dos eventos societários:

(...)

Flagrante que, APÓS TODOS OS EVENTOS SOCIETÁRIOS, a recorrente, **Ticket Serviços S/A** permaneceu submetida ao controle de **Accor Participações** (que foi quem pagou o investimento e o ágio no momento da aquisição das participações societárias que os Grupos Brascan e Espírito Santo detinham na referida empresa Ticket Serviços S/A.)

Em outras palavras, enquanto a **Accor Participações** suportou o ágio, quem efetivamente o aproveitou sob o ângulo fiscal, depois de uma série de eventos societários formais, foi a **Ticket Serviços S/A**, sua controlada!

No cenário claramente estampado e incontroverso independentemente de maiores digressões de cunho jurídico ou societário, é indesmentível que o ágio surgido em função da venda das participações societárias que as empresas Cia. Sinal de Participações e a Sinal Participações S.A detinham na **Ticket** foi suportado pela **Accor Participações S/A** que dele poderia fazer uso para fins fiscais. Não a recorrente, **Ticket**.

E, repete-se a indagação: por que o ágio, assumido pela **Accor Participações S/A** passou a ser utilizado por terceiro, no caso a **Ticket**?

Justamente em razão da incontestada engenharia societária levada a efeito em pouco mais de 8 meses que permitiu, FORMALMENTE, que o ágio de titularidade de quem efetivamente por ele pagou (**Accor Participações S/A**) passasse a ser usufruído pela **Ticket**, tudo isso construído no interregno temporal iniciado em 01/12/2006 e finalizado em 20/08/2007, mediante o subterfúgio de incluir no meio das operações, empresas veículos de efêmera existência, criadas e extintas após consumados os motivos que exigiram suas presenças e absolutamente desnecessárias, ainda que, sob o ângulo formal, “regulares”.

Em outro dizer, olhando-se os fatos SÓ sob a ótica da regularidade, os eventos societários sucessivos foram lícitos.

Mas, um olhar mais atento e perspicaz mostra outro quadro, que o Professor Marco Aurélio Greco (in Planejamento Tributário, 2ª Edição, Dialética, pg. 123), brilhantemente sintetizou: *"A questão fundamental é saber como devemos enxergar a realidade, pois ela comporta mais de uma perspectiva. Pode ser vista fotograficamente, quadro a quadro, e com isto chegaremos a uma conclusão positiva ou negativa em relação a cada quadro isolado. Mas também pode ser vista cinematograficamente, vale dizer, o filme inteiro. Qual das perspectivas adotar? Normalmente só sabemos qual é a história quando chegamos ao final, só no final entendemos o significado real de tudo o que aconteceu. Esta é uma pergunta-chave porque fotograficamente determinada opção pode ser plenamente protegida e até mesmo querida pelo ordenamento jurídico, mas da perspectiva do filme ela pode aparecer como instrumento para um planejamento inaceitável"*.

Nessa linha, as alegações ou justificativas da recorrente de que *"a forma adotada, as empresas não eram veículos, mas de propósito negocial, o negócio não seria realizado sem a presença delas, o motivo foi evitar entraves burocráticos, sua criação deu-se no contexto da reestruturação societária aventada pelo grupo Accor, ou possibilitar a amortização do ágio apurado no âmbito do Programa de Desestatização do Governo Federal"* soam como meras argumentações que apenas acobertam a real motivação: **permitir que o ágio fosse aproveitado pela recorrente que, repita-se, por ele não pagou e que não poderia amortizar um investimento que nunca fez!**

Em resumo, **quem efetivamente** poderia amortizar o ágio, **Accor Participações S/A**, preferiu não fazê-lo (seja lá pelo motivo que foi, talvez por não ter receita tributável ou lucro, talvez por ter prejuízo); em outra banda, **quem**, realmente **o utilizou** (certamente por ter lucro) – **Ticket não poderia tê-lo feito**.

(...)

Ora, no caso aqui tratado, é de todo evidente que a operação foi articulada por quem, direta ou indiretamente, controlava o capital das empresas envolvidas, criando, FORMALMENTE, uma situação que se enquadrasse na possibilidade de deduzir despesas de amortização de ágio, advinda com a publicação da Lei nº 9.532/97.

A sucessão dos atos, a proximidade temporal entre eles e a extinção da empresa por incorporação revelam que nunca houve a intenção real de constituir uma empresa (Sobraser, com vida de apenas quatro meses – constituída em 12/04/2007 e extinta em 20/08/2007) que viesse efetivamente a operar segundo seu objetivo social, **mas sim de criar uma sociedade efêmera, de passagem, que possibilitasse um registro de ágio a ser amortizado por empresa do grupo**.

Certo que a recorrente contrapõe-se ferozmente a estas conclusões, porém, em que pese a escorregia dissertação e a elogiável concatenação lógica dos argumentos feita pela recorrente, penso que os fatos reais demonstram exatamente o inverso do ocorrido em sua peça recursal.

De fato, a complexa operação engendrada não pode ser tomada esparsamente, mas, como um todo e, neste contexto, indubitável, que quem pagou pelo ágio não o aproveitou fiscalmente e quem não pagou, acabou indevidamente por fazê-lo.

Não se olvide que a aquisição de um investimento, assim como de qualquer bem ou direito, deve sempre importar o dispêndio de um gasto (econômico ou patrimonial) pelo adquirente e o respectivo ganho (também econômico ou patrimonial) auferido pelo alienante. Sem essa troca de riquezas e da titularidade do investimento, não há que se falar em aquisição, e, como consequência, no surgimento de ágio ou deságio.

Ora, indelével: **a Ticket nunca pagou nada pelo investimento e pelo ágio**.

Fica claro, pois, que o papel da Sobraser resumiu-se em servir de instrumento para transferir o ágio antes contabilizado pela **Accor Participações S/A** para a **Ticket** que dele indevidamente se beneficiou (art. 386, III, RIR/99), valendo lembrar que, caso o ágio permanecesse na **Accor Participações S/A** não haveria previsão legal para a sua dedução, pois fazia parte do valor de aquisição (art. 385 do RIR/99).

Portanto, a utilização da via indireta (constituição de empresa veículo) **teve como único objetivo contornar a restrição da legislação tributária** para operacionalizar a amortização do ágio originalmente registrado na companhia que realizou o investimento, buscando, assim, os benefícios fiscais de se pagar menos tributos.

Para finalizar cabe uma pergunta capital: em quê a presença da Sobraser (empresa veículo, formalmente constituída e de efêmera existência) se fez necessária neste conjunto de operações societárias?

Certamente não foi para permitir que a **Accor Participações S/A** controladora majoritária da Ticket Serviços S.A., adquirisse o controle acionário da Cia. Sinal de Participações e a Sinal Participações S.A. (com ágio), pois para isso, i) a empresa veículo sequer tinha nascido e, ii) o negócio exigia vultosos valores que a Sobraser, ainda que já tivesse sido criada, não possuía.

Portanto, a resposta, ainda que contra o entendimento da recorrente, é uma só: **permitir que, após a fascinante engenharia de eventos sucessórios havidos em pouco mais 8 meses, o ágio pudesse ser fiscalmente aproveitado pela Ticket, que por ele NUNCA PAGOU.**

Esta constatação já seria suficiente para robustecer o trabalho fiscal e manter os lançamentos.

Há mais, porém.

Não se pode olvidar que, para se aceitar seja o ágio dedutível, mais que comprovada a aquisição de uma empresa por outra, é **necessária a confusão patrimonial e a perda do investimento adquirido.**

Em outro dizer, é imprescindível que a **“mais valia” contabilizada tenha sido efetivamente suportada por alguma das pessoas que participa da confusão patrimonial. O real investidor, portanto, deve se confundir com o seu investimento.** Em outras palavras, no caso de uma incorporação, para que o ágio registrado possa ter a sua amortização deduzida 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, ou ser incorporada por ele. O ágio deve, portanto, 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 com o investimento que lhe deu causa

Diga-se, para ter direito à amortização com efeitos fiscais, necessária a extinção do investimento adquirido com ágio. Ou seja, a adquirente (**Accor Participações S/A**) deveria incorporar ou ser incorporada pela investida (**Ticket Serviços S/A**), a teor dos artigos 385 e 386, do RIR/1999.

Esse evento – crucial, nevrálgico e indispensável – simplesmente inexistiu.

Ora, regra geral, sabe-se, as contrapartidas da amortização de ágio não são dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL. A exceção é possível (1/60/mês) **se e quando** houver absorção de patrimônio em virtude de incorporação, fusão ou cisão, em que haja participação societária adquirida com ágio fundamentado em rentabilidade de exercícios futuros; o que ocorre também quando a empresa incorporada, fusionada ou cindida é a detentora da participação societária (incorporação reversa).

Por meio dessa exceção, a Lei nº 9.532/1997 autoriza a redução dos tributos a serem recolhidos uma vez que considera que o investimento antes realizado pela pessoa jurídica foi extinto com a incorporação, fusão ou cisão patrimonial realizada com a sua controlada (o próprio investimento).

(...)

Portanto, para gozar da dedutibilidade preconizada no artigo 386 do RIR/99, não basta a simples incorporação da pessoa jurídica. Entre as condições e requisitos previstos, é necessário que haja a absorção de investimento.

(...)

Por decorrência, a premissa para que a amortização do ágio por rentabilidade seja possível é que ocorra a extinção do investimento em razão da absorção do patrimônio da investidora pela investida, ou vice-versa, a teor do disposto no artigo 386, e seu inciso III, do RIR/99.

Não tendo isso ocorrido, a dedutibilidade pretendida se esvai.

Pelo exposto, em relação ao IRPJ, NEGOU PROVIMENTO ao recurso voluntário.

Como se vê, a glosa restou mantida ante o entendimento de que a **transferência de ágio** para uma *empresa veículo* (Sobraser), que nada pagou pelo investimento, que foi constituída em momento posterior à aquisição e que ainda foi considerada nas razões de decidir como desnecessária para a aquisição, descumpriria a norma de dedutibilidade veiculada pela Lei nº 9.532/97.

Tal, então, como foi motivada, e considerando ainda a negativa de acolhimento dos embargos de declaração opostos pela contribuinte, verifica-se que a tese vencedora se concentrou exclusivamente na impossibilidade de transferência de ágio para empresa veículo cuja necessidade restou afastada, além da ausência de confusão patrimonial entre a *real adquirente* e a empresa considerada *investida*.

Pois bem.

Da ementa do *primeiro paradigma* (Acórdão nº **9101-003.609**) extrai-se que:

ÁGIO TRANSFERIDO. EMPRESA VEÍCULO. DEDUTIBILIDADE.

É legítima a transferência do investimento com ágio, notadamente quando existentes restrições societárias e regulatórias que orientaram a criação de empresa veículo.

E do voto condutor transcrevo as seguintes passagens:

(...)

Adoto as razões do acórdão recorrido, acima colacionado, para confirmar a legitimidade do ágio tratado nos autos, sem que se vislumbre artificialidade na criação das empresas acima citadas.

Acrescento às razões de decidir que no caso dos autos havia imposições da CVM e ANEEL que justificam - por questões societárias e regulatórias - a organização societária da forma procedida, isto é, a existência da "empresa veículo". O artigo 15, da Instrução 319 da CVM atesta que haveria "abuso" do poder de controle caso o contribuinte não constituísse a "empresa veículo" em discussão nestes autos:

(...)

Nesse sentido, é o parecer do Dr. Antonio Ganin acostado aos autos pelo contribuinte, explicitando as razões extrafiscais que justificaram a reorganização societária efetuada pela contribuinte:

A operação pretendida pela Receita Federal do Brasil (RFB), pela qual a controlada CTEEP incorpora a ISA Capital do Brasil, encontra dois impedimentos para sua realização. O primeiro de ordem societária, pois a operação da forma pretendida pela RFB caracterizaria ato abusivo do poder de controle por parte da CTEEP, conforme previsto no art. 15 da Instrução CVM nº 319/1999, o que seria considerado infração grave para os efeitos do § 3º, do art. 11, da Lei nº 6.385/1976, conforme disposto no art. 17, dessa Instrução CVM. O segundo de ordem regulatória, pois, conforme já exposto, a ANEEL não aceitaria que a dívida da controladora, contraída justamente para a aquisição da controlada, fizesse parte do acervo líquido a ser vertido para a CTEEP por meio da incorporação de sua controladora, trazendo para a concessionária de serviço público de energia elétrica uma dívida que é do acionista.

A esse respeito, são precisas as considerações do Conselheiro Gerson Macedo Guerra (acórdão **9101-003.362**), em voto vencido - proferido no processo do mesmo contribuinte recentemente julgado que acompanhei àquela ocasião:

(...)

Vê-se, pois, que a incorporação direta da ISA Capital apenas não foi implementada em razão de proibições que o próprio Governo Federal, do qual a RFB faz parte, determinou (normas da CVM e ANEEL). Tais proibições decorreram da impossibilidade de transferência, pela Isa Capital à Contribuinte Recorrente, do forte endividamento decorrente dos recursos captados de terceiros (emissão de dívida no mercado internacional) para a aquisição da Contribuinte Recorrente no processo de privatização. Essas proibições, importa desde já destacar, são o verdadeiro propósito negocial da validade da estrutura implementada pela Contribuinte Recorrente.

Acrescento que é legítima a transferência de ágio em operação societária, fundamentando-se a hipótese no artigo 248, da Lei nº 6.404/1976 e no artigo 20, do Decreto nº 1.598/1976. Desde a original redação, a Lei nº 6.404/1976 obrigava que o investimento adquirido fosse avaliado pelo método de equivalência patrimonial.

Nota-se, assim, que o *primeiro paradigma*, analisando operação de aquisição de participação societária em um contexto de privatização, admitiu a transferência de ágio para empresa veículo ante a *imposições da CVM e ANEEL que justificam - por questões societárias e regulatórias - a organização societária da forma procedida, isto é, a existência da "empresa veículo"*.

Ao contrário, então, desse caso concreto, no qual a dita empresa veículo foi considerada desnecessária na operação, a transferência de ágio no julgado ora comparado foi de fato validada, mas sob circunstância fática distinta, qual seja, a necessidade de constituição de empresa veículo por exigência de normas regulatórias.

Diante, então, dessa especificidade, que serviu como razão de decidir do caso comparado, mas que aqui não se faz presente, descarto o *primeiro paradigma* como hábil a caracterizar a necessária divergência jurisprudencial, até mesmo por não conseguir criar a convicção de que aquele Colegiado reformaria a decisão ora recorrida.

No que diz respeito ao *segundo paradigma* (Acórdão nº **1301-002.434**), cumpre observar que este diz respeito à aquisição de participação societária em empresa brasileira (*Dixie Toga*), por sociedade controladora domiciliada no exterior (*Bemis*), por intermédio de uma *holding* (*Misbe*), que foi considerada empresa veículo e extinta após 3 (três) anos da aquisição via *incorporação reversa*.

Além do *propósito negocial* e seus efeitos na amortização fiscal do ágio, o cerne da discussão lá travada se deu principalmente em torno da legitimidade ou não da dita *internacionalização* ou *nacionalização do ágio*, e não de transferência de ágio propriamente dita.

Nesse sentido, o voto condutor esclarece que:

(...)

A Bemis, é uma empresa fundada nos Estados Unidos, em 1858, produtora de sacos de algodão para grãos e produtos moídos, e desde então vem expandindo e desenvolvendo sua produção e participação no mercado internacional. Assim, em 2004, decidiu adentrar no mercado brasileiro, mediante a aquisição do controle acionário da Dixie Toga S/A, o que ocorreu através da Holding Misbe, em janeiro de 2005, holding esta que foi responsável pela comunicação ao mercado da aquisição do controle da Recorrente, submetida às normas da CVM, bem como em relação às normas relativas aos acionistas minoritários.

Em razão inclusive da grande quantidade de acionistas minoritários, a existência da holding se justificou, já que foi ela que adquiriu as referidas ações. Ademais, em razão das taxas cobradas pelos bancos comerciais para a realização das operações de câmbio, conseguiu reduzir o custo das operações, bem como pelo pagamento em 3/4/2006 do ajuste do preço de aquisição às pessoas físicas, no valor de R\$9.122.400,00, fls. 2.698/2.699.

Dessa forma, mostrou-se que a Misbe teve função ao ser constituída, assim como serviu de porta-voz com a CVM, sendo responsável por todos os atos. Isso tudo por 3 anos.

Isso tudo demonstra que a existência da Misbe não teve o objetivo único, conforme mencionado pela Fiscalização e DRJ, de fraudar o Fisco, com o intuito único de economia tributária.

Portanto, aqui, importante ressaltar e pontuar que a fiscalização entende como válida a origemação do ágio, bem como seu valor. Isso não é de nenhuma forma aqui atacado.

O ponto crucial está criação da empresa Misbe, como empresa-veículo e na sequência de operações societárias, incorporação reversa que levaram o ágio inicial para a ora recorrente, que nos termos da lei passou a deter o direito de amortizá-lo.

(...)

Assim, passemos à análise daquilo que é crucial:

Da Transferência do Investimento - Uso de Empresa Veículo

O que a ora Recorrente adquiriu, de fato, foi um investimento com ágio e não a simples transferência de ágio. E tal fato, nos termos da lei, art. 7º e 8º da Lei 9.532/97, passa a ter a dedutibilidade das amortizações.

Ora, se os investimentos foram transferidos para a Recorrente, assim como os ágios respectivos, verifica-se a confusão patrimonial dos patrimônios das investidas pela investidora, passando o ágio a ser dedutível para fins fiscais.

Importante trazer aqui o contexto que os fatos aqui tratados ocorreram, conforme trazido pelo Recorrente, quais sejam, aquisição pela Bemis do grupo Dixie Toga no Brasil, o processo pelo qual ocorreram as aquisições de todos os seus controladores, inclusive de acionistas minoritários, e a necessidade da existência da Misbe, holding, responsável por toda a organização no Brasil e o relacionamento mantido com a CVM, e não o da simples e única pretensão de economia tributária.

(...)

O questionamento, do uso indevido de empresas-veículo ou a impossibilidade fática de incorporação às avessas são apenas conseqüências de uma intenção do investidor em apenas visar o benefício fiscal de amortização do ágio, fato que, para a fiscalização, não norteia o conceito de propósito comercial ou substância econômica.

Quanto a utilização de empresas-veículo, entendo, não há qualquer vedação, vez que irrefutável a aplicação do art. 2º, § 3º da Lei n. 6.404/76, base legal para a constituição de holdings com o objetivo único de beneficiar-se de incentivos fiscais.

No que tange à incorporação reversa, esta é totalmente possível no âmbito do direito societário e, ademais, é autorizado por lei que regula especificamente a amortização fiscal do ágio, qual seja, o art. 8º, "b" da Lei nº 9.532/97:

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

(...)

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

O pressuposto para a permissão de amortização fiscal do ágio é a confusão patrimonial entre investidora e investida, que se consumou, como anteriormente demonstrado (pela

redação do art. 7º da Lei nº 9532/97), e nesse contexto, se encaixa a expressa admissão da incorporação reversa ou às avessas pelo art. 8º da Lei nº 9.532/1997.

A mera transferência do ágio da investidora para a investida, por meio de veículo, ao final, quando incorporada aquele veículo, demonstra apenas uma consequência fática que tem como pressuposto uma autorização legal.

(...)

Como se vê, a dedutibilidade do ágio realmente restou assegurada pelo julgado ora comparado, mas em situação na qual enfatizou-se não haver *simples transferência de ágio*. Ademais, a Turma Julgadora ainda considerou que a sociedade *Misbe*, ou seja, a dita *empresa veículo*, seria na verdade uma *holding* que mostrou-se necessária para a própria aquisição do investimento, figurando na realidade como *real adquirente* do investimento.

Trata-se, portanto, de situação incomparável para a finalidade pretendida pela recorrente, prejudicando o conhecimento recursal também à luz do *segundo paradigma*.

Posto isso, não conheço do Apelo no tocante à matéria *dedutibilidade, para fins fiscais, das quotas de amortização de ágio*.

Qualificação da multa de ofício aplicada

O voto vencedor assim fundamentou a necessidade de restabelecimento da multa qualificada:

(...)

Como assente nos autos, toda a operação realizada e que permitiu que o ágio, assumido, suportado e pago pela **Accor Participações S/A** e que, depois de um prodigioso procedimento societário, amalgamou-se ao patrimônio da **Ticket Serviços S/A** e por esta foi utilizado como dedução das bases imponíveis de IRPJ e de CSLL, teve como um pilares de sustentação a constituição (12/04/2007) da sociedade veículo Sobraser (de efêmera existência – 4 meses e alguns dias de vida) cujo capital era de mil reais.

Na sequência, 10/08/2007, recebeu todas as ações do investimento na **Ticket Serviços S/A**, mais o ágio, em 10/08/2007, sendo incorporada pela sua controlada apenas 10 dias após (20/08/2007).

Ora, por tudo o que antes se relatou, a criação de uma sociedade para posterior extinção por incorporação revela evidente falta de propósito negocial, ou seja, inexistência de fundamento econômico da transformação societária. Não é usual (embora possa não ser vedado) que, nas operações normais dos agentes econômicos, sejam criadas empresas para logo após extingui-las.

Ao revés, entidades – presume-se são criadas para explorar uma atividade econômica, tendo-se como premissa a continuidade de suas operações.

No caso em exame, não houve outra causa econômica, além da economia fiscal, para a criação da Sobraser, não havendo, portanto, a presença de um dos elementos essenciais intrínsecos ao negócio jurídico: a vontade, o ânimo das partes em exercer qualquer atividade econômica por meio da Sobraser, cujo único papel, repita-se outra vez, se resumiu em servir de instrumento para transferir o ágio antes contabilizado pela **Accor Participações S/A** para a **Ticket Serviços S/A**.

(...)

No caso, não se trata de presunção de dolo, **mas, sim, da existência de dolo direto**, pois a conduta do sujeito passivo está subsumida na conduta típica de fraude (artigo 72 da Lei 4.502/64 e art. 44, § 1º, da Lei 9.430/96, com redação dada pela Lei

11.488/2007), que implicou, ainda, redução ou supressão de tributos e contribuições (o sujeito passivo quis e praticou a conduta de sonegação de tributos e contribuições federais, ou seja, reduziu ou suprimiu tributo ou contribuição social, indevidamente, mediante a realização das condutas descritas nos incisos I e II do art. 1º da Lei 8.137/90).

(...)

Por esses fatos – incontestes – entendo que a exasperação da multa, elevando-a ao patamar de 150%, mostra-se irrepreensível, de modo que, neste particular, reformo a decisão recorrida e **restabeleço** a qualificação da multa de ofício lançada.

Em síntese voto por DAR PROVIMENTO ao recurso de ofício e restabelecer a qualificação da multa no percentual de 150%.

Nota-se, assim, que a multa qualificada restou aplicada sob a alegação de que o uso de *empresa veículo*, constituída sem *propósito negocial*, com *efêmera duração* e *baixo capital social*, caracterizaria ação dolosa que fundamentaria a duplicação da penalidade com fundamento no art. 44, § 1º, da Lei 9.430/96 e artigo 72 da Lei 4.502/64.

Já o *paradigma* (Acórdão nº **1101-000.936** – fls. 1.991/ de 2013), analisando a mesma operação, mas cuja autuação envolveu outros fatos geradores (2007 a 2010), caminhou em sentido oposto, afastando a qualificação da pena por entender que *existindo ágio pago em regular aquisição de investimento entre empresas privadas, a interpretação equivocada do sujeito passivo acerca da possibilidade de sua amortização não é suficiente para a qualificação da penalidade aplicável aos tributos que deixaram de ser recolhidos em razão da amortização daquele valor*. Daí a divergência.

Conclusão

Pelo exposto, conheço parcialmente do recurso especial, apenas em relação à segunda matéria (*qualificação da multa*).

Mérito

A multa de ofício foi restabelecida (de 75% para 150%) em sede de segunda instância sob a premissa de que a Recorrente, ao transferir o ágio para uma empresa veículo, constituída sem propósito negocial, com duração efêmera e exclusivamente para se valer indevidamente da amortização fiscal do ágio pago por sua controladora, teria cometido conduta fraudulenta.

Pois bem.

A qualificação da multa de ofício encontra-se prevista no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, *in verbis*:

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;

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Da leitura desse dispositivo, verifica-se que a multa de ofício ordinária é de 75%, cabível nas hipóteses de falta de recolhimento do tributo, falta de declaração ou apresentação de declaração inexata, devendo esta ser duplicada apenas nas hipóteses previstas nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/1964, abaixo transcritos.

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 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.

Para que se possa, então, cogitar a qualificação da multa (de 75% para 150%), é imprescindível que a autoridade fiscal identifique e comprove, além da conduta de não pagar tributo, não declará-lo ou declará-lo de forma inexata, que a contribuinte teve a intenção de esconder que ela própria incorreu na materialidade tributária ou que ela se valeu de medidas ilícitas para manipular o fato gerador.

Para esse labor, deve-se diferenciar as hipóteses de *contraste hermenêutico* das hipóteses em que o contribuinte busca atuar sobre o material fático, com vistas a intencionalmente ocultar ou dificultar o descobrimento dos fatos ou operações praticadas. São coisas inconfundíveis...

Nesse caso concreto, entendo que não houve qualquer conduta fraudulenta ou dolosa por parte da Recorrente, mas, quando muito, ocorreu uma mera interpretação divergente das normas tributárias que conferem o direito de deduzir ágio, notadamente em torno da legitimidade ou não de interposição de *holdings* como forma de reunir as condições legais de amortizar fiscalmente o ágio.

Não há, ao contrário do que quer fazer crer a fiscalização, nenhum registro ou indício de utilização de qualquer tipo de medida fraudulenta por parte da Recorrente. Pelo contrário, os valores glosados foram contabilizados e a operação foi amplamente divulgada. Foi, aliás, a partir das informações colhidas da própria contribuinte que a fiscalização tomou conhecimento dos fatos e lançou os tributos que considerou devidos.

Ora, não há dúvidas de que o contribuinte buscou, ainda que por meio de *empresa veículo*, deduzir as referidas despesas com o ágio, e com isso obter economia tributária, mas daí

a afirmar que restariam caracterizados dolo ou fraude, com a devida vênia, existe um verdadeiro abismo.

Nesse ponto, não se pode perder de vista que, conforme visto, trata-se a rotulada *empresa veículo*, a *Sobraser*, de uma de *holding*, ou seja, de uma sociedade que tem por objeto social, sua *causa jurídica*, justamente a participação em outras empresas, em conformidade com o comando previsto no art. 2º, § 3º, da Lei nº 6.404/76:

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.** *Grifamos*

Ora, se a própria lei de regência reconhece a possibilidade de constituição de empresas com a finalidade de participar em outras sociedades, inclusive para se valer de incentivos fiscais, forçoso concluir que no mínimo há uma razoável dúvida sobre a legitimidade do uso de uma *holding* para instrumentalizar a dedução fiscal do ágio.

Também a curta duração de uma sociedade regularmente constituída, ainda que com um propósito específico, a meu ver está longe de caracterizar conduta dolosa, muito menos fraude. Tanto é assim que o parágrafo único do artigo 981 do Código Civil - que trata da Sociedade de Propósito Específico – SPE -, prescreve expressamente que *a atividade pode restringir-se à realização de um ou mais negócios determinados* e o artigo 997, também do Código Civil estabelece, em seu inciso II, que os atos constitutivos de uma sociedade devem conter, além das cláusulas estipuladas pelas partes, “a denominação, objeto, sede e **prazo**”, o que significa dizer que há uma plena liberdade quanto à duração e finalidade de uma *holding*.

Ademais, nesse caso específico ainda salta aos olhos que a Accor Participações S/A., tida como verdadeira adquirente do investimento que gerou o ágio, na verdade já possuía o direito de o amortizar fiscalmente, tendo em vista que, conforme relatou a própria fiscalização, as empresas adquiridas (Cia. Sinal de Participações e Sinal Participações) já haviam sido por ela incorporadas.

Quanto à alegada falta de *propósito negocial*, cumpre observar tratar-se de figura estranha no Direito Tributário do Brasil, revelando-se totalmente imprópria a sua invocação como motivo determinante não só para a requalificação jurídica de fatos, mas principalmente para caracterizar eventual dolo, fraude ou conluio.

A propósito, essa E. 1ª Turma da CSRF, em recentes decisões, afastou a qualificação da multa em situações que envolveram, digamos, *planejamentos tributários duvidosos*, como no presente caso, conforme atestam as ementas dos seguintes julgados:

MULTA DE OFÍCIO. INOCORRÊNCIA DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUIO. ABUSO DE DIREITO. FRAUDE À LEI. INSTITUTOS CIVIS. IMPOSSIBILIDADE DE QUALIFICAÇÃO DA MULTA. Não havendo comprovação da ocorrência de sonegação, fraude ou conluio, não se sustenta a qualificação da penalidade. Tanto o abuso de direito quanto a fraude à lei são institutos previstos na lei civil, com características próprias, mas não foram eleitos pelo legislador tributário como razão para qualificação da penalidade. Tratando-se de planejamento tributário, ainda que abusivo, não resta caracterizado o dolo apto a ensejar a qualificação da penalidade, mormente quando não há ocultação da prática e da

intenção final dos negócios levados a efeito. (Acórdão n.º 9101-005.761. Sessão de 08/09/2021. Rel. Fernando Brasil de Oliveira Pinto).

MULTA QUALIFICADA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA.

Não restando comprovada nos autos a conduta dolosa, com evidente intuito de fraude, do contribuinte, é aplicável a multa no percentual de 75%, nos termos do § 1º, do artigo 44, da Lei n.º 9.430/96. (Acórdão n.º 9101-005.791. Sessão de 08/10/2021. Rel. Alexandre Evaristo Pinto).

ÁGIO. MULTA QUALIFICADA. ADOÇÃO DE EMPRESA-VEÍCULO NA ESTRUTURA DE AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO. ACUSAÇÃO DE FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. REAIS ADQUIRENTES ESTRANGEIROS. IMPROCEDÊNCIA DO FUNDAMENTO DA PENA. INOCORRÊNCIA DE FRAUDE SONEGAÇÃO OU CONLUÍO. REDUÇÃO DA SANÇÃO DUPLICADA. A dedução indevida de dispêndios com ágio não se confunde com prática dolosa ou ilícita que autoriza a aplicação da multa duplicada de 150%, prevista no §1º do art. 44 da Lei n.º 9.430/96. Ainda que prevalecendo a glosa, não sendo demonstrada e comprovada a prática de fraude, sonegação ou conluio nas transações que geraram a despesa com o sobrepreço, deve ser aplicada a monta ordinária da multa de ofício de 75%.

O simples emprego de companhias holdings em estrutura de aquisição de investimentos, mesmo que com a finalidade específica de viabilizar e promover a compra de participações societárias, rotuladas de empresas-veículo, não basta para caracterizar fraude ou o seu intuito, tampouco qualquer outro ilícito.

A figura de origem estrangeira da ausência de propósito comercial, dentro da narrativa de que o contribuinte praticou determinado ato ou negócio jurídico visando exclusivamente obter vantagem tributária, não configura hipótese legal de fraude, conforme a devida conceituação de Direito Civil, e nem pode se amoldar à previsão do art. 72 da Lei n.º 4.502/64. (Acórdão n.º 9101-005.872. Sessão de 11/11/2021. Rel. Caio Cesar Nader Quintella).

Digna de nota, também, é o seguinte trecho do voto condutor do Acórdão *paradigma* n.º **1101-000.936**, da lavra da Cons. Edeli Pereira Bessa, seguido à unanimidade quanto ao afastamento da qualificação da multa de ofício:

(...) não é possível afirmar que a conduta da autuada, no presente caso, tenha alcançado estes contornos. O grupo empresarial buscou usufruir do que entendia ser um benefício fiscal constituindo empresa veículo para, a partir dela, formalizar uma incorporação que não realizou o objetivo final da lei, qual seja, a união patrimonial entre investida e investidora. De outro lado, porém, o ágio efetivamente existiu e foi pago, apenas não se verificando a efetiva incorporação entre investidora e investida.

Na medida em que somente a adquirente original do investimento detinha as condições necessárias para a aquisição, a impossibilidade de aproveitamento do ágio era uma desvantagem a ser considerada nas decisões empresariais. Mas, interpretando de forma diversa a legislação, o grupo empresarial praticou os atos que reputou válidos para amortizar o ágio pago aos Grupos Brascan e Espírito Santo, atos que devem ser reprovados com a conseqüente exigência do crédito tributário. Contudo, mesmo valendo-se da Sobraser Participações Ltda apenas para atribuir efeitos fiscais à amortização do ágio, não se vislumbra dolo suficiente à caracterização da fraude tributária, na medida em que o ágio existe e foi pago, à semelhança de outros casos práticos que ensejaram o aproveitamento do disposto no art. 7º da Lei n.º 9.532/97, a motivar a equivocada interpretação da contribuinte.

Finalmente, ainda vale ressaltar que a própria infração relativa à glosa das despesas com o ágio em questão restou mantida, tanto no acórdão recorrido como no acórdão *paradigma* (o qual, repita-se, analisou a mesma operação), apenas pelo antigo voto de qualidade, “detalhe” este que, quando menos, mais uma vez evidencia haver no mínimo uma dúvida interpretativa sobre os requisitos legais para a dedução fiscal do ágio em situação fática que envolve *empresa veículo*, atraindo, assim, a menor penalidade, nos termos do que prevê o próprio CTN no seu artigo 112, I e II, *in verbis*:

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

I - à capitulação legal do fato;

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

(...)

Essas são as razões, contudo, para afastar a multa qualificada, devendo o acórdão recorrido ser reformado nessa matéria.

Conclusão

Pelo exposto, conheço parcialmente do recurso especial e, no mérito, dou-lhe provimento para fins de reduzir a multa de ofício de 150% para 75%.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

Esta Conselheira divergiu do I. Relator, para negar provimento ao recurso especial da Contribuinte na matéria admitida.

Note-se que a divergência jurisprudencial restou demonstrada em face do paradigma nº 1101-000.936, que contou com voto favorável desta Conselheira para afastamento da qualificação da penalidade aplicada em exigência formulada contra a mesma Contribuinte, em outro ano-calendário, mas decorrente da mesma operação aqui analisada. Naquela ocasião esta Conselheira expressou que:

Na medida em que somente a adquirente original do investimento detinha as condições necessárias para a aquisição, a impossibilidade de aproveitamento do ágio era uma desvantagem a ser considerada nas decisões empresariais. Mas, interpretando de forma diversa a legislação, o grupo empresarial praticou os atos que reputou válidos para amortizar o ágio pago aos Grupos Brascan e Espírito Santo, atos que devem ser reprovados com a conseqüente exigência do crédito tributário. Contudo, mesmo valendo-se da Sobraser Participações Ltda apenas para atribuir efeitos fiscais à amortização do ágio, não se vislumbra dolo suficiente à caracterização da fraude tributária, na medida em que o ágio existe e foi pago, à semelhança de outros casos práticos que ensejaram o aproveitamento do disposto no art. 7º da Lei nº 9.532/97, a motivar a equivocada interpretação da contribuinte.

Contudo, posicionamento no mesmo sentido, adotado no Acórdão nº 1101-001.113, foi reformado neste Colegiado, por voto de qualidade, vencidos os conselheiros vencidos os Conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, José Eduardo Dornelas Souza e Gerson Macedo Guerra, provendo-se recurso especial da PGFN para restabelecer a qualificação da penalidade. Neste sentido foi o Acórdão nº 9101-002.802, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

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

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. PLANEJAMENTO FISCAL.

Para dedução fiscal da amortização de ágio é necessário que a incorporação se verifique entre a investida e a pessoa jurídica que adquiriu a participação societária com ágio. Não é possível a amortização do ágio quando a incorporadora não pagou pela aquisição do investimento.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

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

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Quando o planejamento tributário evidencia uma intenção dolosa de alterar as características do fato gerador, com intuito de fazer parecer que se tratava de uma outra operação com repercussões tributárias diversas, tem-se a figura da fraude a ensejar a multa qualificada.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa isolada, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CUMULATIVIDADE COM A MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, quando adotou a redação em que afirma "serão aplicadas as seguintes multas", deixa clara a necessidade de aplicação da multa de ofício isolada, em razão do recolhimento a menor de estimativa mensal, cumulativamente com a multa de ofício proporcional, em razão do pagamento a menor do tributo anual. O princípio da consunção não é aplicável nas infrações referidas.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

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

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada no lançamento do IRPJ é aplicável, *mutatis mutandis*, ao lançamento da CSLL.

As razões de decidir lá expostas pela ex-Conselheira Adriana Gomes Rêgo bem demonstram que deve ser analisada a conduta específica do sujeito passivo, não sendo possível decidir a questão a partir, apenas, da constatação primeira de que o ágio era existente e foi pago a terceiros. Assim, as razões a seguir transcritas passaram a ser adotadas por esta Conselheira para decisão de casos semelhantes:

A fiscalização entendeu que o contribuinte agiu com dolo ao amortizar ágio de terceiros, transferido por meio da interposição de empresa veículo na compra da PRODESMAQ S/A, o que deu ensejo à qualificação da multa de ofício imposta sobre o valor dos tributos que deixou de ser recolhido.

A decisão recorrida afastou o dolo por entender que, se o ágio foi pago e a transação ocorreu entre partes independentes, a interpretação equivocada da lei não é suficiente para manutenção da qualificadora.

A Fazenda Nacional recorreu contra essa decisão, por entender que a desnecessária interposição de uma empresa veículo na compra da PRODESMAQ S/A, chegando-se ao mesmo resultado de uma compra direta, diferenciando-se apenas pela transferência do ágio, demonstra um artificialismo que caracteriza o dolo do contribuinte.

O contribuinte, em contrarrazões, afirma que o recurso da Fazenda Nacional não deve ser provido em razão de a fiscalização não ter demonstrado a ocorrência de simulação, fraude ou conluio, conforme exigido pela legislação. Ademais, a jurisprudência do CARF é majoritária no sentido de não ser aplicável a qualificação da multa de ofício quando da dedução da amortização de ágio em casos semelhante ao presente.

E, no que diz respeito à acusação fiscal de empresa veículo, quando fala do propósito negocial, aduz o contribuinte que a CCL PAR era necessária para a centralização das atividades do Brasil.

Pois bem, entendo que a qualificação da multa de ofício é devida no presente processo pois, em que pesem todos os fatos terem sido registrados e contabilizados, sob o aspecto tributário, não se tem dúvida de que todo o planejamento visou alterar as características do fato gerador da obrigação tributária, de modo a reduzir o montante do imposto devido, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964. Para tanto, conforme demonstrado nos autos, a aquisição da PRODESMAQ S/A pela CCL INC (negócio real) foi dissimulada pela interposição de uma empresa meramente escritural, como se fosse a verdadeira compradora (negócio fictício), a qual somente serviu para viabilizar o mecanismo de transferência do ágio para a PRODESMAQ S/A, tanto que desapareceu em poucos dias.

A artificialidade desse mecanismo é evidência suficiente, no meu entender, de uma simulação, conforme apontado pela fiscalização, pois qual a razão de ser de uma empresa como a CCL PAR, sem qualquer atividade econômica, sem qualquer custo, sem qualquer dispêndio, a não ser carrear um ágio para ser deduzido no Brasil?

Entendo que o argumento de que a CCL PAR não pode ser considerada como empresa veículo, porque possuía um propósito negocial, que era a introdução da CCL INC no mercado nacional, viabilizando a aquisição da PRODESMAQ S/A, não justifica o planejamento adotado porque o investimento dessa empresa estrangeira, no Brasil, poderia ter sido feito de forma direta, ou seja, pela aquisição direta da PRODESMAQ S/A, assim como ocorreu com a aquisição da CCL PAR. Ou seja, a PRODESMAQ S/A poderia, sim, ser essa centralizadora das atividades no Brasil.

Assim, o único propósito da interposição da CCL PAR na aquisição da PRODESMAQ INC foi possibilitar que o ágio, o qual foi suportado pela empresa estrangeira, fosse transferido para a empresa adquirida.

E aqui a artificialidade da empresa veículo está presente, nos termos do voto do Conselheiro Paulo Mateus Ciccone, condutor do acórdão recorrido:

Segundo a decisão recorrida, *“Os defeitos que maculam o planejamento tributário de antemão não se confundem com o motivo que enseja a qualificação da multa de ofício, qual seja a intenção de fraudar o fisco nos termos dos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964; não restando demonstrado dolo específico do contribuinte na prática das condutas previstas nesses artigos, descabe a qualificação”* (ementa do Acórdão – fls. 1675).

Nas suas razões de decidir, assentou o Acórdão de 1º Piso:

“39. Assiste razão à defesa quanto à qualificação da multa. Os defeitos que maculam o planejamento tributário, verbi gratia a “fraude à lei”, o “abuso de direito” e a “falta de propósito negocial”, inserem-se de forma contextual no âmbito do planejamento tributário.

40. A fraude tributária (intenção de fraudar), por seu turno, ensejadora da qualificação, nos termos do § 1º do inciso I do art.44 da Lei nº 9.430, de 1996, não se confunde com essas figuras, pois que para sua caracterização não se prescinde da demonstração da intenção deliberada de fraudar o fisco (dolo) por meio da prática de alguma das condutas previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502 de 1964, o que efetivamente não restou demonstrado no caso em questão”.

Ou seja, no pensar da Turma a quo, não estariam presentes os motivos que ensejariam a exasperação da multa de ofício.

Paralelamente, cabe destacar que nos autos formalizados no Processo nº 16561.720040/2011-17 e nos quais foram tratados os mesmos fatos (de períodos diferentes), já houve decisão em última instância administrativa no CARF (Ac. nº 1101-000.936 da então 1ª Turma da 1ª Câmara da 1ª Seção e Ac. nº 91010-02.892 – 1ª Turma da 1ª Seção da CSRF), sendo dado provimento ao pleito da recorrente **unicamente** para excluir a qualificação da multa, mantendo-se os lançamentos e as imputações.

Ou seja, as infrações (como as aqui apreciadas) foram totalmente mantidas; tão somente a qualificação da multa foi exonerada.

Pois bem, em que pese a decisão ora recorrida e o decidido no Processo nº 16561.720040/2011-17, com a devida vênia aos entendimentos neles esposados, penso que a qualificação da multa se justifica.

Explico.

Como assente nos autos, toda a operação realizada e que permitiu que o ágio, assumido, suportado e pago pela **Accor Participações S/A** e que, depois de um prodigioso procedimento societário, amalgamou-se ao patrimônio da **Ticket Serviços S/A** e por esta foi utilizado como dedução das bases impositivas de IRPJ e de CSLL, teve como um pilares de sustentação a constituição (12/04/2007) da sociedade veículo Sobraser (de efêmera existência 4 meses e alguns dias de vida) cujo capital era de mil reais.

Na sequência, 10/08/2007, recebeu todas as ações do investimento na **Ticket Serviços S/A**, mais o ágio, em 10/08/2007, sendo incorporada pela sua controlada apenas 10 dias após (20/08/2007).

Ora, por tudo o que antes se relatou, a criação de uma sociedade para posterior extinção por incorporação revela evidente falta de propósito negocial, ou seja, inexistência de fundamento econômico da transformação societária. Não é usual (embora possa não ser vedado) que, nas operações normais dos agentes econômicos, sejam criadas empresas para logo após extingui-las.

Ao revés, entidades – presume-se são criadas para explorar uma atividade econômica, tendo-se como premissa a continuidade de suas operações.

No caso em exame, não houve outra causa econômica, além da economia fiscal, para a criação da Sobraser, não havendo, portanto, a presença de um dos elementos essenciais intrínsecos ao negócio jurídico: a vontade, o ânimo das partes em exercer qualquer atividade econômica por meio da Sobraser, cujo único papel, repita-se outra vez, se

resumiu em servir de instrumento para transferir o ágio antes contabilizado pela **Accor Participações S/A** para a **Ticket Serviços S/A**,

Certo que a recorrente pugna pela regularidade de seu procedimento e indevida qualificação da multa, isto porque a Fiscalização não logrou comprovar de maneira hábil o seu evidente intuito de fraude.

Penso que, igualmente sobre este aspecto, a recorrente não tem razão.

O artigo 44, inciso II, da Lei nº. 9.430/1996, conforme nova redação conferida pela Lei nº. 11.488, de 15 de junho de 2007, resultante da conversão da MP nº 351/2007, tem o seguinte teor:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

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; (Incluída 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. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

Por sua vez, os dispositivos retro dispõem:

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 do 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 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 artigos 71 e 72.

Prima facie, inequívoco que a Lei nº 4.502, de 1964 é lei de natureza estritamente FISCAL, conforme seu intróito: “**Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas**”. Ratificada com a mensagem nº 49664, do Poder Executivo, que apresentou ao Congresso Nacional, o anteprojeto da Lei nº 4.502/1964 e que foi uma das medidas tomadas para aperfeiçoamento do sistema de controle e cobrança do imposto sobre o consumo, reformulando o sistema de penalidades, diga-se, **um sistema de natureza tributária** e não penal.

Nesse contexto, inequivocamente, os termos “sonegação”, “fraude” e “conluio” devem ser tomados sob este prisma, diga-se, são conceitos legais relacionados ao relacionamento com o FISCO, ou seja, direito tributário, ramo do direito público.

Esta autonomia da esfera tributária em relação à esfera penal foi solenemente demonstrada pela Corte Suprema (RE 62577/SP):

“Contrabando. Diferença entre fraude penal e fraude fiscal. A absolvição no Foro Criminal não importa, necessariamente, na exclusão da responsabilidade de natureza fiscal. Autonomia das esferas administrativas e fiscal e da criminal. Recurso Extraordinário não conhecido”.

Posto o cenário, indubitável que a **sonegação**, do artigo 71, refere-se à conduta (comissiva ou omissiva) para impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador ou das condições pessoais da contribuinte.

Por sua vez, a **fraude** a que alude o artigo 72 não trata de fraude à lei, **mas fraude ao Fisco**, afetando o fato gerador da obrigação tributária principal, impedindo ou retardando sua ocorrência.

Na lição de Marco Aurélio Greco, assim se pronuncia ao dissertar sobre a multa agravada do art. 44 da Lei nº 9.430/96:

*“Na segunda hipótese, o Fisco, em razão dos fatos ocorridos, tem um interesse a ser protegido (um crédito a haver) **que é impedido ou frustrado pela conduta do contribuinte. É o que se poderia chamar de fraude em sentido estrito ou de feição penal.***

É nítido que o inciso II do artigo 44 está se referindo a este segundo tipo de fraude e não ao primeiro. Tanto é assim que a parte final do dispositivo é explícita ao prever que a incidência da multa de 150% dar-se-á independente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Ora, se a lei em questão estabelece que tal multa tributária incidirá independentemente de outras penalidades, inclusive criminais, isto significa que o pressuposto de fato captado pelo dispositivo tributário é um pressuposto de fato que também se enquadra em norma penal”. (negritou-se)

Pois bem, analisando a conduta da recorrente e tudo o que consta nos autos, parece-me hialino que todo o procedimento, especialmente a utilização de empresa veículo com o fim único de permitir o direcionamento de um ágio que era da **Accor Participações S/A** para a **Ticket Serviços S/A** estampou um evidente intuito para, inelutavelmente, impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento, ou mesmo seu conhecimento pela Fiscalização.

Nesse sentido, segundo a teoria finalista da ação, adotada pelo nosso Código Penal (Parte Geral), art. 18I, redação dada pela Lei 7.209/1984, e consoante a melhor doutrina pátria de direito penal, o dolo faz parte da tipicidade (do tipo penal), e pode ser dolo direto (ocorre quando o agente quis o resultado e praticou ação nesse sentido) ou dolo indireto ou eventual (quando o agente, com sua ação, assumiu o risco de produzir o resultado).

No caso, não se trata de presunção de dolo, **mas, sim, da existência de dolo direto**, pois a conduta do sujeito passivo está subsumida na conduta típica de fraude (artigo 72 da Lei 4.502/64 e art. 44, § 1º, da Lei 9.430/96, com redação dada pela Lei 11.488/2007), que implicou, ainda, redução ou supressão de tributos e contribuições (o sujeito passivo quis e praticou a conduta de sonegação de tributos e contribuições federais, ou seja, reduziu ou suprimiu tributo ou contribuição social, indevidamente,

mediante a realização das condutas descritas nos incisos I e II do art. 1º da Lei 8.137/90³).

A jurisprudência administrativa é nesta linha:

MULTA QUALIFICADA — são as circunstâncias da conduta que caracterizam o aspecto subjetivo da prática ilícita. Além dos valores omitidos serem de elevada monta em relação aos valores escriturados, o número de operações omitidas, na casa de centenas, leva à convicção de que a conduta missiva da autuada **não decorreu de um mero desleixo na condução de seus negócios, mas sim de prática intencional para deixar de levar ao conhecimento da Fazenda a maior parte de suas operações.** (Acórdão 1201-00205 Relator(a) Guilherme Adolfo dos S. Mendes)

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO. Toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, que implica, ainda, a redução indevida de tributos e contribuições, impõe a exigência das exações fiscais com aplicação da multa qualificada. (Segunda Turma/Quarta Câmara/Primeira Seção de Julgamento Data da Sessão 11/11/2010 Relator(a) Antonio José Praga de Souza Nº Acórdão 1402-000.314)

Por esses fatos – inconteste – entendo que a exasperação da multa, elevando-a ao patamar de 150%, mostra-se irrepreensível, de modo que, neste particular, reformo a decisão recorrida e **restabeleço** a qualificação da multa de ofício lançada. **Em síntese voto por DAR PROVIMENTO ao recurso de ofício e restabelecer a qualificação da multa no percentual de 150%. (destaques do original)**

Por tais razões, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa

³ Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;