



Processo nº 16561.720059/2013-25
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9101-004.489 – CSRF / 1^a Turma**
Sessão de 5 de novembro de 2019
Recorrentes COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO E FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011

CONHECIMENTO. RECURSO ESPECIAL. SÚMULAS CARF Nº 108 e 116. RICARF. ART. 67, §3º. JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. DECADÊNCIA. ÁGIO.

Não é conhecido Recurso Especial contra acórdão que adota entendimento de Súmula CARF, nos termos do artigo 67, §3º, do RICARF (Portaria MF 343/2015).

O acórdão recorrido amolda-se à Súmula CARF nº 116: *"Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança".*

Ademais, adota o entendimento expresso na Súmula CARF nº 108, que prevê: *"Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício."*.

CONHECIMENTO. RECURSO ESPECIAL. MULTA QUALIFICADA.

Não é conhecido recurso especial quando os contextos fáticos do acórdão recorrido e do acórdão paradigma são distintos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. Acordam, ainda, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencida a conselheira Andrea Duek Simantob, que conheceu do recurso e manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichèle Macei, Viviane Vidal Wagner, Lívia de Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de processo originado pela lavratura de Auto de Infração de IRPJ e CSLL, quanto ao ano de 2010 e 2011, com imposição de multa qualificada de 150%. A operação é descrita no Termo de Verificação Fiscal, em síntese, tratando-se de ágio na aquisição do controle da Companhia Brasileira de Distribuição (CBD) pelo grupo Casino, verbis:

2. O objetivo deste procedimento fiscal é investigar a dedutibilidade de ágios originados em transações entre o grupo supermercadista francês Casino Guichard Perrachon S.A. (Casino) e o grupo supermercadista brasileiro Pão de Açúcar (“Grupo Pão de AD”). Todos os ágios aqui analisados relacionam-se com o processo de aquisição do controle da Companhia Brasileira de Distribuição (“CBD”) pelo grupo francês.
3. A aquisição do controle da CBD pelo Casino se deu com recursos provenientes da França. Os dois grupos, entretanto, engendraram operações artificiais que visaram à internalização e à amortização tributária no Brasil de ágios que na realidade foram pagos no exterior. A formalização dos atos societários que culminaram com a amortização tributária dos intangíveis pela fiscalizada pretendeu dar a aparência de legalidade para atos cujo único propósito foi reduzir a base de cálculo do imposto de renda.
4. Ficará comprovado o artificialismo desse conjunto de atos, ao lado de uma interpretação equivocada da legislação tributária, o que conduzirá à glosa de ofício dos encargos de amortização dos ágios aproveitados pela fiscalizada. (...)
8. A artificialidade do planejamento será revelada ao se demonstrar que a implementação da Estrutura deixou inalterado o controle original constante do Acordo de Associação (“Joint Venture Agreement”) celebrado no processo de aquisição de controle da CBD.

A multa qualificada foi imposta com fundamento no artigo 44, I, da Lei nº 9.430/1996, com redação conferida pela Lei nº 11.488/2007.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro manteve os lançamentos (fls. 5.481).

O contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 5.550), resolvendo a 1^a Turma Ordinária da 3^a Câmara pela encaminhando do processo à 3^a Turma Ordinária da 1^a Câmara (fls. 5.471). Posteriormente, o processo foi remetido à 1^a Turma Ordinária da 3^a Câmara, considerando a transferência de mandato do Conselheiro Relator (Eduardo Neiva Monteiro). Finalmente, foi redistribuído, considerando a renúncia do citado conselheiro (fls. 5.474).

Em julgamento do recurso, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara deu provimento parcial, apenas para afastar a exigência de multa qualificada. É o teor do acórdão (**1401-001.903**):

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011

**FALTA DE INDICAÇÃO DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL DA INFRAÇÃO.
CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.**

A fundamentação legal não se estabelece somente pela indicação do dispositivo legal a que se refere. Ela também compreende a descrição do fato imponível, daquele que retrata a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, que, a meu ver, é de mais alto relevo do que a própria descrição legal, pois permite à outra parte o perfeito conhecimento do que lhe está sendo arrogado.

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. OUTRAS HIPÓTESES. INOCORRÊNCIA.

A nulidade somente se apresenta quando os atos e termos são lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões são proferidos por autoridade incompetente ou quando há preterição do direito de defesa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011

DECADÊNCIA. INÍCIO DA CONTAGEM DO PRAZO. RETROAÇÃO A FATOS OCORRIDOS ANTERIORMENTE. POSSIBILIDADE. A decadência se conta a partir da ocorrência do fato gerador, não havendo base legal para contagem do prazo a partir de fatos ocorridos anteriormente à sua ocorrência, mesmo que repercutam no cálculo do tributo devido.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

**ÁGIO GERADO EM OPERAÇÃO ENVOLVENDO EMPRESA DO EXTERIOR.
IMPOSSIBILIDADE DE AMORTIZAÇÃO.**

A legislação que permite a amortização fiscal do ágio decorrente de expectativa de rentabilidade futura é nacional, devendo ser aplicada tão somente às empresas nacionais que adquirem investimentos com ágio. A extensão ao alcance das regras fiscais a reais adquirentes domiciliados no exterior, deve ser afastado pela fiscalização e o ágio amortizado deve ser objeto de glosa fiscal, justificada também em razão do desconhecimento do tratamento fiscal dispensado ao ágio no país de domicílio do real adquirente.

ÁGIO. INEXISTÊNCIA DE CONFUSÃO PATRIMONIAL.

A amortização fiscal do ágio somente tem amparo legal quando as empresas adquirente e adquirida se emaranham entre si, a partir de um dos institutos elencados no art. 7º da Lei 9.532/1997 (fusão, cisão ou incorporação), resultando dessa operação a confusão patrimonial entre ambas. Não se permite, em regra, a dedução do ágio se ambas as empresas permanecem ativas após todo o processo de reorganização societária.

MULTA QUALIFICADA. NÃO OCORRÊNCIA DE SIMULAÇÃO FRAUDULENTA. DESCABIMENTO.

A aplicação da multa de ofício qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio não deve ser mantida quando as razões que a motivaram não tiveram o condão de afrontar lei, a qual permitia interpretação diversa da que entendeu a autoridade fiscal. O ágio internalizado é instituto que gera muitas controvérsias em razão de carência de dispositivo inequívoco na legislação. A proibição de sua amortização decorre de interpretação da regra fiscal, de que o referido benefício somente pode ser aplicado às empresas nacionais. Além disso, a avaliação do propósito negocial da operação de geração e de amortização do ágio é exercício cuja conclusão não apresenta qualquer

sincronismo por parte dos avaliadores. Somando-se a isso a publicidade dada aos instrumentos que deram azo à operação que gerou o ágio e sua amortização fiscal, tem-se que a suposta conduta simulatória fraudulenta não restou caracterizada, razão pela qual a multa qualificada deve ser afastada.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

De acordo com art. 161 do CTN, sobre o crédito tributário incidem juros de mora. Como a multa de ofício integra o crédito tributário, também sobre ela devem incidir juros de mora.

Os autos foram remetidos para a Procuradoria em 08/08/2017 (fls. 5.783), que interpôs recurso especial em 21/09/2017. No recurso alega divergência na interpretação da lei tributária a respeito da exigência de **multa qualificada**, identificando como paradigmas os acórdãos **9101-002.300** e **9101-002.301**.

O recurso da Procuradoria foi admitido pelo Presidente da 4ª Câmara (fls. 5.813).

O contribuinte, intimado em 27/10/2017, apresentou embargos de declaração em 3/11/2017 (fls. 5.834). Estes embargos foram rejeitados (fls. 5.974).

O contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso especial da Procuradoria (fls. 5.894), sustentando:

- (i) Falta de similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas, pois no caso dos autos o Colegiado a quo entendeu “*ausente dolo fraude ou simulação*”; enquanto no paradigma decidiu-se que “*comprovado o dolo, fraude ou simulação*”. Pede a aplicação do Manual de Admissibilidade, item 4.1.1;
- (ii) Questiona a decisão do Presidente de Câmara, com fundamento no artigo 68, §1º, do RICARF, que exigiria fundamentação de sua decisão, não bastando a transcrição dos paradigmas;
- (iii) No mérito, pede manutenção do acórdão recorrido, sustentando a inocorrência de fatos que justificassem a imposição de multa qualificada.

Com a intimação da decisão de embargos em 20/02/2018, o contribuinte interpôs recurso especial em 07/03/2018 (fls. 5.982), alegando divergência na interpretação da lei tributária a respeito dos temas seguintes:

- (i) Decadência, com acórdãos paradigmas 101-97.084 e 107-06.061;
- (ii) Nulidade da decisão recorrida por aperfeiçoar o lançamento, com paradigmas 9101-002.016 e 3301-002.648;
- (iii) Nulidade por falta de apreciação de argumentos e provas, com paradigma 9303-003.073;
- (iv) Ágio por utilização de “empresa veículo”, identificando paradigmas nº 1201-001.242 e 1302-001.150;
- (v) Desconsideração de aproveitamento do ágio por empresa diversa do grupo, com acórdãos paradigmas 1102-001.018 e 1301-002.280;
- (vi) Aplicação do artigo 76, da Lei nº 4.502/1964 para afastar multa de ofício, com paradigma 9303-003.517;

(vii) Juros de mora sobre a multa de ofício, com paradigmas 1301-001.788 e 1202-001.257.

O recurso especial do contribuinte foi admitido apenas quanto à decadência e juros de mora sobre multa de ofício, conforme decisão do Presidente da 4ª Câmara:

Com fundamento nas razões acima expendidas, nos termos dos arts. 18, inciso III, c/c 68, § 1º, ambos do Anexo II do RI/CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, **ADMITO, EM PARTE**, o Recurso Especial interposto, no que se refere às matérias: (1) “decadência: formação registro, incorporação e primeira amortização ocorrida há mais de cinco anos da data da lavratura do auto de infração – fato pretérito que repercute em resultados futuros” e (7) “improcedência da decisão recorrida quanto à manutenção da aplicação de juros sobre a multa de ofício”.

Intimado em 25/04/2018, o contribuinte apresentou agravo (fls. 6.367), ao qual foi rejeitado pela Presidente da CSRF (fls. 6.432). O contribuinte foi devidamente intimado quanto a esta decisão (fls. 6.438).

A Procuradoria apresentou contrarrazões ao recurso do contribuinte, pedindo não seja conhecido quanto à exigência de juros de mora sobre multa de ofício, diante da Súmula CARF 108 e do RICARF. No mérito, pede a manutenção do acórdão recorrido quanto a ambas as matérias admitidas (fls. 6.450).

É o relatório.

Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

O Presidente de Câmara admitiu em parte recurso do contribuinte e admitiu o recurso especial da Procuradoria.

Conhecimento – Decadência

Início a análise pelo recurso especial do contribuinte, admitido quanto a duas matérias: decadência e juros de mora sobre a multa de ofício.

A Primeira Turma da CSRF aprovou Súmula em 03/09/2018, com o seguinte teor:

Súmula CARF nº 116: Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança

O acórdão recorrido teve os mesmos fundamentos da Súmula, como se verifica do trecho da ementa desta decisão:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011

DECADÊNCIA. INÍCIO DA CONTAGEM DO PRAZO. RETROAÇÃO A FATOS OCORRIDOS ANTERIORMENTE. POSSIBILIDADE. A decadência se conta a partir da ocorrência do fato gerador, não havendo base legal para contagem do prazo a partir de fatos ocorridos anteriormente à sua ocorrência, mesmo que repercutam no cálculo do tributo devido.

Ademais, é pertinente destacar que o Regimento Interno do CARF impede o conhecimento de recurso especial, quando o acórdão recorrido alinhe-se ao entendimento de Súmula CARF, mesmo que aprovada posteriormente à interposição do recurso especial:

Art. 67. (...)

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

Assim, **não conheço o recurso especial quanto à decadência.**

Conhecimento – Juros de Mora sobre a Multa de Ofício

Também em 03/09/2018, aprovou-se Súmula tratando da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício:

Súmula CARF nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

O acórdão recorrido fundamenta-se no mesmo sentido, extraindo-se da ementa do acórdão:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

De acordo com art. 161 do CTN, sobre o crédito tributário incidem juros de mora. Como a multa de ofício integra o crédito tributário, também sobre ela devem incidir juros de mora.

Assim, **não conheço** o recurso especial quanto à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, por força do artigo 67, §3º do RICARF e da Súmula CARF.

Conhecimento – recurso especial do contribuinte

Concluo, portanto, por **não conhecer do recurso especial** do contribuinte.

Conhecimento – recurso especial da Procuradoria

A Procuradoria recorre a este Colegiado a respeito da exigência da multa qualificada.

O contribuinte, em suas contrarrazões, questionou o conhecimento do recurso especial da Procuradoria, fundamentalmente pela:

- (a) Falta de similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas, pois no caso dos autos o Colegiado a quo entendeu “ausente dolo fraude ou simulação”; enquanto no paradigma

decidiu-se que “*comprovado o dolo, fraude ou simulação*”. Pede a aplicação do Manual de Admissibilidade, item 4.1.1;

- (b) Insuficiente fundamentação da decisão do Presidente de Câmara, como exigido pelo artigo 68, §1º, do RICARF, não bastando a transcrição dos paradigmas;

Passo, assim, à reapreciação das condições de conhecimento do recurso, questionadas pelo contribuinte, iniciando pela similitude fática entre acórdão recorrido e paradigmas.

O recurso especial da Procuradoria identificou 2 acórdãos paradigmáticos: **9101-002.300** e **9101-002.301**.

O primeiro acórdão parâdigma (**9101-002.300**) tem os fatos descritos em TVF reproduzido pelo Relator do acórdão, ex-Conselheiro Rafael Vidal:

Constata-se que o resultado das citadas reestruturações societárias foi inócuo sob qualquer ponto de vista, exceto o tributário, ou seja, o único intuito foi a economia fiscal. O que houve na Barigüi Veículos Ltda foi a contabilização do "ágio de si mesma". (...)

Temos que reconhecer que a legislação permite a amortização do ágio. Contudo, evidentemente, a legislação se refere a ágio constituído com substância econômica, em decorrência de transações efetivas entre partes negociantes autônomas e não relacionadas, o que não foi o caso da Barigüi Veículos Ltda. (...)

O que se observa é uma sucessão de negócios com empresas do mesmo grupo que originou ágio, criado artificialmente por intermédio da constituição de sociedades que surgem e são extintas em curto lapso temporal, ou pela utilização de sociedades de participação. Nas várias operações já referidas, não houve uma aquisição de participação acionária ou integralização de capital com recursos monetários despendidos com este fim e com a interveniência de agentes econômicos independentes ou não relacionados. (...)

Enfim, toda manobra/reorganização societária visou dar aparência de regularidade na formação do valor de ágio sobre investimento de R\$ 57.043.000,00, em curto espaço de tempo, para implementação da fase seguinte, que consistia em redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL de forma parcelada ao longo de cinco anos, a partir de 31/12/2004. (...)

Fica sujeito a aplicação de multa qualificada de 150%, (...) acrescida aos valores de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Reflexo apurados em decorrência dos valores apropriados indevidamente a título de despesas com amortização de ágio, discriminados no quadro constante do subitem 4.1 do presente Termo, considerando:

- a) Que a Marumbi Investimentos e Participações Ltda serviu de "veículo" para permitir a geração artificial de uma mais-valia e sua transferência para empresas do grupo econômico Barigui, dentre elas a fiscalizada, conclusão corroborada pela efêmera duração da (sic) daquela. Conclui-se que a contribuinte tinha ciência de que Marumbi somente cumpriu o papel de receber e devolver o ágio da própria;
- b) Que a empresa fiscalizada agiu de maneira dolosa para criar condições artificiais para possibilitar a amortização indevida de ágio gerado internamente, em transações que não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes. Conforme já relatado no presente Termo, o ágio interno não foi aceito pela Contabilidade, pela CVM ou pelas regras tributárias;
- c) Que no caso, apesar de os atos societários estarem devidamente registrados na Junta Comercial do Paraná e na escrituração comercial e fiscal da contribuinte e da controladora por ela incorporada, a contribuinte estava perfeitamente ciente da falta de

propósito negocial do ágio gerado internamente, por meio de um investimento nulo realizado intragrupo.

Dessa forma, foram criadas condições artificiais para possibilitar a dedução indevida de despesas com amortização de ágio interno e, em consequência, impedindo ou retardando, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador dos tributos devidos administrados pela RFB, situação enquadrada na hipótese prevista no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964." (Grifou-se)

Nesse contexto, decidiu este Colegiado, conforme voto condutor do **primeiro acórdão paradigma 9101-002.300** (a partir de fls. 2.150), destacando-se trecho a seguir:

A figura da qualificação da multa de ofício é regulada pelo já parcialmente reproduzido art. 44, da Lei nº 9.43/1996. (...)

No caso sob análise, a autoridade lançadora entendeu que a conduta da contribuinte teria configurado fraude, conforme definição do art. 72 da Lei nº 4.502/1964 (...)

Constata-se que o resultado das citadas reestruturações societárias foi inócuo sob qualquer ponto de vista, exceto o tributário, ou seja, o único intuito foi a economia fiscal. O que houve na Barigui Veículos Ltda. Foi a contabilização do "ágio em si mesma"

c) que no caso, apesar de os atos societários estarem devidamente registrados na Junta Comercial do Paraná e na escrituração comercial e fiscal da contribuinte e da controladora por ela incorporada, a contribuinte **estava perfeitamente ciente da falta de propósito negocial do ágio gerado internamente, por meio de um investimento nulo realizado intragrupo.** (...)

Com a devida vênia, não vislumbro, no presente caso, dúvida acerca da atuação dolosa do contribuinte.

Conforme já tratado no tópico que cuidou especificamente da questão da amortização do ágio gerado em operações intragrupo, o art. 36 da Lei nº 10.637/20002 fixa que determinado efeito fiscal para operações societárias permitidas não por ele, mas pela legislação civil e comercial e pelas normas contábeis. O efeito fiscal que o dispositivo estabelecia era o deferimento da tributação de IRPJ e CSLL sobre o ganho de capital proveniente da reavaliação do valor da sociedade investida. (...)

Prova cabal de que a contribuinte e o grupo econômico a que pertence teriam praticado ação dolosa tendente a impedir a ocorrência de fato gerador de obrigação tributária principal ou a modificar suas características de modo a reduzir o montante devido, o que atrai a aplicação do art. 72 da Lei nº 4.502/1964, é o fato de nenhuma alteração de fato ter ocorrido no controle societário da empresa fiscalizada, após encerrada a reorganização.

Ao final de dezembro de 2004, a contribuinte se encontrava submetida ao controle dos mesmos acionistas identificados no final de setembro daquele ano, com percentuais de participação exatamente iguais aos anteriores. Em virtude principalmente deste fato, concluo que realmente não houve outro propósito a guiar a atuação da contribuinte senão o de simular uma reorganização societária com a finalidade de reduzir o montante de IRPJ e CSLL a ser recolhido nos cinco anos seguinte. (...)

Assim, relativamente ao pleito de restabelecimento da multa de ofício em sua versão qualificada, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

Nesse contexto vislumbro relevante distinção entre o caso destes autos e o paradigma: no caso destes autos, houve efetiva alienação de participação societária entre dois grupos independentes: Companhia Brasileira de Distribuição e Casino, como se observa do trecho do TVF a seguir destacado:

2. O objetivo deste procedimento fiscal é investigar a dedutibilidade de ágios originados em transações entre o grupo supermercadista francês Casino Guichard Perrachon S.A. (Casino) e o grupo supermercadista brasileiro Pão de Açúcar ("Grupo Pão de AD").

Todos os ágios aqui analisados relacionam-se com o processo de aquisição do controle da Companhia Brasileira de Distribuição (“CBD”) pelo grupo francês.

3. A aquisição do controle da CBD pelo Casino se deu com recursos provenientes da França. Os dois grupos, entretanto, engendraram operações artificiais que visaram à internalização e à amortização tributária no Brasil de ágios que na realidade foram pagos no exterior. A formalização dos atos societários que culminaram com a amortização tributária dos intangíveis pela fiscalizada pretendeu dar a aparência de legalidade para atos cujo único propósito foi reduzir a base de cálculo do imposto de renda.

4. Ficará comprovado o artificialismo desse conjunto de atos, ao lado de uma interpretação equivocada da legislação tributária, o que conduzirá à glosa de ofício dos encargos de amortização dos ágios aproveitados pela fiscalizada. (...)

5. O planejamento tributário traduziu-se na montagem de uma estrutura societária, denominada pelas partes “Estrutura de Amortização de Ágio” (“Estrutura”) cuja implementação era parte integrante do processo de aquisição do controle da CBD. Como sugere o seu nome, a Estrutura de Amortização de Ágio nasceu com o intuito exclusivo de tirar proveito da dedutibilidade dos encargos de amortização dos ágios, utilizando-se de artifícios meramente formais para forçosamente se adequar ao disposto no art. 386 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR) (...)

7. O art. 386 prescreve a condição básica para a dedutibilidade do ágio. A hipótese vislumbrada pelos grupos foi implementar, à medida que o ágio era transferido de uma empresa a outra, incorporações que supostamente lhes permitiria deduzir tributariamente a despesa de amortização, numa acepção (equivocada) de que se estaria diante da absorção de patrimônios pelos quais se pagaram os ágios.

8. A artificialidade do planejamento será revelada ao se demonstrar que a implementação da Estrutura deixou inalterado o controle original constante do Acordo de Associação (“Joint Venture Agreement”) celebrado no processo de aquisição de controle da CBD. (...)

18. A principal transação entre os dois grupos – a formalização da aquisição de controle da CBD – ocorreu em 8/7/2005. Foi também dessa transação que se originou a maior parcela (de cerca de 1,3 bilhão) do ágio que vem sendo amortizado pela CBD. Uma outra transação foi a integralização na Vieri feita em 22/6/2005 por Segiso com ações da CBD. Nesse ato, a Vieri registrou um ágio de 119,7 milhões. A terceira transação foi a integralização feita em 30/06/2006 por Segiso, também com ações da CBD em outra empresa brasileira (Masmanidis) que reconheceu no ato um ágio de R\$ 648,8 milhões. Os três ágios foram fundamentados em rentabilidade futura da CBD.

19. A internalização dos recursos foi apenas um dos sete passos que formaram o que os grupos chamaram de “Estrutura de Amortização do Ágio”. Tal estrutura societária como deixa claro o nome, foi implementada para criar as condições (artificiais) para que o ágio total fosse tributariamente amortizado. O detalhamento da estrutura societária composta com a finalidade de amortizar os ágios é de suma importância para caracterizar a ilicitude dos atos que culminaram com o aproveitamento tributário dos ágios pela CBD. (...)

29. Se o pagamento pelo controle da CBD fosse efetuado diretamente pela Segisor, o ágio permaneceria na França. Como queria se aproveitar da dedutibilidade fiscal do ágio concedido pela legislação tributária brasileira, foi interposta no Brasil, entre a Segisor e as subsidiárias integrais uma empresa que formalmente faria o pagamento ao grupo Diniz, de maneira que o ágio ficasse nela registrado.

O acórdão recorrido, portanto, analisou contexto fático de aquisição de participação societária entre dois grupos independentes, pagamento de preço (pela participação societária) e suposta artificialidade para amortização do ágio diante de pagamento (no exterior), fatos que distinguem de forma relevante o caso dos autos do processo julgado no acórdão paradigmático (no qual houve operação intragrupo). A distinção fática justifica a divergente solução

jurídica a que chegaram os Colegiados prolatores de tais acórdãos, impedindo o conhecimento do recurso por este Colegiado.

Em especial, ressalte-se que foi determinante para o Colegiado *a quo* no acórdão recorrido a independência das partes, como também a previsão do artigo 7º, da Lei nº 9.532/1997 *verbis*:

Com a edição da Lei nº 9.532/1997, à figura do ágio despenderam tratamento distinto àquele permitido pelo art. 20 do Decreto-lei supra, justamente com objetivo de obstaculizar os planejamentos abusivos acima destacados.

Deste modo, a Lei nº 9.532/1997 postergou o prazo de amortização do ágio surgido em decorrência de rentabilidade futura, permitindo sua amortização, no caso de evento de incorporação, fusão e cisão, no máximo, em 1/60 (um sessenta avos), quer dizer, no máximo em 20% ao ano do valor pago pelo ágio. Veja a redação: (...)

O ágio deveria apenas fazer parte do custo de aquisição da participação adquirida e somente ensejar efeitos fiscais no momento da baixa (por alienação) do bem adquirido. Permitida a amortização fiscal do ágio, nas hipóteses previstas no art. 7º da Lei 9.532/1997, o direito à amortização transmutou-se em um benefício fiscal, o qual somente é atribuído às empresas que ali se enquadram. Caso não se encaixe assim, ressurge a regra geral de que o ágio não é amortizável fiscalmente, tão somente fazendo parte do custo de aquisição e, desta forma, deve ser tratado como tal.

Por um lado, tenho que concordar com a recorrente que o ágio foi gerado entre partes independentes. Não é porque são empresas que já possuíam participação conjunta em uma investida devem se tornar dependentes entre si, ou pertencentes a um mesmo grupo econômico. O grupo Casino não tem os mesmos controladores do grupo Pão de Açúcar, razão pela qual não há que se falar em ágio surgido dentro de um mesmo grupo econômico. A relação de dependência entre empresas é bem definida pela Lei 12.973/2014 que, apesar de ter sido editada após os fatos geradores aqui tratados, pode ser utilizada como parâmetro para a questão lançada pela fiscalização: (...)

A aplicação da multa qualificada pressupõe a prática da conduta ilícita e a intenção em lesar o fisco. É uma exceção às condutas praticadas pelos contribuintes. Não pode a exceção virar a regra.

No caso concreto, não há nenhum fato indicador da intenção em fraudar o fisco. A empresa utilizou-se de instrumentos legais de operação de reorganização societária com objetivo de reduzir a carga tributária. Não é porque o objetivo, como já visto alhures neste voto, era meramente fiscal, que se deve travestir como conduta fraudulenta.

Os atos societários foram todos publicados, a fiscalização teve acesso aos documentos que surgiram na operação societária, não há documentos que se revestem de uma formalidade que se contradiz ao que foi praticado.

Não quero aqui tornar a mera publicidade dos atos norma imperativa no intuito de descharacterizar a fraude ou simulação decorrentes de ações perpetradas pelas empresas envolvidas em processo de reorganização societária com objetivo de reduzir sua carga tributária, e, com isso, torna-la suficiente (publicidade) para afastar a aplicação da multa qualificada. Entretanto, no caso concreto, tanto a publicidade dos atos o fisco teve (ou poderia ter) acesso às informações contidas nos documentos societários e fiscais , quanto à origem do ágio decorrente de operação entre partes independentes e com pagamento de preço , afastam uma possível constatação de conduta fraudulenta por parte da recorrente.

Desta feita, não presentes nenhuma das características que pudessem imputar uma conduta fraudulenta à recorrente, voto por afastar a multa qualificada.

Assim, diante da falta de enfrentamento de fatos similares pelo primeiro paradigma, **não conheço do recurso especial** quanto a este acórdão (**9101-002.300**).

O segundo acórdão paradigma (**9101-002.301**) também trata de operação intragrupo, como se observa do trecho da ementa a seguir transcreto:

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. HIPÓTESE DE INCIDENCIA. INVESTIDOR E INVESTIDA. MESMA UNIVERSALIDADE. (...)

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). (...)

QUALIFICAÇÃO DA MULTA. PLUS NA CONDUTA. DOLO.

Operações empreendida no universo de um mesmo grupo econômico, com transferência e ações com sobrepreço para integralizar o capital social de uma empresa de papel, sem sacrifício de ativos, sem pagamento pelo sobrepreço que foi criado artificialmente e especificamente para consumar o aproveitamento de uma despesa fictícia, implicam na presença dos elementos volitivo e cognitivo, caracterizando o dolo, o plus na conduta que ultrapassa o tipo objeto da norma tributária e é apenado com a qualificação da multa de ofício.

Destaca-se trecho do relatório do segundo acórdão paradigma (**9101-002.301**):

O Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal (efls. 839/855) discorre que a Contribuinte e outras quatro empresas do mesmo grupo econômico empreenderam uma sequência de reorganizações societárias cujo desdobramento foi um ágio amortizado no montante de R\$17.904.000,00. Entendeu a Fiscalização as operações careceram de substância econômica e foram realizadas entre partes dependentes, tendo sido caracterizada a amortização de ágio em si mesmo, despesa indedutível que não atendeu os requisitos do art. 299 do RIR/99 e arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997. Foram lavrados autos de infração de IRPJ e CSLL, para glosar as despesas de amortização do ágio. Em razão da nova apuração, foi constatada insuficiência de estimativas mensais, tendo sido lançadas as multas isoladas. Foi qualificada a multa de ofício para 150%, com fulcro no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964. (grifamos)

Colaciono trecho do voto voto condutor no segundo acórdão paradigma, motivando a manutenção da multa qualificada:

Enfim, pertinente acrescentar aspecto apresentado pelo termo de verificação fiscal:

O que se evidenciou de verdade, foi a inexistência do fator econômico da configuração do ágio na aquisição do investimento, ou seja, a ausência da efetiva transferência de numerários/recursos entre as partes, ocorreu em uma operação "não caixa", sem o sacrifício de ativos ou contra uma assunção de dívida, estes se originaram, pura e simplesmente, a partir de laudo de avaliação. (grifei)

Conforme descrito, o plus na conduta é evidente, ultrapassando o tipo objetivo da norma tributária. Não se trata de mero descumprimento da norma. (...)

O caso em debate trata de operações empreendidas no universo de um mesmo grupo econômico, com transferência de ações com sobrepreço para integralizar o capital social de uma empresa de papel, sem sacrifício de ativos, sem pagamento pelo sobrepreço, que foi criado artificialmente e especificamente para consumar o aproveitamento de uma despesa fictícia. Presentes, sem sombra de dúvida, os elementos volitivo e cognitivo.

Cabe, portanto, ser restabelecida a qualificação da multa de ofício.

A análise de tais trechos evidencia que o panorama fático tratado pelo segundo acórdão paradigma (**9101-002.301**) também não guarda similitude fática suficiente para conhecimento do recurso especial

Como mencionado anteriormente, foram determinantes para o Colegiado no acórdão recorrido – quando afastou a exigência da multa qualificada - a independência entre as

partes (CBD e Casino) e a previsão do artigo 7º, da Lei nº 9.532. Tal situação também não foi analisada no segundo paradigma, que, assim, não guarda semelhança fática suficiente para devolver a este Colegiado a análise da multa qualificada em operação de aquisição de participação societária entre dois grupos independentes (CBD e Casino).

Por tais razões, concluo por **não conheço do recurso especial da Procuradoria**.

Conclusão

Diante de tais razões, **não conheço do recurso especial** do contribuinte (decadência e juros de mora sobre a multa de ofício).

Ademais, **não conheço recurso especial da Procuradoria** (multa qualificada).

(documento assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

Declaração de Voto

Conselheira Andrea Duek Simantob

Divergi da I. Relatora quanto ao conhecimento do recurso especial da Procuradoria porque, como bem demonstrado no voto em epígrafe, a acusação fiscal traz consignado que:

2. O objetivo deste procedimento fiscal é investigar a dedutibilidade de ágios originados em transações entre o grupo supermercadista francês Casino Guichard Perrachon S.A. (Casino) e o grupo supermercadista brasileiro Pão de Açúcar (“Grupo Pão de AD”). Todos os ágios aqui analisados relacionam-se com o processo de aquisição do controle da Companhia Brasileira de Distribuição (“CBD”) pelo grupo francês.

3. A aquisição do controle da CBD pelo Casino se deu com recursos provenientes da França. Os dois grupos, entretanto, engendraram **operações artificiais** que visaram à internalização e à amortização tributária no Brasil de ágios que na realidade foram pagos no exterior. **A formalização dos atos societários que culminaram com a amortização tributária dos intangíveis pela fiscalizada pretendeu dar a aparência de legalidade para atos cujo único propósito foi reduzir a base de cálculo do imposto de renda.**

4. Ficará comprovado o **artificialismo desse conjunto de atos**, ao lado de uma interpretação equivocada da legislação tributária, o que conduzirá à glosa de ofício dos encargos de amortização dos ágios aproveitados pela fiscalizada. (...)

5. O planejamento tributário traduziu-se na montagem de uma estrutura societária, denominada pelas partes “Estrutura de Amortização de Ágio” (“Estrutura”) cuja implementação era parte integrante do processo de aquisição do controle da CBD. Como sugere o seu nome, a Estrutura de Amortização de Ágio nasceu com o intuito

exclusivo de tirar proveito da dedutibilidade dos encargos de amortização dos ágios, utilizando-se de artifícios meramente formais para forçosamente se adequar ao disposto no art. 386 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR) (...)

7. O art. 386 prescreve a condição básica para a dedutibilidade do ágio. A hipótese vislumbrada pelos grupos foi implementar, à medida que o ágio era transferido de uma empresa a outra, incorporações que supostamente lhes permitiria deduzir tributariamente a despesa de amortização, numa acepção (equivocada) de que se estaria diante da absorção de patrimônios pelos quais se pagaram os ágios.

8. A **artificialidade do planejamento** será revelada ao se demonstrar que a implementação da Estrutura deixou inalterado o controle original constante do Acordo de Associação (“Joint Venture Agreement”) celebrado no processo de aquisição de controle da CBD. (...)

18. A principal transação entre os dois grupos – a formalização da aquisição de controle da CBD – ocorreu em 8/7/2005. Foi também dessa transação que se originou a maior parcela (de cerca de 1,3 bilhão) do ágio que vem sendo amortizado pela CBD. Uma outra transação foi a integralização na Vieri feita em 22/6/2005 por Segiso com ações da CBD. Nesse ato, a Vieri registrou um ágio de 119,7 milhões. A terceira transação foi a integralização feita em 30/06/2006 por Segiso, também com ações da CBD em outra empresa brasileira (Masmanidis) que reconheceu no ato um ágio de R\$ 648,8 milhões. Os três ágios foram fundamentados em rentabilidade futura da CBD.

19. A internalização dos recursos foi apenas um dos sete passos que formaram o que os grupos chamaram de “Estrutura de Amortização do Ágio”. Tal estrutura societária como deixa claro o nome, foi implementada para criar as condições (artificiais) para que o ágio total fosse tributariamente amortizado. O detalhamento da estrutura societária composta com a finalidade de amortizar os ágios é de suma importância para caracterizar a ilicitude dos atos que culminaram com o aproveitamento tributário dos ágios pela CBD. (...)

29. Se o pagamento pelo controle da CBD fosse efetuado diretamente pela Segisor, o ágio permaneceria na França. Como queria se aproveitar da dedutibilidade fiscal do ágio concedido pela legislação tributária brasileira, foi interposta no Brasil, entre a Segisor e as subsidiárias integrais uma empresa que formalmente faria o pagamento ao grupo Diniz, de maneira que o ágio ficasse nela registrado. (*destaquei*)

A artificialidade das operações, portanto, foi motivo determinante para a imputação da multa qualificada. A autoridade julgadora de 1ª instância confirmou este direcionamento, destacando a premeditação da conduta, e inclusive equiparando a conduta do sujeito passivo à simulação identificada em operação substancialmente distinta. Veja-se:

5. DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

A autoridade fiscal aplicou a multa qualificada no percentual de 150%, pela sonegação em razão de que os atos formalizados para levar a cabo a estrutura societária que comportaria o aproveitamento da amortização do ágio na aquisição do controle acionário da autuada **não corresponderiam à realidade dos fatos**, na medida que as incorporações da Masmanidis e da Vieri serviriam tão somente **para apresentar extinções que não ocorreram de fato**, sendo estas substituídas por outras que passaram a desempenhar o mesmo papel, inclusive com os mesmos percentuais de controle sobre o capital votante e total das empresas que foram extintas por incorporação.

A autoridade fiscal entendeu estar comprovada a intenção dolosa no arranjo societário pactuado entre as partes e que culminou nas operações apenas formais cujo objetivo foi de reduzir, por meio de amortização indevida do ágio, o imposto de renda a pagar pela fiscalizada, na medida que foram **premeditadas**, conforme consta de cláusulas contratuais prevendo o planejamento tributário realizado.

O impugnante se defende da autuação afirmando que é inaplicável a penalidade pois seu atos teriam sido praticados em conformidade com orientação jurisprudencial administrativa então vigente, causa excludente de aplicação da multa de ofício, nos

termos do art. 76, da Lei nº 4.502/64, e que a fiscalização não logrou êxito em comprovar o evidente intuito de fraude por parte da fiscalizada, tendo em vista que não praticou simulação nas suas operações societárias.

Inicialmente, verifico que a jurisprudência administrativa citada pelo contribuinte para respaldar os seus procedimentos (AC. 106-09.343, 6ª Câmara do Conselho do Contribuintes, Relator: Genésio Deschamps, s. 18.09.1997, DOU 28.04.1988) trata de IRPF, ganho de capital, e simulação, conforme sua ementa, matéria diversa do tratado no presente processo, e ao contrário do que afirma a impugnante não respalda sua pretensão. As decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em assuntos análogos a esta autuação oscilam pela sua procedência com o **reconhecimento de simulação**, e por sua improcedência, de modo que não há que se falar em prevalência do entendimento, requisito legal para inaplicabilidade da penalidade.

Entendo que assiste razão à autoridade administrativa, na medida que a conduta praticada pela se enquadra perfeitamente na hipótese de qualificação da multa de ofício.

A aplicação da multa de ofício no percentual de 150 % está assim prevista no § 1º e inciso I, do art. 44, da Lei nº 9.430/96:

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

Os artigos mencionados da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, estão a seguir transcritos:

Art . 71. Sonegação é tôda 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 tôda 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.

A autuada realizou de forma **premeditada** operações societárias **simuladas**, efetuando incorporações de *holdings* com a imediata interposição de sociedades de mesma natureza, sem alterar a composição societária dos controladores da autuada, e exercendo o mesmo papel que as sociedades extintas pela incorporação, caracterizando a inexistência de propósito negocial extratributário, reduzindo o montante do imposto devido, pela amortização irregular de ágio indedutível, o que demonstra o evidente intuito de fraude conforme a definição do art. 72, da Lei nº 4502/64.

Assim, restou configurada a hipótese de qualificação da multa de ofício sendo correta a sua aplicação.

Isto posto, mantendo a aplicação da multa de ofício qualificada no percentual de 150%.
(destaquei)

Já no paradigma nº 9101-002.300, embora tendo em conta operação societária distinta, este Colegiado decidiu pela manutenção da multa qualificada por vislumbrar a pretensão de *simular uma reorganização societária com a finalidade de reduzir o montante de IRPJ e CSLL a ser recolhido nos cinco anos seguintes*, corroborando a acusação fiscal calcada na artificialidade das operações, como se vê em sua descrição no excerto trazido pela I. Relatora:

Fica sujeito a aplicação de multa qualificada de 150%, (...) acrescida aos valores de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Reflexo apurados em decorrência dos valores apropriados indevidamente a título de despesas com amortização de ágio, discriminados no quadro constante do subitem 4.1 do presente Termo, considerando:

- a) Que a Marumbi Investimentos e Participações Ltda serviu de "veículo" para permitir a **geração artificial** de uma mais-valia e sua transferência para empresas do grupo econômico Barigui, dentre elas a fiscalizada, conclusão corroborada pela efêmera duração da (sic) daquela. Conclui-se que a contribuinte tinha ciência de que Marumbi somente cumpriu o papel de receber e devolver o ágio da própria;
- b) Que a empresa fiscalizada agiu de maneira dolosa para **criar condições artificiais** para possibilitar a amortização indevida de ágio gerado internamente, em transações que não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes. Conforme já relatado no presente Termo, o ágio interno não foi aceito pela Contabilidade, pela CVM ou pelas regras tributárias;
- c) Que no caso, apesar de os atos societários estarem devidamente registrados na Junta Comercial do Paraná e na escrituração comercial e fiscal da contribuinte e da controladora por ela incorporada, a contribuinte estava perfeitamente ciente da falta de propósito negocial do ágio gerado internamente, por meio de um investimento nulo realizado intragrupo.

Dessa forma, foram criadas **condições artificiais** para possibilitar a dedução indevida de despesas com amortização de ágio interno e, em consequência, impedindo ou retardando, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador dos tributos devidos administrados pela RFB, situação enquadrada na hipótese prevista no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964." *(destaquei)*

Neste contexto, e considerando que o segundo paradigma tratou da mesma operação acima, realizada por outra pessoa jurídica do mesmo grupo econômico, entendo que há similaridade suficiente nas circunstâncias consideradas relevantes para imputação da multa qualificada, razão pela qual votei por CONHECER do recurso especial.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob - Conselheira