



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16561.720030/2017-77
ACÓRDÃO	9101-007.493 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	3 de dezembro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	LBR - LACTEOS BRASIL S/A EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. MULTA QUALIFICADA. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático distinto, no qual houve tributo exigido, ao qual foi acrescida a multa qualificada, e não apenas redução de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL.

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

Os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997 se dirigem às pessoas jurídicas (1) real sociedade investidora, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura, decidiu pela aquisição e desembolsou originariamente os recursos, e (2) pessoa jurídica investida. Deve-se consumir a confusão de patrimônio entre essas duas pessoas jurídicas, ou seja, o lucro e o investimento que lhe deu causa passam a se comunicar diretamente. Compartilhando do mesmo patrimônio a controladora e a controlada ou coligada, consolida-se cenário no qual os lucros auferidos pelo investimento passam a ser tributados precisamente pela pessoa jurídica que adquiriu o ativo com mais valia (ágio).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) por unanimidade de votos, conhecer da matéria “*possibilidade de amortização do ágio criado mediante utilização de empresa veículo*” e não conhecer da matéria “*tempestividade do laudo de avaliação*”; e (ii) por maioria de votos, não

conhecer da matéria “qualificação da multa de ofício”, vencido o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes(relator) que votou pelo conhecimento. Votaram pelas conclusões do voto vencedor, quanto ao conhecimento, os Conselheiros Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior e Jandir José Dalle Lucca. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar provimento ao recurso, com retorno dos autos ao colegiado a quo para o exame das matérias prejudicadas quando do julgamento do Recurso Voluntário, vencidos os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior e Jandir José Dalle Lucca que votaram por negar provimento. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Semíramis de Oliveira Duro. Designada para redigir o voto vencedor, quanto ao conhecimento, a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Assinado Digitalmente

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa – Redatora Designada

Assinado Digitalmente

Carlos Higino Ribeiro de Alencar – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Junior, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Jandir Jose Dalle Lucca, Semiramis de Oliveira Duro, Carlos Higino Ribeiro de Alencar (Presidente).

RELATÓRIO

A recorrente, inconformada com a decisão proferida, por meio do Acórdão nº 1201-005.622, interpôs, tempestivamente, recurso especial de divergência com julgados de outros colegiados, relativamente aos temas: (i) “**possibilidade de amortização do ágio criado mediante utilização de empresa veículo**”; (ii) “**tempestividade do laudo de avaliação**”; e (iii) “**qualificação da multa de ofício**”.

A ementa do acórdão recorrido apresenta a seguinte redação:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 31/01/2012 a 31/12/2012

O ÓRGÃO JULGADOR NÃO ESTÁ OBRIGADO A SE PRONUNCIAR ACERCA DE TODOS ARGUMENTOS SUSCITADOS PELA RECORRENTE.

O órgão julgador não está obrigado a se pronunciar acerca de todos argumentos suscitados pela parte se os pontos analisados são suficientes para motivar e fundamentar sua decisão. O inconformismo com o resultado do acórdão, contrário aos interesses da recorrente, não significa haver falta de motivação ou cerceamento do direito à ampla defesa (EDcl no Mandado de Segurança nº 21.315 - DF, Diva Malerbi, STJ - Primeira Seção, DJE 15.06.2018).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA(IRPJ)Período de apuração: 31/01/2012 a 31/12/2012 AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO.

A Lei 9.532/97 permite ao contribuinte adquirir participações societárias mediante a interposição de empresas veículo, assegurando-lhe a amortização fiscal do ágio, inexistindo razões para demonizar sua utilização. A opção pela realização de investimentos societários mediante a interposição de empresa veículo necessária ou útil à estratégia de negócios do contribuinte não representa, por si só, infração à lei, com ou sem os reflexos tributários decorrentes da amortização do ágio. Defenestrar a opção do contribuinte à realização de ato jurídico que a lei assegura efeitos lícitos próprios, de natureza tributária ou não, baseado na premissa de artificialidade ou de inexistência de propósito ou vício de intensão, desborda no desestímulo à realização de ato que a própria legislação assegura ser praticado. Buscar o ágio não é ilícito, salvo nos casos de demonstração de simulação ou outro tipo de patologia intencional que justifique a desconstituição do ato em si.

O combate à artificialidade de mecanismos jurídicos apontados pela administração tributária para coibir a evasão fiscal é importante e deve pautar a proteção à legalidade e à boa-fé das relações jurídicas, mas não autoriza a administração tributária a valer-se de instrumentos antijurídicos para pretender alcançar fatos econômicos não relacionados com o contribuinte, atribuindo-lhe a pecha da simulação, fraude, conluio, abuso de direito, artificialidade de condutas ou falta de propósito.

DEVER LEGAL DE PAGAR (LICITAMENTE) TRIBUTOS. DEVER DE SOLIDARIEDADE SOCIAL. IMPOSSIBILIDADE DE DESCONSTITUIÇÃO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO LÍCITO. INEXISTÊNCIA DE ABUSIVIDADE DE DIREITO, ARTIFICIALIDADE DE FORMAS, FRAUDE, DOLO, CONLUIO OU QUALQUER PATOLOGIA DO ATO JURÍDICO PRATICADO.

Nas circunstâncias em que, lícitamente, o contribuinte realizar ato jurídico que importe em economia tributária válida, sem mácula ou vício previsto no ordenamento jurídico, ou seja, sem patologia de forma, de vontade, de intenção

ou ocultação, torna-se ilegítima a autuação que dele decorra, inexistindo dever fundamental de pagar ilicitamente tributos.

A inexistência norma jurídica específica que discipline a desconstituição de negócios jurídicos válidos não autoriza a administração tributária a se valer de critérios gerais, claramente subjetivos, para atribuir a pecha de planejamento tributário abusivo ao exercício regular de direitos de cunho empresarial e societário, de forma que a norma geral antielisiva do art. 116 do CTN possui mero comando autorizador do exercício secundário de competência legislativa ordinária. Admite-se combate ao abuso, à fraude, à simulação, ao dolo e ao conluio, não sob o prisma da norma geral antielisiva, mas pela prática de ato antijurídico a que o ordenamento jurídico preveja tipo infracional específico.

O acórdão foi integrado ainda pelo acórdão em embargos de declaração nº 1201-006.336, embargos estes acolhidos *“sem efeitos infringentes, para suprir a omissão apontada e complementar a decisão anterior, a fim de afastar a alegada extemporaneidade do laudo de avaliação que serviu de fundamento econômico à amortização fiscal do ágio, dando-se provimento ao Recurso Voluntário juntamente com as demais razões apresentadas no acórdão embargado”*.

Abaixo, reproduzimos sua ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO DO ACÓRDÃO. FUNDAMENTO ECONÔMICO DO ÁGIO. INEXISTÊNCIA DE EXTEMPORANEIDADE DO LAUDO DE AVALIAÇÃO QUE SERVIU DE FUNDAMENTO ECONÔMICO PARA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO.

Cabem embargos de declaração, sem efeitos infringentes, para suprir decisão que deixou de apreciar alegação de extemporaneidade de laudo de avaliação que fundamentou economicamente a amortização fiscal de ágio.

Considera-se contemporâneo à operação o laudo de avaliação escriturado em até 13 meses após o evento societário do qual resultou o aproveitamento fiscal do ágio, conforme determinação do § 3º do art. 20 da Lei 12.973/2014. Antes de sua vigência, sequer existia comando normativo que objetivamente obrigasse os contribuintes a confeccioná-lo, bastando anotação de seu desdobramento da contabilidade para possível análise do Fisco.

Foram apresentados os seguintes paradigmas para cada uma das divergências:

Divergência I: “possibilidade de amortização do ágio criado mediante utilização de empresa veículo” Paradigmas indicados: Acórdãos nº 9101-003.074 e nº 9101-003.465.

Divergência II: “tempestividade do laudo de avaliação” Paradigmas indicados: Acórdãos nº 1301-001.788 e nº 1102-001.104.

Divergência III: “qualificação da multa de ofício” Paradigmas indicados: Acórdãos nº 9101-003.396 e nº 1101-000.899.

Por meio do despacho específico para esse fim, foi dado seguimento ao recurso quanto à primeira divergência nos seguintes termos:

A similitude fática e jurídica entre os casos, assim como a divergência jurisprudencial entre eles, encontra-se suficientemente demonstrada pela recorrente.

De fato, tanto o caso recorrido quanto os casos paradigmáticos tratam de situação em que a empresa caracterizada pelo fisco como “veículo” foi utilizada no contexto em que esta recebeu os recursos com os quais foi feita a aquisição da participação societária, sendo que em todos os casos a futura operação de incorporação ocorreu não entre a empresa que aportou os recursos (identificada como a “real adquirente”) e a empresa investida, mas sim entre a(s) empresa(s) caracterizada(s) como “veículos” e a(s) investida(s).

Assim, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela demonstração da divergência alegada, e, conseqüentemente, pelo seguimento do recurso com relação ao ponto.

Quanto à segunda divergência, deu-se seguimento ao recurso apenas em relação ao primeiro paradigma nos termos que transcrevemos:

O primeiro paradigma (acórdão nº 1301-001.788) analisa, de fato, as mesmas operações de aquisição da participação societária, e, inclusive, trata do mesmo laudo de avaliação, pois se trata de processo lavrado contra a mesma pessoa fiscalizada, apenas relativo a ano(s) calendário(s) diverso(s).

(...)

Portanto, constatando que o laudo apresentado era posterior à aquisição da participação acionária, o acórdão paradigmático considerou não atendidas as exigências formais para a formação e ulterior admissão da dedutibilidade do ágio, evidenciando, assim, divergência com relação ao acórdão recorrido, (...)

De modo similar, deu-se seguimento à terceira divergência apenas em relação ao segundo paradigma, conforme abaixo se transcreve:

O segundo paradigma (acórdão nº 1101-000.899), por sua vez, trata de operação substancialmente semelhante ao do caso presente.

Nele, à semelhança do ocorrido no concreto, também houve a transferência de capital para empresas caracterizadas como veículo para viabilizar a aquisição de participação societária com ágio, seguida da incorporação reversa da veículo pela investida, conforme se verifica de sua ementa e dos trechos já aqui ao norte reproduzidos daquele acórdão.

No caso recorrido, a fiscalização apontara simulação na participação de Caravelas (empresa criada em 25/02/2008) na aquisição das quotas da Laticínios Morrinhos (LBR) com ágio em 14/04/2008, caracterizando-a como empresa veículo por não

ser operacional e nem a “real adquirente”, uma vez que apenas recebeu os recursos, por meio de aumentos de capital, com os quais foi feita a aquisição.

De forma semelhante, no caso paradigmático, verificou-se que “os fatos descritos demonstram que a APENINA e a MKV foram criadas apenas para receber em 01/06/99 o capital aplicado na aquisição da LISTEL, a qual migrou do controle indireto exercido pela AVERDIN para o controle direto desta após as incorporações que deram ensejo à amortização do ágio aqui em debate”.

E, diante desse cenário, semelhante ao dos presentes autos, o acórdão paradigmático entendeu cabível a manutenção da multa qualificada, ao passo que o acórdão recorrido a afastou.

Deve ter seguimento o recurso fazendário com relação à matéria “multa qualificada”, portanto, embora apenas em face do acórdão nº 1101-000.899.

Foram apresentadas contrarrazões tempestivas pelo contribuinte, por meio das quais questiona o conhecimento e o mérito do recurso.

É o relatório do essencial.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Guilherme Adolfo dos Santos** Mendes, Relator

Conhecimento

Com relação à **primeira divergência**, não tenho reparos a fazer quanto ao conhecimento.

O acórdão paradigma nº 9101-003.074 trata da operação de aquisição da empresa Tilibra S.A. Produtos de Papelaria pela Rigesa – Celulose, Papel e Embalagens Ltda., mediante o uso da sociedade intermediária MeadWestvaco Brasil Participações Ltda., que teria sido criada unicamente para viabilizar a contabilização e amortização de um ágio artificial. Em 30 de julho de 2004, a Rigesa adquiriu a empresa Minog Participações, pelo valor simbólico de R\$ 100,00 e alterou sua denominação para MeadWestvaco. Poucos dias depois, em 12 de agosto de 2004, a Rigesa promoveu um aumento de capital na MeadWestvaco para cerca de R\$ 200 milhões. Na mesma data, a MeadWestvaco celebrou contrato de compra e venda das ações da Tilibra. Posteriormente, em 29 de outubro de 2004, houve novo aumento de capital, e, em 30 de outubro de 2004, realizou-se uma incorporação reversa, pela qual a própria Tilibra incorporou a MeadWestvaco, extinguindo-a e registrando o ágio no seu ativo. Conclui-se então que o verdadeiro investidor foi a Rigesa, e não a MeadWestvaco, pois foi aquela quem desembolsou os recursos, avaliou o investimento e controlou todas as etapas da operação. A MeadWestvaco, por sua vez, foi caracterizada como empresa de passagem.

De igual sorte, o acórdão 9101-003.465 trata da operação envolvendo a aquisição da empresa LISTEL pela AVERDIN, controlada pela multinacional BELLSOUTH, com registro de ágio

na operação, a qual foi estruturada por meio das sociedades MKV e APENINA, criadas pouco antes da aquisição e sem substância econômica. A empresa que efetivamente investiu (AVERDIN) não participou das incorporações, realizadas apenas entre a LISTEL e as sociedades MKV e APENINA. Assim, o ágio não poderia ser transferido para a incorporadora nem amortizado, já que a operação não se enquadra na hipótese de dedutibilidade fiscal. Destacou-se também a efemeridade e artificialidade das sociedades intermediárias MKV e APENINA, criadas com capital mínimo, sem empregados nem estrutura operacional, destinadas apenas a servir como veículos para gerar uma despesa fictícia e reduzir a base de cálculo dos tributos. As empresas foram consideradas meras “empresas de papel”, formadas para criar artificialmente o suporte fático que permitiria o aproveitamento de amortização de ágio.

Enfim, em tudo, os dois acórdãos paradigmas são similares ao recorrido, razão pela qual conheço desta primeira matéria.

Quanto à **segunda divergência** (tempestividade do laudo de avaliação), é relevante destacar que **o tema não foi tratado de forma conclusiva pelo AC 1201-005.622**. Apesar do relator afirmar que se alinha com a posição de que o laudo deve ser contemporâneo à aquisição, aduz:

118. Ressalvo que a despeito de me alinhar aos fundamentos acima, eventual irregularidade no laudo figura como um elemento adicional às demais irregularidades apuradas pela autoridade fiscal que impendem a dedução do ágio, tal qual no caso em análise. É dizer, a situação deve ser analisada no caso concreto. No caso, os demais elementos apurados pela fiscalização, como demonstrado acima, impendem a dedução do ágio.

Essa omissão foi enfrentada no acórdão em embargos nº 1201-006.336, no qual se entendeu:

Com efeito, **essa matéria nunca foi questionada nem foi relevante ao próprio lançamento, sequer apreciada pela decisão da DRJ**, porém, a matéria foi citada pelo Conselheiro Relator em seu voto vencido, razão pela qual deve ser aclarada, a fim de viabilizar o direito de defesa da parte.

(...)

Portanto, seja pela antiga redação do dispositivo, seja pela atual, não há nada que enseje a conclusão de que a confecção do laudo de avaliação dois meses após aquisição da participação que gerou a amortização do ágio seja ilegal ou ilegítima, até porque, como demonstrado, **nunca foi a causa do lançamento**.

(nossos destaques)

Assim, no contexto fático definido pelo acórdão de piso, a tempestividade do laudo não corresponde a um dos fundamentos da autuação. Dessa forma, não é matéria apta a reformar o recorrido, razão pela qual não deve ser conhecida.

Por fim, no que toca à **terceira divergência**, vale destacar que o recorrido afasta especificamente a qualificação da multa, mesmo já tendo exonerado o principal. Ademais, o acórdão paradigma a que se deu seguimento 1101-000.899 é relativo ao mesmo processo do acórdão paradigma nº 9101-003.465 da primeira divergência. Trata-se, assim, de situações em tudo equivalentes, inclusive quanto aos fundamentos para a qualificação da multa, razão pela qual também conheço dessa matéria.

Em resumo, voto por conhecer apenas a primeira (possibilidade de amortização do ágio criado mediante utilização de empresa veículo) e a terceira divergência (qualificação da multa de ofício).

Mérito

Empresa veículo

Quanto ao mérito, no que diz respeito a empresa veículo, cumpre-nos enfrentar a questão do enquadramento ou não da contribuinte no disposto nos art. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, que abaixo reproduzimos:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- a) será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;
- b) poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.

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

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

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

- a) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido;
- b) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

Em diversos acórdãos da Câmara Superior, como no AC nº 9101-004.383, de 10/09/2019, o ilustre Conselheiro André Mendes de Moura, teceu acalentadas lições acerca da interpretação dos dispositivos acima.

Dessas lições, colho o trecho em que analisa o critério subjetivo dessas regras:

E a norma em análise se dirige à pessoa jurídica **investidora originária, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, coordenou e comandou os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição, e à pessoa jurídica investida.**

Ocorre que, em se tratando do ágio, as reorganizações societárias empreendidas apresentaram novas pessoas ao processo.

Como exemplo, podemos citar situação no qual a pessoa jurídica A adquire com ágio participação societária da pessoa jurídica B. Em seguida, utiliza-se de uma

outra pessoa jurídica, C, e integraliza o capital social dessa pessoa jurídica C com a participação societária que adquiriu da pessoa jurídica B. Resta consolidada situação no qual a pessoa jurídica A controla a pessoa jurídica C, e a pessoa jurídica C controla a pessoa jurídica B. Em seguida, sucede-se evento de transformação societária, no qual a pessoa jurídica B absorve patrimônio da pessoa jurídica C, ou vice versa.

Ocorre que os sujeitos eleitos pela norma são precisamente **a pessoa jurídica A (investidora) e a pessoa jurídica B (investida)** cuja participação societária foi adquirida com ágio. Para fins fiscais, não há nenhuma previsão para que o ágio contabilizado na pessoa jurídica A (investidora), em razão de reorganizações societárias empreendidas por grupo empresarial, possa ser considerado "transferido" para a pessoa jurídica C, e a pessoa jurídica C, ao absorver ou ser absorvida pela pessoa jurídica B, possa aproveitar o ágio cuja origem deu-se pela aquisição da pessoa jurídica A da pessoa jurídica B.

Da mesma maneira, encontram-se situações no qual a pessoa jurídica A realiza aportes financeiros na pessoa jurídica C e, de plano, a pessoa jurídica C adquire participação societária da pessoa jurídica B com ágio. Em seguida, a pessoa jurídica C absorve patrimônio da pessoa jurídica B, ou vice versa, a passa a fazer a amortização do ágio.

Mais uma vez, não é o que prevê o aspecto pessoal da hipótese de incidência da norma em questão. A pessoa jurídica que adquiriu o investimento, que acreditou na mais valia e que desembolsou os recursos para a aquisição foi, de fato, a **pessoa jurídica A (investidora)**. No outro polo da relação, a pessoa jurídica adquirida com ágio foi a pessoa jurídica B. Ou seja, o aspecto pessoal da hipótese de incidência, no caso, autoriza o aproveitamento do ágio a partir do momento em que a pessoa jurídica A (investidora) e a pessoa jurídica B (investida) passem a integrar a mesma universalidade.

São as situações mais elementares. Contudo, há reorganizações envolvendo inúmeras empresas (pessoa jurídica D, E, F, G, H e assim por diante).

Vale registrar que goza a pessoa jurídica de liberdade negocial, podendo dispor de suas operações buscando otimizar seu funcionamento, com desdobramentos econômicos, sociais e tributários.

Contudo, não necessariamente todos os fatos são recepcionados pela norma tributária.

A partir do momento em que, em razão das reorganizações societárias, passam a ser utilizadas novas pessoas jurídicas (C, D, E, F, G, e assim sucessivamente), pessoas jurídicas distintas da investidora originária (pessoa jurídica A) e da investida (pessoa jurídica B), e **o evento de absorção não envolve mais a pessoa jurídica A e a pessoa jurídica B**, mas sim pessoa jurídica distinta (como, por exemplo, pessoa jurídica F e pessoa jurídica B), a subsunção ao art. 386 do RIR/99 torna-se impossível, vez que o fato impositivo (suporte fático, situado no plano

concreto) deixa de ser amoldar à hipótese de incidência da norma (plano abstrato), por incompatibilidade do aspecto **pessoal**.

As razões acima aduzidas implicam a necessidade de que haja o encontro patrimonial do real adquirente com o real adquirido. Se a empresa veículo interposta tiver por finalidade fazer as vezes de um (real adquirente) ou outro (real adquirido), não se caracteriza, do ponto de vista subjetivo, a situação legal que autoriza a amortização do ágio com efeitos tributários.

No caso concreto, a acusação fiscal dirigida à LBR baseia-se na glosa da despesa com amortização de ágio registrada na apuração do IRPJ e da CSLL, sob o fundamento de que o ágio teria sido artificialmente criado por meio de uma sequência de operações societárias simuladas. Segundo o relatório fiscal, a então Laticínios Morrinhos Indústria e Comércio Ltda., posteriormente transformada em Leitbom S.A. e, mais tarde, em LBR Lácteos Brasil S.A., foi adquirida pela Caravelas Empreendimentos e Participações S.A., empresa constituída em fevereiro de 2008, sem estrutura operacional, com o exclusivo propósito de intermediar a aquisição e gerar o ágio. Apenas alguns meses depois, em novembro do mesmo ano, a Caravelas foi incorporada pela própria Leitbom (LBR), operação que possibilitou à incorporadora registrar e amortizar o ágio contabilizado na incorporada.

Claramente a criação da Caravelas, a aquisição da Laticínios Morrinhos e posterior incorporação, tudo num intervalo de tempo exíguo (nove meses) foram etapas realizadas apenas para viabilizar a amortização de ágio.

A verdadeira adquirente da Laticínios Morrinhos era a Monticiano Participações S.A., controladora da Caravelas, e que esta última desempenhou o papel de mera empresa veículo, sem qualquer atividade real ou propósito negocial.

Como já expomos, a dedutibilidade do ágio exige o encontro patrimonial entre o investidor real e o investido real, o que não ocorreu no presente caso. Os sujeitos eleitos pela norma são a pessoa jurídica investidora originária, que acreditou na mais-valia e desembolsou os recursos (Montician), e a pessoa jurídica investida (LBR).

Como o evento de incorporação envolveu a empresa-veículo Caravelas, alheia à relação econômica substancial, o suporte fático não se amolda à hipótese legal. Assim, o ágio contabilizado e amortizado pela LBR não encontra respaldo jurídico, por ausência do requisito subjetivo essencial à sua dedutibilidade fiscal.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso especial apenas quanto à primeira (*possibilidade de amortização do ágio criado mediante utilização de empresa veículo*) e à terceira divergências (*qualificação da multa de ofício*). Uma vez vencido quanto ao conhecimento da terceira divergência, voto, no mérito, para dar provimento ao recurso, com retorno dos autos

ao colegiado *a quo* para o exame das matérias prejudicadas quando do julgamento do Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

VOTO VENCEDOR

Conselheira Edeli Pereira Bessa , redatora designada

O I. Relator restou vencido em seu entendimento favorável ao conhecimento da matéria “*qualificação da multa de ofício*”. A maioria do Colegiado compreendeu que o recurso especial fazendário não deveria ser conhecido nesta parte.

O voto vencido do acórdão recorrido negou provimento ao recurso voluntário neste ponto, mas porque, apesar de o lançamento indicar cabimento de multa de ofício de 150%, com formalização de Representação Fiscal para Fins Penais, não houve exigência de crédito tributário principal, mas apenas redução de prejuízo fiscal (e também de base negativa de CSLL, como se vê às e-fls. 865/880). Vale ter em conta a abordagem do caso feita pelo relator Efigênio de Freitas Júnior:

78. Inicialmente, verifica-se que o endereço, telefone e fax da Caravelas informado na DIPJ/2009 durante sua existência (25/02/2008 a 30/11/2008) são os mesmos da Monticiano (e-fls. 467 e 494). Tal fato isolado é apenas um pequeno indício dentro de um contexto probatório. Necessário, portanto, aprofundar a análise.

79. Conforme assembleia geral extraordinária (AGE) de 14/04/2008, data da aquisição da LBR pela Caravelas, o estatuto social desta empresa passou a dispor as seguintes cláusulas (e-fls. 247):

ARTIGO 4º - A companhia tem prazo **indeterminado**.

ARTIGO 2º - A Companhia tem por **objeto social** a participação em outras sociedades, como sócia ou acionista ou em consórcios, no país ou no exterior.

ARTIGO 5º - O **Capital Social da Companhia é de R\$316.477.907,87** dividido em 316.477.907 ações ordinárias todas nominativas e sem valor nominal.

[...]

ARTIGO 7º - A companhia será administrada por uma Diretoria, composta por até 3 (três) Diretores, sendo um Diretor - Presidente e os demais Diretores sem designação específica, residentes no país, acionistas ou não, eleitos e destituíveis pela Assembléia Geral, observado o disposto neste Estatuto.

[...]

§ 6º - **A remuneração dos Diretores será fixada pela Assembléia Geral**, em montante global ou individual, ficando os Diretores dispensados de prestar caução em garantia de sua gestão.

ARTIGO 8º - A Diretoria terá **plenos poderes de administração e gestão**, dos negócios sociais, para a **prática de todos os atos e realização de todas as operações que se relacionarem com o objeto social**, observado o disposto neste Estatuto. (Grifo nosso)

80. Ora, uma companhia com capital social de R\$316 milhões, cujo objeto social seja *participação em outras sociedades, como sócia ou acionista ou em consórcios, no país ou no exterior* precisa de uma diretoria, tal qual consta no estatuto, e algum funcionário. São itens básicos para uma empresa desse porte funcionar.

81. Todavia, conforme apurou a autoridade fiscal, Caravelas não registrou nenhum funcionário e nem despesas administrativas no ano-calendário 2008, conforme Ficha 64 da DIPJ AC 2008 (Doc. 19). Também não consta dos autos nenhuma remuneração para diretores.

82. A recorrente foi intimada a apresentar documentos comprobatórios da real operação da empresa Caravelas, conforme termo a seguir (Doc. 14):

3- Documentos **comprobatórios da real operação da empresa CARAVELAS** quando era controladora da LEITBOM/LBR, tais como: **contrato de locação de sua sede, quadro de funcionários (nome, salário, CPF e cargo), comprovantes de despesas administrativas**, etc. (Grifo nosso)

83. Em resposta, não apresentou documentação comprobatória e limitou-se a informar, em síntese, que a operação ocorreu de forma lícita e que não houve a utilização de empresa veículo:

Por sua vez, no item 3 a fiscalização solicita documentos comprobatórios da real operação de compra da empresa CARAVELAS quando era controladora da LEITBOM/LBR.

Neste aspecto, voltamos a esclarecer que **a operação se deu de forma lícita e verdadeira, não se tratando no presente caso de utilização indevida de empresa veículo, sem qualquer substrato econômico, embora até mesmo nesta hipótese não exista vedação em lei.**

Ao contrário, foram duas empresas operantes e reais, cuja reorganização societária com reflexos trabalhistas, fiscais, comerciais, administrativos, entre outros, tem por causa, como já dito, razões de cunho administrativo, gerencial de contratos e pessoas, financeiro.

Neste sentido, em atendimento à solicitação de V. Sa, fazemos a juntada da **GFIP, com respectivos recolhimentos, contando a relação de trabalhadores da empresa, o que comprova, de fato e de direito, sua real existência.** (Grifo nosso)

84. Note-se que a GFIP com relação dos funcionários da empresa Caravelas, citada pela recorrente em sua resposta, não consta dos autos. Tais documentos não foram apresentados em primeira instância nem em recurso voluntário.

85. A recorrente argumenta que desde a reestruturação societária e

negociações para aquisição da empresa Morrinhos, constituição da *holding* Caravelas, observou os ritos e procedimentos legais necessários, os atos praticados foram registrados por meio de atas, contratos, estatutos, contabilidade, obrigações fiscais acessórias, entre outros. Não se constata qualquer ilicitude ou mesmo irregularidade nas operações, que foram dentro da lei, com ampla divulgação, bem como objeto de contabilização e informação ao Fisco Federal. Enfim, aduz que *“realizou todos os atos jurídicos formais necessários, de tal sorte que os efeitos jurídicos são válidos e eficazes”*.

86. Não se discute o aspecto formal dos atos realizados; aliás, todos esses atos se analisados de forma isolada, atomizada, são legítimos e regulares. Mas como dito acima, em termos de planejamento tributário essa, a meu ver, não é a melhor análise. O direito tributário não analisa essa matéria somente em seu aspecto formal, mas na sua essência.

87. O art. 126, III, do CTN, dispõe que a capacidade tributária passiva do contribuinte independe de a pessoa jurídica estar regularmente constituída, basta que configure uma unidade econômica ou profissional:

Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:

[...]

III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure **uma unidade econômica ou profissional**. (Grifo nosso)

88. É dizer, ainda que uma pessoa jurídica exista somente de fato - não possua inscrição nos órgãos públicos correspondentes, por exemplo - se for configurada uma **unidade econômica ou profissional** é o suficiente para qualificar-se como sujeito passivo. É a prevalência da essência sobre a forma.

89. Na sequência, o art. 127 do CTN dispõe sobre as hipóteses de eleição de domicílio tributário; o inciso II desse artigo estabelece que o domicílio das pessoas jurídicas de direito privado é o lugar da sua sede, ou, em relação aos *atos* ou *fatos* que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento. Todavia, o §1º do referido art. 127 esclarece que mesmo se não houver estabelecimento haverá incidência tributária e considerar-se-á como domicílio tributário da pessoa jurídica *“o lugar da situação dos bens ou da **ocorrência dos atos ou fatos** que deram origem à obrigação”*.

Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal:

[...]

II - quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos **atos ou fatos que derem origem à obrigação**, o de cada estabelecimento;

[...]

§ 1º Quando **não couber a aplicação das regras fixadas** em qualquer dos incisos deste artigo, considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável **o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação**.

90. Verifica-se, pois, que a capacidade tributária passiva da pessoa jurídica, ou

seja, a aptidão para ser sujeito de **direitos e obrigações** em matéria tributária está vinculada diretamente a **existência de uma unidade econômica**, ainda que exista somente de fato ou não possua estabelecimento. Assim, não basta uma vestimenta formal, regularidade formal para configurar a existência da sociedade. Em se tratando de sociedade empresária, é necessário o exercício de atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou serviços, o que configura sua existência substancial, real.

91. Nessa linha de pensamento, na aquisição de participação societária, para usufruir da dedução do ágio, a empresa incorporada deve cumprir sua função social, estar autorizada por lei ou apresentar alguma particularidade que permita tal dedução. Não se afigura legítimo a constituição de uma empresa para logo em seguida ser extinta.

92. Permitir o uso da empresa como “veículo”, vai de encontro ao princípio da preservação da empresa; Seria permitir a constituição de uma empresa para em seguida “morrer” e deixar como herança a dedução do ágio.

93. Não há falar-se em imiscuir-se nas diretrizes da pessoa jurídica, mas tão somente impedir que a empresa constituída com a única função de empresa de “passagem” funcione como arquétipo para a dedução do ágio. Afinal, funcionar como “passagem, veículo” não figura no rol das funções sociais da empresa.

94. Nesse sentido, transcrevo trecho do Acórdão Carf nº 1201-005.577, de 21/09/22, de autoria deste Relator, que detalha o posicionamento acima acerca do uso indevido da “empresa veículo”:

122. Antes de analisar a questão da “empresa veículo”, oportuno fazer algumas considerações sobre a função social da empresa. Vejamos.

123. Segundo Sérgio Campinho, a empresa apresenta-se como um elemento abstrato, fruto da ação intencional do seu titular - o empresário - em promover o exercício da atividade econômica de forma organizada. O autor chama atenção ainda para não se confundir empresa com sociedade, procedimento comum tanto em textos legais quanto em decisões judiciais/administrativas.

124. Nesse sentido, continua Campinho, “poderá existir sociedade sem empresa, ainda que seu objeto compreenda atividade própria de empresário, bastando para isso que seus atos constitutivos sejam inscritos na Junta Comercial sem, de fato, entrar em atividade, deixando de exercer a exploração do objeto”. A empresa somente “surgirá com o fim da inatividade”.

125. Nessa mesma linha, Bulhões Pedreira e Lamy Filho sustentam que “no plano social, a empresa é organização produtiva que compreende um grupo social (formado por empresários e empregados) e os recursos naturais e de capital por ele utilizados para produzir bens econômicos”. Por outro lado, “no plano jurídico, a empresa é representada pelo empresário individual ou pela sociedade empresária, que são sujeitos dos direitos e obrigações nascidos da sua criação e funcionamento”.

126. Segundo os autores, “a função precípua da empresa é produzir bens econômicos, mas devido às suas características desempenha funções, tanto na

produção quanto na circulação econômica e na repartição de renda, e de agente de poupança e de investimentos”.

127. No âmbito infraconstitucional a Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/76), no art. 116, parágrafo único e art. 154, chama atenção para o cumprimento da função social por parte das sociedades empresárias:

Art. 116. [...] Parágrafo único. O acionista controlador deve usar o poder com o fim de fazer a **companhia realizar o seu objeto e cumprir sua função social**, e tem deveres e responsabilidades para com os demais acionistas da empresa, os que nela trabalham e para com a comunidade em que atua, cujos direitos e interesses deve lealmente respeitar e atender.

[...]

Art. 154. O administrador deve exercer as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem para lograr os fins e no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e da **função social da empresa**.

128. De igual forma, a Lei de Recuperação Judicial (Lei nº 11.101/2005), no art. 47, elenca, dentre outros objetivos, a preservação da empresa e sua função social:

Art. 47. A recuperação judicial tem por objetivo viabilizar a superação da situação de crise econômico-financeira do devedor, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora, do emprego dos trabalhadores e dos interesses dos credores, promovendo, assim, a **preservação da empresa, sua função social** e o estímulo à atividade econômica.

129. Ao tratar da função social da empresa, Manoel Pereira Calças observa:

Na medida em que a **empresa tem relevante função social**, já que gera riqueza econômica, cria empregos e rendas e, desta forma, contribui para o crescimento e desenvolvimento socioeconômico do País, **deve ser preservada sempre que for possível**. O princípio da preservação da empresa que, há muito tempo é aplicado pela jurisprudência de nossos tribunais, tem fundamento constitucional, haja vista que nossa Constituição Federal, ao regular a ordem econômica, impõe a observância dos postulados da função social da propriedade (art. 170, III), vale dizer, dos meios de produção ou em outras palavras: função social da empresa. O mesmo dispositivo constitucional estabelece o princípio da busca do pleno emprego (inciso VIII), o que só poderá ser atingido se as empresas forem preservadas.

130. No Conflito de Competência 118.183, de 2011, a Ministra Nancy Andrighi ressaltou o princípio da continuidade da empresa, vez que significa manutenção de empregos, geração de novos postos de trabalho, movimentação da economia, manutenção da saúde financeira de fornecedores, entre outros ganhos:

Não se pode perder de vista o objetivo maior, de preservação da empresa, que orientou a introdução, no ordenamento jurídico brasileiro, da regra do artigo 60, parágrafo único, da Lei 11.101/05. O que buscou o legislador, com tal regra, foi implementar a ideia de que a flexibilização de algumas garantias de determinados credores, conquanto possa implicar aparente perda individual, numa análise imediata e de curto prazo, pode significar ganhos sociais mais efetivos, **numa análise econômica mais**

ampla, à medida que a manutenção do empreendimento pode implicar significativa manutenção de empregos, geração de novos postos de trabalho, movimentação da economia, manutenção da saúde financeira de fornecedores, entre inúmeros outros ganhos.

131. O Ministro Benedito Gonçalves ao analisar o REsp 1.592.455 assentou, em homenagem ao princípio da preservação da empresa, que a execução fiscal não pode afetar o plano de recuperação judicial da sociedade empresária:

A jurisprudência desta corte superior firmou entendimento de que não são adequados, em execução fiscal, os atos de constrição que possam afetar, de alguma forma, o plano de recuperação judicial da sociedade empresária, **em homenagem ao princípio da preservação da empresa**, porquanto o pagamento do crédito tributário devido será assegurado, no momento oportuno, pelo juízo falimentar, observadas as preferências legais, não havendo, assim, prejuízo à Fazenda Pública”,

132. Ao julgar o REsp 1.023.172, em 2012, o Ministro, Luis Felipe Salomão, destacou que o princípio da preservação da empresa está alinhado à Constituição (art. 170, III, CF):

Com efeito, a Constituição da República consagra a proteção à **preservação da empresa** por duas razões basilares: (i) é forma de conservação da propriedade privada; (ii) **é meio de preservação da sua função social**, ou seja, do papel socioeconômico que ela desempenha junto à sociedade em termos de fonte de riquezas e como ente promovedor de empregos. Assim, **o princípio da preservação da empresa cumpre a norma maior, refletindo, por conseguinte, a vontade do poder constituinte originário.**

133. Verifica-se, pois, que a empresa tem uma função social, a qual deve, sempre que possível, ser preservada.

134. Como lembra Ruy Barbosa, “o fisco não pode influir na estruturação jurídico-privada dos negócios do contribuinte, para provocar ou exigir maior tributação”. Afinal, o contribuinte pode utilizar-se das faculdades asseguradas pela ordem jurídica que lhe proporcione menor tributação, mas para tanto, é necessário, continua o autor, que “*o contribuinte tenha estruturado os seus empreendimentos, as suas relações privadas, mediante as formas normais, legítimas do Direito Privado*”.

135. Nesse contexto não se afigura legítimo a constituição de uma empresa para logo em seguida ser extinta. Seria semelhante construir uma casa para em seguida destruí-la. Observo que não se trata de ingerência na liberdade negocial ou atividade da pessoa jurídica. Todavia, a partir do momento que determinado procedimento/atividade não está de acordo com o ordenamento jurídico, a dedução legal pretendida deve ser negada.

136. Como dito, uma pessoa física ou jurídica pode construir uma casa e em seguida destruí-la, afinal, como proprietária, pode dispor do seu bem da maneira que melhor lhe aprouver. Todavia, se a conduta objetivou exclusivamente receber indenização do seguro não encontrará amparo no ordenamento jurídico.

137. De igual forma, a pessoa jurídica pode constituir e extinguir quantas empresas (sociedades) quiser. Todavia, para usufruir da dedução do ágio, a

empresa deve cumprir sua função social, estar autorizada por lei, ou apresentar alguma particularidade que permita tal dedução. Caso contrário, seria permitir a constituição de uma empresa para em seguida “morrer” e deixar como herança ou legado a dedução do ágio.

138. Reitero, não há falar-se em imiscuir-se nas diretrizes da pessoa jurídica, mas tão somente impedir que a empresa constituída com a única função de empresa de “passagem” funcione como arquétipo para a dedução do ágio. Afinal como visto acima, funcionar como “passagem, veículo” não figura no rol das funções sociais da empresa.

139. Klaus Tipke , ao discorrer sobre a unidade da ordem jurídica tributária, salienta que “O direito tributário não precisa estar orientado por princípios do direito civil ou por princípios de outros ramos do direito público; ele deve observar os princípios de outras ordens jurídicas parciais suficientemente, **apenas, para impedir que ocorram contradições axiológicas na ordem jurídica total**”.

140. É o caso. Enquanto todo ordenamento jurídico busca a preservação da empresa, como visto acima, a recorrente, mediante arranjo tributário, constitui uma empresa que logo em seguida é extinta, tão somente para usufruir do ágio.

141. Permitir o uso da empresa como “veículo”, no caso dos autos, vai de encontro ao princípio da preservação da empresa. Seria repartir com toda sociedade um ônus fiscal que não lhe pertence e que não encontra amparo no ordenamento jurídico.

142. Relevante destacar trecho do voto da Conselheira Livia De Carli Germano, no Acórdão 9101-004.562, de 03/12/2019, em que a 1ª Turma da CSRF analisou matéria idêntica a destes autos, em relação ao mesmo contribuinte nos anos-calendário 2009 a 2011. Veja-se:

Como já delineado no tópico acima, a utilização de um instituto jurídico, qualquer que seja ele, deve, no mínimo, ser real, verdadeira. Criar uma empresa sem que disso resulte a produção de uma atividade econômica organizada não é, de fato, criar uma empresa, mas apenas um CNPJ, um registro no papel.

A princípio, isso não é vedado no ordenamento jurídico brasileiro (tanto é que o registro de tais pessoas jurídicas é realizado pelos órgãos competentes sem maiores questionamentos), mas isso também não implica uma autorização incondicionada e irrestrita para a produção de quaisquer efeitos jurídicos.

Se a utilização de tal pessoa jurídica resultar não em uma atividade empresarial, mas apenas em uma via para desvios de conduta, os efeitos nocivos que tais desvios produzam no ordenamento jurídico podem sim ser reparados, inclusive para fins fiscais, nos termos do artigo 149, VII, do CTN:

[...]

Por outro lado, se por “empresa-veículo” quer se referir a uma suposta pessoa jurídica registrada na Junta Comercial e no CNPJ que não tenha qualquer estrutura física ou material para a realização das atividades constantes de seu objeto social, e que, pelo contrário, tem tal papel desempenhado por pessoas representantes de outras empresas do grupo,

sem qualquer contrapartida, atuando meramente como pessoa interposta, aí sim, a utilização de tal “empresa-veículo” será suficiente para tornar inválidos alguns efeitos da operação – que serão os fiscais, se a distorção proporcionada pela participação de tal “empresa-veículo” tiver tal natureza.

95. O argumento da recorrente no sentido de que a Caravelas é uma *holding* também não lhe socorre.

96. Segundo Sérgio Campinho¹, “*é frequente, no universo empresarial, a existência de sociedades formadas com exclusivo escopo de titularizar participações societárias de outras sociedades (sociedades de participação). A titularização de cotas ou ações, com ânimo de controle, constitui, em si, o fim da holding, revelando a sua atividade profissional. São elas, pois, sociedades empresárias*”.

97. Ainda que seja uma *holding*, essa sociedade precisa ter substância econômica e existência real e não apenas formal. No caso, Caravelas tem o mesmo endereço da Monticiano - empresa interessada na compra da LBR -, não comprovou existência de diretores, de funcionários, não comprovou a existência de qualquer operação a não ser a aquisição da LBR. É dizer, não comprovou nos autos a existência de um empreendimento econômico subjacente à sua personalidade jurídica.

98. Note-se ainda que embora a recorrente tenha respondido à fiscalização durante o procedimento fiscal que a “*operação se deu de forma lícita e verdadeira, não se tratando no presente caso de utilização indevida de empresa veículo*”, em recurso voluntário posiciona-se em sentido diverso e afirma que utilizou uma pessoa jurídica “*de prateleira*”, e que isso não configura ato ilícito nem caracteriza simulação. Afinal, a celeridade dos negócios e a ineficiência do Poder público para abertura de uma pessoa jurídica justifica tal posicionamento.

Mais do que isso, a utilização de uma pessoa jurídica (*holding*) para operacionalizar, segundo suas necessidades e interesses, de modo algum configura meio ilícito, muito menos com natureza de dolo específico para se reconhecer fraude.

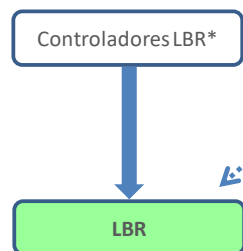
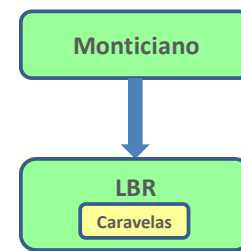
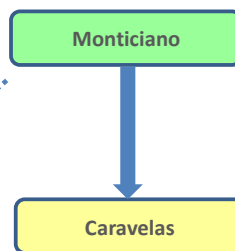
Aliás, **o fato de ter adquirido uma “jurídica de prateleira” não envolve qualquer ilicitude, muito menos simulação**. Ao contrário, pela celeridade dos negócios, não é possível esperar a boa vontade e ineficiência do Poder Público, sendo um dos países mais complexos e demorados no mundo para a abertura de uma pessoa jurídica.

Trata-se de fato notório!! (Grifo nosso) (e-fls. 1.036).

99. Verifica-se, pois que Caravelas é apenas um “CNPJ”, uma “*sociedade*” existente apenas no papel, ou seja, formalmente.

100. No caso, verifica-se que Caravelas foi constituída para em seguida “morrer” por meio de incorporação reversa e deixar como “herança” para a LBR a amortização do ágio pago na sua própria aquisição, tudo isso a comando da real interessada e adquirente Monticiano. Veja-se o antes e o depois das operações:

¹ CAMPINHO, Sérgio. O direito de empresa à luz do novo código civil. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 39.

Antes**Depois**

*LBR (antiga Laticínio Morrinhos e Leitbom)

101. Ao analisar globalmente os negócios realizados - o antes e o depois - com base no conceito amplo de simulação, tem-se no caso em análise *simulação-elusão* ou seja, um arranjo tributário cuja finalidade prática foi criar uma estrutura concatenada que permitisse a aquisição da LBR por Monticiano e a dedução do ágio; afinal, se a operação ocorresse de forma direta e mantida a mesma estrutura, não seria possível a dedução do ágio. Assim, Monticiano transferiu numerários para Caravelas - constituída exclusivamente para este fim - a qual adquiriu LBR (Morrinhos) e em seguida foi incorporada por sua controlada (LBR) que passou a amortizar o ágio de si mesma. Jamais seria possível enxergar tal simulação sob uma concepção restritiva de simulação, pois o contribuinte atendeu todas as solicitações do Fisco, observou a legislação societária, registrou-se nos órgãos competentes, enfim, cumpriu todos os requisitos formais e de transparência, daí tratar-se de *simulação elusão* e não *simulação evasão*.

102. Somente, sob o conceito amplo de simulação é possível verificar que o contribuinte utilizou-se de meios artificiosos para, sob uma vestimenta jurídica de aparente legalidade e licitude, colocar-se dentro dos pressupostos de fato que lhe permitiriam deduzir o ágio.

103. A recorrente alega que Caravelas teve o propósito específico de efetuar a aquisição de empresas do setor lácteo; logo não há que se descaracterizar a existência dessa empresa por “falta de atividade econômica”, já que tudo isso não seria sequer condizente com sua função primordial, que era a de ser meramente uma sociedade *holding*.

104. Aduz que a figura do propósito negocial ou motivação extra tributária não consta em lei como requisito ou condição para qualquer planejamento tributário ser reconhecido como lícito. Insiste que a “*aquisição realizada (independentemente por qual empresa do grupo) possuía propósito negocial explícito. Equivale dizer: ampliar, aperfeiçoar e dar mais eficiência às operações relacionadas ao mercado de lácteos no Brasil, daí a verdadeira e fiel razão – propósito – do negócio! Se a aquisição se deu por uma ou outra pessoa jurídica do grupo e isto levou à economia fiscal, isto não significa dizer que inexistente propósito negocial, muito menos ilicitude ou fraude*”.

105. Oportuno esclarecer que a utilização de determinadas expressões como ausência de propósito negocial, empresa veículo ou de passagem, *conduit*

companies, abuso de forma, abuso de direito, fraude à lei, etc., seja qual for o “rótulo” utilizado, tal expressão, por si só, não é suficiente para invalidar determinado ato, operação ou negócio jurídico e pressupor, como consequência lógica, a existência de infração tributária. A análise deve concentrar-se no caso concreto e na efetividade das operações/negócios realizados. O rótulo funciona como nomenclatura utilizada por determinado autor para identificar um fato. O problema é ater-se ao rótulo em detrimento dos fatos e operações.

106. Pois bem. Não se trata de analisar especificamente o termo (rótulo) “propósito negocial”. Note-se que é dever da autoridade fiscal verificar operações e atos que ensejam despesas que, no entendimento do Fisco, são consideradas irregulares. Nesse contexto, deve-se analisar a operação como um todo e não de forma isolada, atomizada. Só assim é possível constatar a finalidade ou objetivo prático dos atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte; é dizer, somente com uma análise ampla, do antes e do depois, é possível visualizar o “mosaico” em sua completude. Aqui se aplicam as mesmas conclusões apuradas acima no sentido de que a real adquirente da LBR é a Monticiano e não Caravelas.

107. Sustenta que a decisão de realizar a incorporação da empresa Caravelas pela Morrinhos se tornou fundamental como ferramenta para simplificar a estrutura e economizar custos, sem causar maiores prejuízos à atividade operacional do grupo, uma vez que os gestores decidiram perseguir uma estratégia diferente da adotada à época do investimento. Caso fosse decidido pela incorporação direta da Morrinhos pela Caravelas, por exemplo, a companhia perderia todos os contratos e cadastros com um grande número de fornecedores e clientes e o período de regularização poderia ser elevado, o que arriscaria, até mesmo, paralisar a operação da companhia por um período de tempo.

108. O comportamento concludente da recorrente deve ser analisado à luz dos fatos e minúcias que envolveram o negócio jurídico e as operações efetivamente realizadas e não as hipóteses suscitadas. Afinal, cada detalhe, cada ato específico pode levar a um enquadramento legal diferente. Nos caso destes autos a análise se ateve às operações realizadas. Assim, configurado que a real adquirente da LBR foi Monticiano e não Caravelas, os atos subseqüentes, como a incorporação da Caravelas por Morrinhos (LBR) restam prejudicados, porquanto nessa situação já não há falar-se em amortização do ágio em razão do descumprimento dos requisitos legais. Aliás, como já dito acima, não consta qualquer prova da existência de gestores na Caravelas, porquanto não comprovada sua real operação.

109. Por fim, a recorrente aduz que não procede a alegação do Fisco no sentido de que a incorporação se deu com o fim único e exclusivo de permitir a amortização do ágio e a economia de tributos, porquanto no período em análise a recorrente obteve prejuízo fiscal.

110. O fato de a recorrente apurar prejuízo é uma mera consequência no resultado da pessoa jurídica no período fiscalizado que não tem o condão de alterar os fatos apurados pela fiscalização.

[...]

Multa qualificada

127. Não obstante os autos de infração tenham sido formalizados sem exigência de crédito tributário, houve lançamento de multa qualificada de 150%, com formalização de Representação Fiscal para Fins Penais, porquanto a autoridade fiscal entendeu constar elemento doloso nas operações que resultaram no aproveitamento fiscal do ágio.

128. Segundo a recorrente, trata-se de nulidade por cerceamento do direito de defesa em relação aos argumentos acerca da ausência de dolo, uma vez que a decisão recorrida entendeu tratar-se de matéria estranha ao litígio ante a inexistência de crédito tributário principal, o qual se existente, permitiria a análise do dolo para fins de qualificação da multa. Pleiteia ainda seja afastado o posicionamento do Fisco no sentido de que as operações foram tipificadas como provenientes de sonegação, fraude e conluio que motivaram a qualificação da multa de 150%.

129. A seguir, a fundamentação da autoridade fiscal:

Considerando que as operações dolosamente engendradas pela LBR, visaram reduzir o montante dos tributos devidos (o que caracteriza a fraude). Com efeito, não fosse a participação artificial da empresa veículo CARAVELAS, o ágio pago não seria deduzido da forma como foi.

[...]

Portanto, pode-se concluir que as definições de sonegação e fraude que dão suporte à qualificação da multa implicam ações tendentes a provocar a emissão de um juízo errôneo por parte da autoridade fiscal quando diante da amortização e depreciação do ágio. A princípio, ao se deparar com a amortização do ágio, a fiscalização está diante de um valor dedutível por força da previsão legal, já que, tanto o surgimento do ágio quanto a reestruturação societária são aceitos pelo ordenamento. No entanto, existem circunstâncias que, como visto, permitem a glosa das despesas de amortização e depreciação do ágio. Nesse sentido, o Contribuinte, ao formalizar seus registros contábeis e societários de forma a dar uma aparência de correção à indedutibilidade das despesas de amortização e depreciação do ágio e à reestruturação societária sem propósito negocial, pretende induzir a fiscalização a avaliar uma operação que, nessas circunstâncias, é inoponível à Fazenda.

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

130. Pois bem. O art. 44 da Lei 9.430, de 1996, alterado pela Lei 11.488, de 2007, dispõe que se aplica a multa de 75% **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. Em seguida, assenta que o percentual será de 150% “*nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 1964*”, quais sejam, sonegação, fraude e conluio.

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de **falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração** e nos de **declaração inexata**; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

§ 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) (Grifo nosso).

131. Como se vê, a multa, seja de 75% ou 150%, incide sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição. No caso em análise, não houve diferença de tributo para incidência da multa, uma vez que a recorrente apurou prejuízo no período. Com base nesse mesmo racional, a decisão recorrida entendeu tratar-se de matéria estranha ao litígio os argumentos da então impugnante acerca da matéria.

132. Nesse sentido, entendo não assistir razão à recorrente quanto à pretensa nulidade; afinal, a decisão recorrida fundamentou o seu posicionamento e, de fato, se não houve falta de pagamento de tributo, não há falar-se em multa qualificada, bem como nos respectivos motivos. Logo não há litígio em relação a este ponto. Quanto a eventuais consequências decorrentes da Representação Fiscal para Fins Penais, falece competência ao Carf para se pronunciar sobre tal matéria, conforme Súmula Carf nº 28:

Súmula CARF nº 28: O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Acórdãos Precedentes: Acórdão nº 303-33810, de 05/12/2006 Acórdão nº 296-00105, de 10/02/2009 Acórdão nº 201-81384, de 03/09/2008 Acórdão nº 106-16727, de 23/01/2008 Acórdão nº 201-78848, de 09/11/2005 Acórdão nº 106-13820, de 18/02/2004

133. Reitero, todavia, que embora o planejamento tributário em análise não seja oponível ao Fisco, entendo não se tratar de fraude fiscal, mas sim de simulação-elusão, conforme já explicitado neste voto.

Já o voto vencedor consignou, apenas, que:

185. Considerando que este voto desconstitui as autuações em seu mérito principal, todos os acessórios caem por consequência lógica, sobretudo a qualificação da multa, que também resta afastada em razão da inexistência de

simulação que justifique a majoração dos valores, conforme entendimento majoritário defendido pelo Colegiado.

O relatório do acórdão recorrido traz expresso que:

A despeito de não haver falta de recolhimento de tributo, em razão de tratar se de redução de prejuízo fiscal, base negativa da CSLL, a autoridade fiscal informou multa de 150%

O tema não foi levado especificamente à ementa, que traz referências genéricas a *simulação, fraude, conluio, abuso de direito, artificialidade de condutas ou falta de propósito*, com vistas à desconstituição de negócios jurídicos. E a decisão do Colegiado restou assim expressa:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Efigênio de Freitas Júnior (Relator) e Sérgio Magalhães Lima, que negavam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque.

É certo que o paradigma nº 1101-000.899, admitido no exame de admissibilidade, opera em contexto fático semelhante ao presente, como antes apontado na admissibilidade do paradigma nº 9101-003.465 na primeira matéria ao norte, mas lá houve efetivo acréscimo de multa de ofício qualificada aos créditos tributários lançados, como consignado em seu relatório:

Em decorrência de ação fiscal levada a efeito junto ao contribuinte, foram lavrados 2(dois) Autos de Infração (fls. 680 a 701), em 18/12/2009, com ciência dada em 24/12/2009, por meio dos quais foram constituídos os seguintes créditos tributários: (i) Imposto de Renda da Pessoa Jurídica IRPJ no valor de R\$ 19.020.574,04 e (ii) Contribuição Social s/Lucro Líquido no valor de R\$ 5.421.795,85, totalizando a importância de R\$ 24.442.369,89, incluídos os valores dos tributos, das multas de ofício e dos juros de mora (estes calculados até 30/11/2009).

Neste contexto, não se poderia afirmar que o Colegiado que proferiu o paradigma afirmaria o cabimento da qualificação da penalidade no caso presente, no qual não houve tributos exigidos. Para além disso, é discutível o interesse da Fazenda Nacional em restabelecer a qualificação da penalidade diante da inexistência de tributos exigidos.

Estas as razões, portanto, para NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional quanto à matéria *“qualificação da multa de ofício”*.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa