



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16561.720117/2013-11
ACÓRDÃO	9101-006.990 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	4 de junho de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
RECORRIDA	BARCELONA COMERCIO VAREJISTA E ATACADISTA S/A

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

ADMISSIBILIDADE. RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. ÁGIO EMPRESA-VEÍCULO.

No exame de admissibilidade do recurso especial, além da tempestividade, do prequestionamento da matéria e dos demais requisitos contidos na legislação, é preciso que haja divergência interpretativa, a ser demonstrada por meio da indicação de até duas decisões por matéria, bem como dos pontos nos paradigmas que diverjam de pontos específicos do acórdão recorrido. Não há divergência interpretativa quando a circunstância contida no acórdão paradigma acerca da interposição de uma empresa sem “atividade econômica, sem qualquer custo, sem qualquer dispêndio” não é compartilhada pelo acórdão recorrido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic – Relatora

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em face do **Acórdão nº 1201-002.981**, proferido em 12.06.2019, pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento (fls. 2255/2267) assim ementado:

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

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

RECURSO DE OFÍCIO. BASES DE CÁLCULO DA MULTA ISOLADA. REVISÃO

Dá-se provimento parcial ao recurso de ofício apenas para retificar parte das exonerações promovidas na decisão de primeira instância, por erro material.

MULTA QUALIFICADA. DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO. NÃO CONFIGURAÇÃO DA FRAUDE.

Afasta-se a multa qualificada quando não configurado o enquadramento de fraude constante da autuação fiscal.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO SOBRE O TRIBUTO DEVIDO NO AJUSTE DO FINAL DO ANO. NÃO APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 105.

Com o advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não há mais dúvida interpretativa acerca da inexistência de impedimento legal para a incidência da multa isolada cominada pela falta de pagamentos das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, juntamente com a multa de ofício decorrente da falta de pagamento do imposto e da contribuição devidos ao final do ano-calendário. Assim, inaplicável a Súmula CARF nº 105 para fatos geradores ocorridos na vigência deste novo dispositivo legal.

DECADÊNCIA.

É de ser reconhecida a decadência relativa aos 2º e 3º trimestres de 2008, nos termos da contagem prevista no art. 150, §4º, do CTN.

JUROS SELIC SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

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

Na ocasião, por maioria de votos, foi dado parcial provimento ao recurso de ofício, restabelecendo a multa isolada referente ao mês de novembro de 2012 e, igualmente por maioria de votos, foi dado parcial provimento ao recurso voluntário, para afastar a multa qualificada e a exigência relativa aos segundo e terceiro trimestres de 2008 devido à decadência.

Contra tal decisão, opôs a Fazenda Nacional embargos de declaração, sustentando que o Acórdão nº 1201-002.981 incorreu em omissão em sua fundamentação, vez que (i) não indicou os elementos de prova que corroboram suas conclusões no sentido de que houve recolhimento antecipado de tributo; (ii) não se pronunciou sobre a necessidade ou não de recolhimentos parciais para a contagem do prazo decadencial na forma do art. 150, § 4º do CTN; (iii) não se manifestou sobre o tema encampado pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo com relação à contagem do prazo decadencial e acerca do disposto no art. 62, § 2º do RICARF/2015; (iv) ignorou a reforma da decisão anterior da Turma pela CSRF e as premissas estabelecidas pelo Acórdão n. 9101-003.366, cujo entendimento acerca da indedutibilidade do ágio deve prevalecer. Alegou, ainda, contradição, foi a referida decisão acerca dos fundamentos da multa qualificada, amparada na legitimidade da dedução da amortização do ágio, não se sustentam diante da reforma desse entendimento pela CSRF.

Os embargos de declaração foram admitidos, para que sejam sanadas tão-somente as omissões apontadas. Sobreveio o **Acórdão nº 1201-005.658**, no qual a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção por unanimidade de votos, acolheu os embargos de declaração, sem efeitos infringentes, para fins de complementar a análise da decadência, mantendo-se o §4º do art. 150 do CTN, e afastar a multa qualificada.

Diante disso, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial, alegando que o **Acórdão nº 1201-002.981**, integrado pelo **Acórdão nº 1201-005.658**, conferiu à legislação tributária interpretação divergente daquela dada por outros julgados do CARF quanto às matérias “decadência”, com base nos Acórdãos paradigmas de números 9303-002.090 e 3301-00.359, e “multa qualificada”, com arrimo nos Acórdãos paradigmas de números 9101-002.802 e 9101-003.533.

O despacho de admissibilidade (fls. 2368/2402) deu parcial seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional apenas com relação à matéria “multa qualificada” e apenas no que se refere ao Acórdão paradigma nº 9101-002.802. Confira-se:

Passando à análise da divergência jurisprudencial arguida, conclui-se que a Fazenda Nacional não logrou êxito em demonstrá-la.

Conforme bem relatou a PGFN, o Acórdão nº 1201-002.981, primeiro recorrido a ser proferido, concluiu pela aplicação da regra de contagem decadencial contida no art. 150, § 4º, do CTN, como consequência direta do afastamento da qualificação da multa de ofício.

Entendeu-se, naquela ocasião, que, “*em respeito à segurança jurídica*”, deveria ser observado o fato de que o Acórdão nº 1201-001.554, proferido neste processo e posteriormente reformado pela 1ª Turma da CSRF, tinha se pronunciado “*quanto à inexistência de fraude nas operações promovidas pela recorrente*”. Com base neste entendimento, o Acórdão recorrido afastou a qualificação da multa e, como decorrência direta, concluiu pela aplicação da regra do art. 150, § 4º, do CTN, e pela decadência dos créditos tributários relativos aos 2º e 3º trimestres de 2008.

Opostos embargos de declaração pela Fazenda Nacional, com a alegação de que o Acórdão nº 1201-002.981 teria sido omissos quanto ao fundamento para o reconhecimento da decadência ao deixar de abordar a necessidade, para fins de aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, da existência de recolhimentos parciais de IRPJ e CSLL (em linha com o decidido pelo STJ em sede de recurso repetitivo), houve novo julgamento pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara, que resultou na prolação do Acórdão recorrido nº 1201-005.658.

Julgando os embargos citados, o Colegiado os acolheu para, sem efeitos infringentes, complementar a análise relativa à decadência, mantendo-se o entendimento pela aplicação da regra de contagem do prazo determinada pelo art. 150, § 4º, do CTN. (...)

O acórdão recorrido inicialmente expõe que, segundo fixado pelo STJ em sede de recurso repetitivo, o prazo decadencial aplicável aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação é regido pelo § 4º do art. 150 do CTN (5 anos contados da data do fato gerador) se atendidas simultaneamente duas condições: i) ausência de atuação com fraude, dolo ou simulação; e ii) ocorrência de antecipação de pagamento.

Adotando como premissa que inexistiria fraude, dolo ou simulação no caso dos presentes autos (“*o acórdão embargado já indicou (...)*”), a decisão recorrida passa a analisar o atendimento da segunda condição, concluindo pela sua observância diante do fato de existir apuração de IRPJ e CSLL a pagar nos 2º e 3º trimestres de 2008 na DIPJ/2009 e no LALUR da contribuinte e de haver nos autos (fls. 1662 a 1679) “*comprovantes de pagamento dos tributos referidos acima (DARFs)*”, juntados pela contribuinte. Com base nisso, a decisão manteve o entendimento do acórdão então embargado pela aplicação da regra contida no art. 150, § 4º, do CTN.

O Acórdão nº 9303-002.090, primeiro paradigma indicado pela recorrente, aborda contexto fático diverso do encontrado dos presentes autos.

O voto vencedor do paradigma relata que a maioria dos membros daquele Colegiado divergiu do entendimento defendido pela Conselheira Relatora, para quem a existência de declaração prévia do débito (em DCTF), mesmo em situação na qual ficou comprovada a ausência de pagamento antecipado, conduziria à aplicação da regra de contagem de prazo decadencial do art. 150, § 4º, do CTN. (...)

A decisão paradigma adotou o entendimento de que a mera entrega de declaração (ainda que seja a DCTF, que opera o efeito de confissão de dívida) não tem o condão de atrair a aplicação da regra de contagem de prazo decadencial fixada no art. 150, § 4º do CTN, se não for acompanhada do efetivo pagamento antecipado dos débitos declarados.

Observa-se que o acórdão paradigma apreciou caso concreto em que era incontroversa a inexistência de comprovação de pagamento antecipado dos tributos, diversamente do que ocorreu no caso apreciado pela decisão recorrida, que ponderou que a contribuinte *“juntou os comprovantes de pagamento dos tributos referidos acima (DARFs) nos autos, às fls. 1662/1679”*.

Diante do exposto, conclui-se que a decisão recorrida foi influenciada por circunstância fática específica, que não encontra paralelo no caso julgado pelo acórdão paradigma. Dada a ausência de similitude fática entre os casos contrapostos, mostra-se inviável a caracterização do dissenso jurisprudencial aventado pela recorrente.

Já a segunda decisão paradigma apontada pela recorrente para a matéria, o Acórdão nº 3301-00.359, sequer traz qualquer discussão a respeito dos efeitos que a declaração prévia de débitos relativos a tributos sujeitos a lançamento por homologação pode operar na definição da regra decadencial aplicável.

Aquela decisão simplesmente declara que decadência da Cofins e do PIS rege-se pelas regras do CTN (e não mais do art. 45 da Lei nº 8.212/1991, julgado inconstitucional pelo STF): *“com fulcro no art. 150, § 4º, caso tenha havido antecipação de pagamento, inerente aos lançamentos por homologação, ou artigo 173, I, caso contrário”*. No caso concreto, diante da constatação da inexistência de pagamento antecipado, concluiu-se pela aplicação da regra do art. 173, I, do CTN, para fins da contagem do prazo decadencial. (...)

Não há, portanto, qualquer divergência entre o acórdão paradigma e a decisão recorrida. Os julgados convergem quanto ao entendimento de que a inexistência de pagamento antecipado conduz à aplicação da regra do art. 173, I, do CTN (considerando-se sempre, repise-se, a ausência de fraude, dolo ou simulação).

A controvérsia levantada pela recorrente, relacionada à possibilidade de que a declaração prévia do débito opere os mesmos efeitos do pagamento antecipado para fins de atração da aplicação a regra do art. 150, § 4º, do CTN, sequer é mencionada no acórdão paradigma.

Diante do exposto, forçoso se faz concluir pela impossibilidade da caracterização do dissenso jurisprudencial arguido pela Fazenda Nacional em relação à matéria “decadência”, que não pode ter seguimento em razão do descumprimento de requisito de admissibilidade básico previsto no art. 67 do Anexo II do RICARF/2015.

Passando à segunda matéria recorrida, relativa à qualificação da multa de ofício, o recurso especial traz as seguintes considerações (destaques do original): (...)

A recorrente afirma que a contribuinte fora autuada em face da amortização indevida de despesas desnecessárias com ágio, *“porquanto não efetivamente pago, gerado artificialmente, despido de qualquer propósito negocial e mediante simulação e/ou fraude”*.

Prossegue declarando que a contribuinte e outras empresas a ela relacionadas *“praticaram diversos atos dolosos e/ou simulados, todos com o fim único de ludibriar o Fisco para pagar menos tributos”*, em uma seqüência que demonstraria *“a ação firme, consciente, abusiva e sistemática”*, *“com notório propósito de burlar o cumprimento da obrigação fiscal”*.

Apesar disso, como já relatado, o Acórdão nº 1201-002.981, primeira das decisões aqui combatidas, concluiu pela inaplicabilidade da multa qualificada por considerar que a ocorrência de fraude já havia sido afastada pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara no Acórdão nº 1201-001.554.

A Fazenda Nacional menciona então os embargos de declaração que opôs ao Acórdão nº 1201-002.981, arguindo omissão quanto ao fato de que o entendimento exposto no Acórdão nº 1201-001.554 amparava-se na legitimidade da dedução da amortização do ágio, premissa que não mais se sustentaria por ter sido reformada pelo Acórdão nº 9101-003.366.

Apontou a PGFN nos embargos que a 1ª Turma da CSRF entendeu que *“as despesas de amortização de ágio criado em operações como a encontrada nos presentes autos, atípicas e integrantes de um processo de planejamento tributário que tem a finalidade específica de criar artificialmente hipótese próxima à requerida pelo art. 386 do RIR/1999, não se revestem das características de necessidade, usualidade e normalidade requeridas para sua dedutibilidade”*. Por conta disso, a premissa que deveria direcionar a nova apreciação da questão da qualificação da multa de ofício é a indedutibilidade do ágio em questão.

Contudo, aduz a Fazenda Nacional, apesar de os embargos terem sido conhecidos e acolhidos, o Acórdão nº 1201-005.658 não lhes deu o provimento devido, tendo sido mantida a conclusão pelo afastamento da qualificação da multa de ofício.

A recorrente defende que o posicionamento adotado pelos Acórdãos nº 1201-002.981 e nº 1201-005.658 estaria em divergência com o encontrado em outras decisões administrativas, que, analisando hipóteses fáticas muito similares à do presente processo (criação de um ágio artificial, sem propósito negocial, visando unicamente alcançar-se um benefício fiscal sabidamente indevido), entenderam pela necessidade de qualificação da multa por considerar constatado o evidente intuito de fraude e/ou simulação diante da artificialidade da operação, que utiliza empresa veículo interposta com nítido caráter de antecipar os efeitos fiscais do ágio para reduzir o ônus tributário.

As decisões apontadas pela recorrente como paradigmas, que teriam interpretado o art. 44, I e § 1º, da Lei nº 9.430/1996 e os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº

4.502/1964 de forma diversa da adotada pela decisão recorrida, são os Acórdãos nº 9101-002.802 e nº 9101-003.533, ambos proferidos pela 1ª Turma da CSRF.

Tratando especificamente do segundo paradigma, a recorrente afirma que a decisão, diversamente do recorrido, entende que fica caracterizada a ocorrência de fraude na introdução de empresa veículo em organização societária montada (execução de prática juridicamente reprovável), com o objetivo de modificar os fatos geradores de IRPJ e CSLL por meio de amortização indevida de ágio.

Expostas as considerações feitas pela recorrente quanto à segunda matéria contestada, passa-se à sua análise. (...)

Para fins de verificação da existência ou não da divergência jurisprudencial arguida pela recorrente, expõe-se inicialmente que o presente processo discute a dedutibilidade de ágio criado a partir das seguintes operações:

- a empresa ASSAÍ COMERCIAL E IMPORTADORA LTDA (“ASSAÍ”) cindiu mais de 80% de seu patrimônio líquido, que foi transferido para a contribuinte BARCELONA COMÉRCIO VAREJISTA E ATACADISTA S/A (“BARCELONA”). A parcela patrimonial cindida relacionava-se especificamente à atividade de atacado e varejo (“atacarejo”) de produtos alimentícios e outros;
- a empresa SÉ SUPERMERCADOS LTDA, interessada na aquisição da parcela patrimonial cindida pela ASSAÍ, criou duas empresas *holdings*, SEVILHA e NERANO (consideradas pela Fiscalização como empresas veículos), e nelas aportou recursos para fins de aquisição das ações da BARCELONA;
- as *holdings* SEVILHA e NERANO adquiriram, com ágio fundado na expectativa de rentabilidade futura, respectivamente 60% e 40% das ações da contribuinte BARCELONA;
- as duas empresas, SEVILHA e NERANO, foram incorporadas pela sua controlada BARCELONA (incorporação reversa), que trouxe para sua contabilidade as parcelas de ágio surgidas em razão da sua própria aquisição e passou a deduzir, na apuração do IRPJ e da CSLL, as despesas de sua amortização.

A Fiscalização contestou o procedimento adotado pela contribuinte por considerar que tais despesas não seriam dedutíveis. Sobre os valores lançados em decorrência da glosa das despesas indevidamente deduzidas, a autoridade tributária aplicou multa de ofício em sua modalidade qualificada, por considerar que houve evidente intuito de fraude na reorganização societária simulada (construção artificial com o único intuito de dificultar a análise pelo Fisco do seu real motivo).

É o que se depreende do relatório do Acórdão recorrido nº 1201-005.658: (...)

Como já foi mencionado mais de uma vez, o Acórdão nº 1201-002.981, proferido pela Turma recorrida após o retorno dos autos determinado pela CSRF, afastou a qualificação da multa de ofício simplesmente por entender que deveria ser

respeitado o entendimento exposto no Acórdão nº 1201-001.554, pela *“inexistência de fraude nas operações promovidas pela recorrente”*. (...)

A Fazenda Nacional opôs embargos declaratórios à decisão, que foram acolhidos com base na constatação de que efetivamente houve omissão quanto ao fato de o Acórdão nº 1201-001.554 ter sido reformado pelo Acórdão nº 9101-003.366, inclusive, a princípio, em relação ao posicionamento ora apontado como fundamento para a desqualificação da multa de ofício.

O julgamento dos embargos resultou na prolação do Acórdão nº 1201-005.658, que apreciou nos seguintes termos a questão da multa qualificada: (...)

Verifica-se que, ao final, prevaleceu na Turma recorrida o entendimento de que não houve comprovação cabal no presente processo da ocorrência de circunstâncias qualificadoras requeridas pela lei (arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964) para fins de majoração da multa de ofício.

Registre-se que as operações societárias debatidas (que não estariam, segundo a decisão recorrida, eivadas de fraude ou sonegação devidamente comprovadas) têm relação com ágio oriundo da efetiva realização de operações de compra e venda de participação societária, celebradas entre partes não relacionadas e com efetivo pagamento do preço.

Não houve no presente processo, por parte da Fiscalização, da DRJ ou dos Colegiados de segunda instância administrativa, qualquer contestação acerca deste fato. A Fiscalização fundamentou os lançamentos, em linhas gerais, na desnecessária utilização de empresas veículos com a exclusiva motivação de possibilitar o indevido aproveitamento tributário dos ágios registrados ao longo das operações de reorganização societária.

Verifica-se, assim, que é equivocada a afirmação feita pela Fazenda Nacional, em trechos de seu recurso especial, de que o ágio examinado não teria sido efetivamente pago, sendo gerado de forma artificial. A artificialidade apontada pela Fiscalização diz respeito aos arranjos societários empregados para “emular” a situação requerida pela lei para fins de dedutibilidade das despesas de amortização do ágio, e não ao surgimento do ágio em si.

Isso posto, passa-se à análise dos acórdãos indicados pela recorrente como paradigmas, para fins de comparação com o entendimento que prevaleceu na decisão recorrida.

O Acórdão nº 9101-002.802, primeiro paradigma trazido pela Fazenda Nacional para a matéria, cuida de contexto fático semelhante ao encontrado no presente processo. Aquele acórdão analisa reorganização societária que pode ser resumida, em linhas gerais, na seguinte sequência de operações:

- em 30/12/2005, a empresa canadense CCL INDUSTRIES INC (“CCL INC”) transfere R\$ 127.213.585,00 para sua controlada no Brasil, CCL PARTICIPAÇÕES LTDA (“CCL PAR”), a título de aumento de capital social;

- em 01/01/2006, a CCL PAR adquire o controle societário (50,2% das ações) da empresa brasileira PRODESMAQ INDÚSTRIA DE EMBALAGENS S/A (“PRODESMAQ S/A”), por meio da integralização de capital referente a novas ações ordinárias emitidas pela investida;
- em 11/01/2006, é celebrado um contrato de investimento entre a CCL INC, a CCL PAR, a PRODESMAQ S/A e os demais acionistas desta última. A CCL então injeta R\$ 126.000.000,00 no ativo circulante da PRODESMAQ S/A e registra, em sua contabilidade, ágio de R\$ 88.388.887,82 relativo ao investimento;
- em 31/01/2006, a PRODESMAQ S/A delibera sua cisão parcial, segregando de seu patrimônio o numerário de R\$ 125.000.000,00, destinado aos antigos sócios da empresa, que se retiram da sociedade. A empresa, agora integralmente controlada pela CCL PAR, muda sua denominação para CCL LABEL DO BRASIL RÓTULOS ADESIVOS S/A (“CCL LABEL BRASIL”);
- em 01/07/2006, a CCL LABEL BRASIL incorpora sua controladora CCL PAR (incorporação reversa) e passa a deduzir as despesas de amortização do ágio originalmente registrado na incorporada.

A Fiscalização promoveu a glosa das deduções consideradas indevidas e aplicou a multa de ofício qualificada por considerar caracterizada simulação na operação, já que ágio teria sido suportado pela canadense CCL INC e que o único propósito da CCL PAR teria sido possibilitar a transferência do ágio da CCL INC para a CCL LABEL BRASIL.

Verifica-se, assim, que o acórdão paradigma analisa, a exemplo do acórdão recorrido, operações de aquisição de participação societária com ágio, entre partes independentes e mediante efetivo pagamento, em que a real adquirente transferiu os recursos necessários à compra para uma controlada, criada especificamente para esta finalidade (qualificadas como empresas veículos pela Fiscalização), para que esta empresa figurasse como adquirente formal das ações/quotas e fosse, passados alguns meses, incorporada reversamente pela investida.

Cumpridas tais etapas, a empresa adquirida, operacional, iniciou a utilização tributária do ágio por meio da dedução das despesas de sua amortização, pretensamente amparada pelos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997.

Apreciando tal contexto, a decisão paradigma considerou ser *“evidência suficiente (...) de uma simulação”* a artificialidade do mecanismo utilizado, tendo em vista que *“a aquisição da PRODESMAQ S/A pela CCL INC (negócio real) foi dissimulada pela interposição de uma empresa meramente escritural, como se fosse a verdadeira compradora (negócio fictício), a qual somente serviu para viabilizar o mecanismo de transferência do ágio para a PRODESMAQ S/A”*. Concluiu o paradigma que o planejamento tributário, no qual a empresa CCL PAR (*“sem qualquer atividade econômica, sem qualquer custo, sem qualquer dispêndio”*) foi

utilizada apenas para transferir o ágio para a empresa adquirida, visou a “*alterar as*

características do fato gerador da obrigação tributária, de modo a reduzir o montante do imposto devido, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964”, justificando-se a qualificação da multa de ofício.

É verdade que o voto condutor da decisão paradigma aponta ainda questões relacionadas à fundamentação do ágio associado à aquisição da PRODESMAQ S/A: foi integralmente atribuído à expectativa de rentabilidade futura, não tendo havido avaliação do fundo de comércio e outros ativos sabidamente existentes. Todavia, como tal ponto foi apresentado pela decisão em caráter complementar e a questão da utilização da empresa veículo foi apontada como “*evidência suficiente*” de simulação, conclui-se que restou devidamente caracterizada a divergência jurisprudencial arguida pela recorrente entre a decisão recorrida e o Acórdão paradigma nº 9101-002.802.

O segundo paradigma apontado pela PGFN, Acórdão nº 9101-003.533, discute o aproveitamento tributário de ágio criado a partir da seguinte sequência de operações:

- a empresa LEONVIN PARTICIPAÇÕES LTDA (“LEONVIN”) é criada em 10/12/2004 (a Fiscalização viria a qualificá-la como empresa veículo nas operações subsequentes). Em 24/01/2005, suas então sócias estrangeiras, BEBIDAS LATINAS LTD. E ABACUS (NOMINES) LIMITED, transferem à controlada brasileira R\$ 135.924.000,00 a título de integralização de aumento de capital social;
- S/A (“RENOSA”) emite novas ações ordinárias (40% do novo total), subscritas pela LEONVIN. Do investimento total de R\$ 135.400.000,00, R\$ 125.333.334,00 são registrados como ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura da investida;
- em 01/09/2007, ocorre a incorporação da LEONVIN pela sua controlada RENOSA (incorporação reversa), que traz para sua contabilidade o ágio inicialmente registrado na incorporada e passa a deduzir as despesas relativas à sua amortização.

A Fiscalização considerou que as referidas despesas eram indedutíveis e promoveu sua glosa. Além disso, aplicou a multa de ofício em sua modalidade qualificada por considerar que a contribuinte utilizou mecanismo tendente a evitar que o Fisco conhecesse a extensão, a natureza, as circunstâncias materiais e as reais características dos fatos geradores dos tributos lançados, enquadrando-se tal ação nas hipóteses tipificadas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Em que pese a aparente semelhança entre o caso analisado pelo acórdão paradigma e aquele encontrado nos presentes autos (utilização de empresa veículo que recebe os valores da real adquirente e os utiliza na aquisição de participação societária com ágio, com pagamento do preço a parte não relacionada, para mais adiante ser incorporada pela investida de modo a

possibilitar o aproveitamento tributário do ágio), o voto vencedor da decisão paradigma aponta características bem específicas daquele caso concreto ao fundamentar seu entendimento pelo restabelecimento da qualificação da multa de ofício.

Prevaleceu no acórdão paradigma o entendimento de que a fraude e a sonegação previstas na Lei nº 4.502/1964 teriam restado devidamente caracterizadas inclusive em razão das seguintes constatações: i) em 05/04/2007, houve operação de redução de capital da LEONVIN, no valor de R\$ 2.900.000,00, cujos beneficiários foram os diretores Jobelino Vitoriano Locateli e Ricardo Torres de Melo, o que demonstraria que, assim como a própria LEONVIN, suas controladoras estrangeiras BEBIDAS LATINAS LTD. e ABACUS (NOMINES) LIMITED eram “empresas de papel”, sem substrato econômico; e ii) embora tenha figurado formalmente como adquirente das ações da contribuinte RENOSA, a empresa LEONVIN sequer é citada no Acordo de Acionistas (firmado em 14/12/2004) e no Acordo de *Joint Venture* (firmado em 13/12/2004), que trataram dos investimentos que seriam feitos, de que participaram somente a própria RENOSA, a sua controladora REFRIGERANTES DO NOROESTE S/A e a FORSAB

INVESTMENTS (PROPRIETARY) LIMITED, verdadeira investidora estrangeira interessada em adquirir participação na RENOSA.

Nesse sentido, dispôs o voto vencedor da decisão paradigma: (...)

Conclui-se, assim, que a decisão adotada pelo Acórdão paradigma nº 9101-003.533, pela qualificação da multa de ofício, fundou-se em circunstâncias fáticas bastante específicas, que não encontram paralelo no caso julgado pelas decisões recorridas.

Contudo, diante da já exposta caracterização da divergência arguida entre a decisão recorrida e o outro paradigma apontado recorrente, o Acórdão nº 9101-002.802, conclui-se pelo seguimento da matéria referente à qualificação da multa.

Diante de todo o exposto, com fundamento no art. 67 do Anexo II do RICARF/2015, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO PARCIAL** ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, para que seja rediscutida a matéria “**multa qualificada**”.

No mérito, com relação à matéria conhecida, sustenta a Fazenda Nacional em seu recurso especial, em resumo, que (i) a empresa fiscalizada foi autuada em face da amortização indevida de despesa (desnecessária) com ágio, porquanto não efetivamente pago, gerado artificialmente, despido de qualquer propósito comercial e mediante simulação e/ou fraude; (ii) as partes praticaram diversos atos dolosos e/ou simulados, todos com o fim único de ludibriar o Fisco para pagar menos tributo; (iii) realização de atos em sequência demonstra a ação firme, consciente, abusiva e sistemática da contribuinte e dos demais participantes, com notório propósito de burlar o cumprimento da obrigação fiscal fim de aferir o dolo do contribuinte, chama-se atenção para a correta forma pela qual as operações societárias devem ser analisadas:

elas devem ser vistas em conjunto, como se fossem cenas de um filme; (iv) a própria recorrente admite que as sociedades SEVILHA e NERANO eram empresas veículos, cujo único propósito era operar na aquisição da BARCELONA, após o que sua própria existência deixou de ter sentido acarretando, sua extinção por incorporação; (v) como destacado pelo Auditor responsável pelo lançamento, o principal aspecto que impede a dedutibilidade do ágio registrado pelas empresas veículo SEVILHA e NERANO quando da aquisição da BARCELONA é o fato de que, na verdade, não foram essas empresas que adquiriram as participações, mas sim a sua controladora SÉ; (vi) quando de suas entradas no processo de compra da BARCELONA, as duas empresas-veículo tinham capital subscrito de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) e as aquisições se deram integralmente com recursos aportados pela SÉ, dias antes da aquisição, e os valores foram imediatamente repassados aos sócios-vendedores da BARCELONA, Rodolfo Junji Nagai e Luiz Fumikazu Kogachi; (vii) no período em que existiram, SEVILHA e NERANO não apresentaram quaisquer movimentações negociais, a única exceção é o negócio jurídico de aquisição das ações da BARCELONA, e, em seguida, ocorreram suas incorporações; (viii) tais sociedades não tiveram propósito comercial outro que não servir de passagem do dinheiro da SÉ para os sócios da BARCELONA, data maxima venia, outra conclusão não se pode tirar senão que, no plano fático-material, quem protagonizou a aquisição foi essa empresa, e jamais as interpostas; (ix) da análise do conjunto de operações societárias efetuadas, descortina-se o intuito doloso, embutido no seu planejamento e execução, de uma redução indevida de tributos, impulsionada por atos desprovidos de substância econômica ou propósito comercial, em que a economia de tributo é a única ou principal motivação, caracterizando evasão fiscal; (x) em que pese as empresas do GPA terem declarado, que a SEVILHA/NERANO foram o investidor que adquiriu as ações da BARCELONA, a Fiscalização logrou comprovar que todos esses negócios são artificiais, pois os seus conteúdos não são verdadeiros; (xi) a artificialidade da aquisição tal qual declarada resta evidente quando se vê que, ao final, os negócios intermediários são completamente desfeitos, e sobressai o negócio que era quisto pelo grupo desde o princípio: com as incorporações, a SÉ assume a posição de real adquirente da BARCELONA, já que foi ela quem despendeu os recursos para a aquisição; (xii) dolosamente, o grupo buscou a aparência formal de que sociedades sem substância adquiriam investimento relevante e estavam sendo extintas, quando, na realidade, elas sequer precisariam ter existido, em primeiro lugar, pois quem efetuou a aquisição de fato foi a SÉ; (xiii) não há como afastar a percepção de que as operações foram planejadas e estruturadas deliberadamente em sequência, propositadamente propiciando um retorno à situação societária inicial, gerando, contudo, uma redução substancial da incidência tributária; (xiv) a realização destas operações para possibilitar a amortização de ágio gerado artificialmente sobre o seu próprio patrimônio líquido ou mediante a utilização de “empresa veículo” constitui fraude, pois foi o meio utilizado para impedir dolosamente a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, situação enquadrada na hipótese prevista no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

Por fim, a Fazenda Nacional alerta que a matéria relativa à decadência, uma vez reformada a decisão recorrida quanto à qualificação da multa de ofício, deverá ser, como

consequência, revista para o fim de aplicar a contagem do prazo decadencial nos termos do art. 173, do CTN.

O contribuinte, intimado (fl. 2428), não apresentou contrarrazões.

É relatório.

VOTO

Conselheira **Erro! Fonte de referência não encontrada.**, Relatora.

I – ADMISSIBILIDADE

O prazo para o sujeito passivo e para a Fazenda Nacional interpor recurso especial é de 15 dias contados da data de ciência da decisão recorrida. E eventuais embargos de declaração opostos tempestivamente, isto é, no prazo de 5 dias da ciência do acórdão embargado, interrompem o prazo para a interposição de recurso especial¹. Ainda, de acordo com o art. 5º do Decreto nº 70.235/1972, os prazos são contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento. Ademais, os prazos só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

Especialmente no que se refere à Fazenda Nacional, de acordo com os artigos 23, § 9º, do Decreto nº 70.235/1972, e 7º, §5º, da Portaria MF 527/2010, o prazo para a interposição do recurso será contado a partir da data da intimação pessoal presumida, isto é, 30 dias contados da entrega dos respectivos autos à PGFN, ou em momento anterior, na hipótese de o Procurador se dar por intimado mediante assinatura no documento de remessa e entrega do processo administrativo.

No presente caso, os autos foram encaminhado à PGFN para ciência do **Acórdão nº 1201-002.981** em 09.08.2019 (fl. 2268) e devolvidos com embargos de declaração em 12.09.2019 (fl. 2281). Posteriormente, os autos foram encaminhado à Fazenda Nacional para ciência do **Acórdão nº 1201-005.658** em 06.02.2023 (fl. 2326) e devolvidos com recurso especial em 06.03.2023 (fl. 2365). Assim, é tempestivo o recurso especial ora em análise.

No exame da admissibilidade do recurso especial, além da tempestividade e dos demais requisitos contidos na legislação, é preciso verificar: **(i)** o prequestionamento da matéria, que deve ser demonstrado pelo recorrente com a precisa indicação na peça recursal do prequestionamento contido no acórdão recorrido, no despacho que rejeitou embargos opostos tempestivamente ou no acórdão de embargos; e **(ii)** a divergência interpretativa, que deve ser demonstrada por meio da indicação de até duas decisões por matéria, bem como dos pontos nos paradigmas que diverjam de pontos específicos do acórdão recorrido. Com relação à divergência, o

¹ Tais previsões estavam contidas nos artigos 65 e 68 do Regimento Interno do CARF (“RICARF”) aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 e, atualmente, são objeto dos artigos 119 e 116 do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023.

Pleno da CSRF concluiu que “a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelhem os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles”².

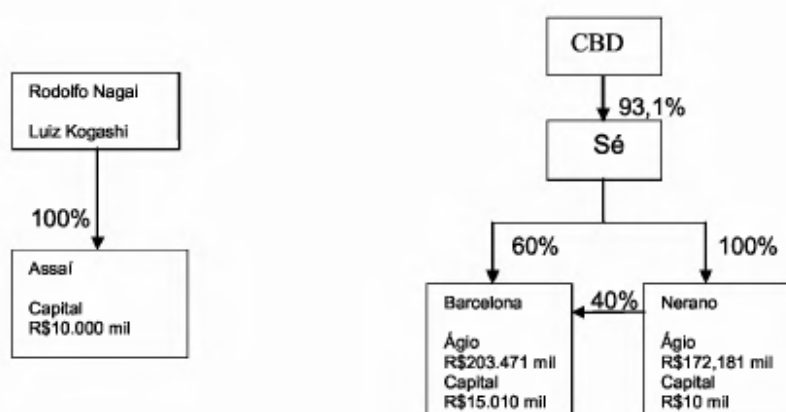
Com relação ao prequestionamento, o recurso especial da PGFN foi conhecido quanto à matéria multa qualificada, que foi expressamente enfrentada tanto no **Acórdão nº 1201-002.981**, como no **Acórdão nº 1201-005.658**.

No que se refere à divergência interpretativa, a Fazenda Nacional indicou com relação à matéria “multa qualificada” os Acórdãos paradigmas de números 9101-002.802 e 9101-003.533, mas apenas o Acórdão nº 9101-002.802 foi aceito pelo despacho de admissibilidade.

A operação que ensejou a aplicação da multa qualificada no presente caso foi a seguinte:

- SÉ SUPERMERCADOS LTDA (“SÉ”), controlada direta da COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO (“CBD”) e AYMAR GIGLIO JÚNIOR transferiram suas 10.000 ações da BARCELONA COMÉRCIO VAREJISTA E ATACADISTA S/A (“BARCELONA”), empresa até então sem atividade operacional e com capital subscrito e integralizado de R\$ 10.000,00, para os Srs. RODOLFO JUNJI NAGAI (“RODOLFO”) e LUIZ FUMIKAZU KOGACHI (“LUIZ”), únicos sócios da ASSAI COMERCIAL E IMPORTADORA LTDA. (“ASSAI”);
- Em 31.10.2007, RODOLFO e LUIZ subscreveram e integralizaram 4.000.000 (quatro milhões) de novas ações na BARCELONA mediante a conferência da parcela cindida da ASSAI;
- SÉ aumentou capital social da SEVILHA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA (“SEVILHA”) para R\$ 198.010.000,00, dos quais R\$151.000.000,00 a serem integralizados em até 12 meses;
- Em 01.11.2007, SEVILHA, empresa controlada por SÉ e sem atividade operacional, adquiriu, com ágio fundamentado em rentabilidade futura de R\$ 203.471.162,15, 60% das ações representativas do capital total e votante da BARCELONA;
- Em 31.03.2008, BARCELONA incorporou sua controladora Sevilha e passou a ser controlada diretamente pela SÉ;
- Em 25.07.2009, NERANO EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA (“NERANO”), outra empresa controlada por SÉ, sem atividade operacional e com capital subscrito e integralizado de R\$10.000,00, constituída em 30/10/2008, adquiriu, com ágio fundamentado em rentabilidade futura de R\$ 172.181.773,14, 40% das ações representativas do capital total e votante da BARCELONA. Com isso, a SÉ, direta e indiretamente, por intermédio de sua controlada NERANO, passou a controlar totalmente a BARCELONA, conforme organograma abaixo:

² Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.



- Em 30.10.2009, por subscrição e integralização de SÉ, o capital social de NERANO foi alterado para R\$ 17.422.457,00;
- Em 30/04/2010, BARCELONA incorpora sua investidora NERANO, passa a ser subsidiária integral da SÉ;

Ou seja, de forma muito resumida, se trata de uma operação de aquisição de participação societária de parte independente com ágio, mediante o uso de duas empresas-veículos: SEVILHA e NERANO. A qualificação da multa foi justificada no Termo de Verificação Fiscal pelo fato de o contribuinte, de forma elaborada, ter buscado “uma construção artificial e que teve como intuito único e exclusivo dificultar a análise por parte da fiscalização do real motivo da reorganização societária”. Para tanto, praticou “atos elaborados em curto espaço de tempo, os quais tiveram a função de distorcer o resultado final que se daria naturalmente caso as partes não engendrassem elaborado planejamento”. E acrescenta:

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 do ágio e à reestruturação societária sem propósito comercial, pretende induzir a fiscalização a avaliar uma operação que, nessas circunstâncias, é inoponível à Fazenda.

Ao agir desta maneira, portanto, não pode a **Barcelona** invocar desconhecimento ou prática de erro escusável: nem quando foram interpostas as empresas **Sevilha** e **Nerano** para carrear o ágio, nem quando as empresas veículos foram incorporadas e nem quando ele começou a ser amortizado, pois esses ágios gerados na aquisição dos 100% (cem por cento) da participação societária foram transferidos artificialmente para a investida.

A contribuinte estava perfeitamente consciente da falta de propósito comercial ou societário na incorporação realizada, à luz do art. 966 do Código Civil, ficando caracterizada a utilização das incorporadas como mera “empresas veículos”, interpostas, para transferência do ágio para a incorporadora, apenas com o fim almejado de redução do valor tributável do IRPJ e CSLL.

Para permitir a incorporação de pessoas jurídicas e procurar se enquadrar no disposto nos artigos 7º da Lei 9.532/97, e 386 do RIR/99, foram utilizadas a

Sevilha e Nerano, sem qualquer outro propósito que não a redução do valor dos tributos devidos. Empresas que, em seu curto período de existência, não incorreram em custos, despesas ou receitas, além daquelas decorrentes do pretense investimento na **Barcelona** e seu ágio.

A qualificação da multa, entretanto, foi afastada pelo **Acórdão nº 1201-002.981** com base nos seguintes fundamentos:

Quanto à qualificação da multa, cumpre mencionar que esta foi motivada no TVF em razão de ter sido constatada a fraude, como se observa na seguinte passagem de fls. 1513:

11.2 Da multa qualificada

No caso presente, a intenção das operações realizadas foi, claramente, o aproveitamento do ágio nos resultados da **Barcelona**, com a dedução dos encargos de amortização desse ágio, através de atos elaborados em curto espaço de tempo, os quais tiveram a função de distorcer o resultado final que se daria naturalmente caso as partes não engendrassem elaborado planejamento.

O que se verificou na prática acima exposta é que o contribuinte, de forma elaborada, buscou uma construção artificial e que teve como intuito único e exclusivo dificultar a análise por parte da fiscalização do real motivo da reorganização societária.

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

A decisão anterior desta turma, contudo, já havia afastado a fraude, como se pode constatar em sua ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

ÁGIO FUNDAMENTADO EM EXPECTATIVA DE RESULTADOS FUTUROS.
DEDUTIBILIDADE DA AMORTIZAÇÃO.

A legislação que permite a dedução da amortização do ágio em determinadas circunstâncias e desde que preenchidos determinados requisitos é norma indutora de comportamento do contribuinte.

Uma vez norteado o permissivo legal para a amortização do ágio contido no art. 7º da Lei 9532/97 ou art. 386 do RIR/99 e, de fato concretizada a confusão patrimonial que reúne as despesas de amortização fiscal do ágio e os lucros que motivaram o pagamento do ágio baseado em expectativa de rentabilidade futura, possibilitando o emparelhamento de receitas e despesas, torna-se legal a amortização do ágio.

Não havendo ocorrência de fraude ou simulação e tendo sido verdadeiras e legítimas as operações perpetradas, inclusive, com a ocorrência do efetivo pagamento do preço, a dedução do ágio é possível, ainda que o benefício fiscal seja o principal ou mesmo o único elemento motivador.

Uma vez demonstrado o devido propósito comercial e substância econômica na realização de reorganizações societárias, a dedução da amortização do ágio torna-se ainda mais justificada

Como se observa, o fundamento da qualificação da multa já foi de fato conhecido pela Turma ao ter-se pronunciado, no mérito, quanto à inexistência de fraude nas operações promovidas pela recorrente.

Neste caso, cumpre apenas reconhecer, em respeito à segurança jurídica, a repercussão desta decisão já proferida de modo a, por consequência, afastar a qualificação da multa.

O tema foi complementado no **Acórdão nº 1201-005.658**, conforme abaixo:

Quanto à segunda omissão/contradição apontada, e analisando a matéria, também entendo que é o caso de afastar a potencial omissão/contradição constante no Acórdão embargado, que pode ser facilmente complementada ou sanada pela seguinte fundamentação.

Em minha opinião, a indedutibilidade do ágio não necessariamente acarreta fraude, dolo ou simulação, como quer indicar a leitura, pela procuradoria, do Acórdão n. 9101- 003.366. Com efeito, analisando os últimos precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais, inúmeros acórdãos afastaram a multa qualificada a despeito da indedutibilidade do ágio: (...)

Assim, a própria CSRF reconhece a possibilidade de redução da multa qualificada quando não restam preenchidos os requisitos de admissibilidade de dedutibilidade do ágio.

Além disso, embora haja indícios de “confusão patrimonial” (ainda que não aquela apta a atrair a Lei 9532/97 ou o art. 386 do RIR/99), conforme conclusão da CSRF, esta circunstância não pode ser, por si só, indicativo cabal para a ocorrência de fraude, conluio ou simulação, conforme pode-se deduzir da inteligência do próprio Acórdão da CSRF.

Ainda, para que tais operações configurassem circunstâncias qualificadoras (nos termos do art. 44 da Lei 9430/96) aptas a atrair a qualificadora da multa de ofício, seria necessário a comprovação cabal da circunstâncias qualificadoras, nos termos dos artigos. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964, o que, em minha leitura, não ficou claramente demonstrado pela autoridade de origem.

Assim, entendo haver fundamentos para o afastamento da multa qualificada, por não haver comprovação cabal de que houve fraude, conluio ou simulação, não se justificando, portanto, a aplicação da multa qualificada de 150%.

Isto é, em um primeiro momento, os julgadores dos acórdãos recorridos afastaram a qualificação da multa tendo em vista que, a mesma turma, em decisão anterior – frise-se, posteriormente reformada pela CSRF – entendeu pela inexistência de fraude nas operações analisadas, portanto, em respeito à segurança jurídica, deveria ser afastada a multa qualificada. Posteriormente, no enfrentamento do tema em sede de embargos de declaração, a 1ª Turma da

2ª Câmara da 1ª Seção concluiu que a indedutibilidade do ágio não necessariamente acarreta fraude, dolo ou simulação e a qualificação da multa somente poderia ocorrer se houvesse comprovação cabal das circunstâncias qualificadoras, quais sejam, aquelas previstas nos artigos. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964.

Veja-se, portanto, que os acórdãos recorridos são genéricos com relação aos motivos para a qualificação da multa e não adotam **todas** as razões constantes do TVF que constam – mas, frise-se, apenas trecho genérico do TVF.

No Acórdão paradigma nº 9101-002.802, por sua vez, analisou-se duas operações: (i) a incorporação da empresa PRODESMAQ S/A; e (ii) a incorporação da empresa ITW CANGURU, sendo que apenas a primeira ensejou a aplicação da multa de ofício qualificada. A operação de incorporação da empresa PRODESMAQ S/A foi assim descrita no Acórdão paradigma nº 9101-002.802:

Os fatos verificados podem ser divididos em dois momentos: a incorporação da empresa PRODESMAQ S/A e a incorporação da empresa ITW CANGURU. Segue breve resumo desses fatos, conforme o relato contido no Termo de Verificação Fiscal encontrado nas efls. 43 e ss.

Sobre a incorporação da PRODESMAQ S/A:

- a) Em 08/08/2005, foi criada a empresa J.A.C.S.P.E. Empreendimentos e Participações LTDA, com capital de R\$ 500,00 e tendo como sócios duas pessoas físicas;
- b) Em 15/08/2005, foi criada a empresa PRODESMAQ INDÚSTRIA DE EMBALAGENS S/A (PRODESMAQ S/A), com capital social de R\$ 100.000,00, dividido em 100.000 ações, assim integralizadas: 97.000 ações pela empresa PRODESMAQ INDÚSTRIA GRÁFICA LTDA (PRODESMAQ LTDA) e 3.000 pelos membros da família proprietária da PRODESMAQ LTDA (FAMÍLIA PROPRIETÁRIA).
- c) Em 06/12/2005, os sócios da J.A.C.S.P.E. supracitada transferiram suas cotas para a empresa canadense CCL INDUSTRIES INC (CCL INC), com sede em Ontário. Em ato contínuo, a CCL INC transferiu uma cota para outra empresa canadense, denominada 2031257 ONTARIO INC, também com sede em Ontário. Os novos sócios alteraram a denominação social da empresa adquirida para CCL PARTICIPAÇÕES LTDA (CCL PAR);
- d) No mesmo dia, a PRODESMAQ S/A deliberou aumentar seu capital social de R\$ 100.000,00 para R\$ 27.126.000,00, mediante a emissão de 27.026.000 novas ações, todas integralizadas pela PRODESMAQ LTDA mediante a cessão de seu patrimônio. No que toca a esse aspecto, a Fiscalização consigna que a PRODESMAQ LTDA verteu praticamente todo o seu ativo operacional, em particular, 98% do seu Ativo Permanente, ficando com o “ativo sem interesse”;
- e) Em 30/12/2005, a CCL PAR ampliou o seu capital social para R\$ 127.213.585,00, por meio da emissão de novas 127.213.585 quotas, sendo 127.213.584 quotas

integralizadas pela CCL INC e uma quota integralizada pela 2031257 ONTARIO INC; (...)

f) Em 01/01/2006, a CCL PAR adquiriu o controle acionário da PRODESMAQ S/A. Para tanto, a PRODESMAQ S/A deliberou aumentar seu capital social para R\$ 36.216.289,00, com a emissão de novas 9.090.289 ações ordinárias, integralizadas pela CCL PAR. Também decidiu converter 18.108.044 ações ordinárias em ações preferenciais. Em síntese, o capital social da PRODESMAQ S/A ficou assim distribuído: 18.108.144 e 18.108.145 ações ordinárias (com direito a voto), e, ao final, 50,2% das ações da PRODESMAQ S/A ficaram com a empresa CCL PAR e 49,8% com a FAMÍLIA PROPRIETÁRIA.

g) Em 11/01/2006, foi assinado um contrato de investimento (“Contrato de Investimento, Associação e Outras Avenças”) entre a CCL INC, a CCL PAR, a PRODESMAQ S/A, a PRODESMAQ LTDA e todos os membros da FAMÍLIA PROPRIETÁRIA. Em consequência, a CCL PAR injetou no Ativo Circulante da PRODESMAQ S/A numerário no valor de R\$ 126.000.000,00 e registrou em sua contabilidade um investimento na incorporadora CCL LABEL no valor de R\$ 126.732.502,38, bem como ágio sobre esse investimento no valor de R\$ 88.388.887,82.

h) Com a entrada de numerário, a PRODESMAQ S/A escriturou um lançamento no Ativo Circulante (Bancos), em contrapartida de duas contas no Patrimônio Líquido: Capital, havendo sido lançado R\$ 9.090.289,00 e Reserva de Capital – ágio, em que foi lançado R\$ 117.642.213,38.

i) Em 31/01/2006, a PRODESMAQ S/A deliberou a sua cisão parcial, quando foi segregado do seu patrimônio, em numerário, o valor de R\$ 125.000.000,00, destinado à FAMÍLIA PROPRIETÁRIA, que se retirou da sociedade. Em ato contínuo, foi alterada a denominação social da empresa para CCL LABEL DO BRASIL RÓTULOS ADESIVOS S/A (CCL LABEL BRASIL); (...)

j) Em 01/07/2006, a CCL LABEL BRASIL incorporou a sua controladora CCL PAR. Em seguida, a CCL LABEL BRASIL passou a amortizar o ágio transferido da CCL PAR. (...)

A partir da análise desses dois eventos societários, a Fiscalização concluiu (TVF efls. 72 e ss) que a CCL INDUSTRIES INC tinha a intenção de implantar uma plataforma fabril no Brasil e que, para tanto, identificou uma empresa no mesmo ramo, já em pleno funcionamento, que seria a PRODESMAQ INDÚSTRIA GRÁFICA LTDA, mas queria apenas uma parte do seu ativo.

Concluiu, então, que o negócio jurídico intencionado pelas partes seria uma Compra e Venda. Fez-se a cisão para a PRODESMAQ S/A da parte que interessava à CCL INDUSTRIES, e, por meio de uma “Planejamento Tributário” de operações de integralização de capital, incorporação, cisão, alteração de denominação, abusou-se das formas de direito, para se chegar ao fim almejado, porém com a “criação” de uma despesa dedutível.

Em ambos os negócios realizados, a Fiscalização concluiu que houve vícios na amortização do ágio, apesar de terem sido executados de forma diferente:

101. Em ambos negócios realizados, encontram-se vícios na amortização dos ágios, apesar de terem formatações de execução diferentes: (i) no primeiro caso, simulou-se um negócio jurídico de investimento entre duas empresas nacionais [associação empresarial entre alguns atores ("CCL PAR" e "PRODESMAQ S/A"), pela dissimulação de uma compra e venda entre outros atores ("CCL INDUSTRIES" e "FAMILIA PROPRIETARIA")], de tal modo a se criar um ágio sobre o investimento, e posterior utilização como ágio amortizável com conotação de "despesa dedutível" (exclusão indevida) na apuração do Lucro Real, (ii) no segundo caso, houve de fato uma aquisição e posterior incorporação, entretanto, o sobre preço pago sobre o investimento não tinha sustentação na legislação tributária aplicável para ser tratado e escriturado como despesa dedutível na apuração do Lucro Líquido (lucro contábil), que gerou consequência na apuração (redução) do Lucro Real;

Assim, a Fiscalização entendeu que o ágio registrado na aquisição da PRODESMAQ não poderia ser amortizado em razão da utilização de empresa veículo (já que a CCL PAR teve existência econômica e empresarial por 5 dias) e da ausência de propósito negocial, porque em razão dessa vida efêmera, a única utilidade vislumbrada para a CCL PAR seria carrear o ágio, pois não teve nenhuma despesa contabilizada, nenhum salário pago, nenhum dispêndio com terceiros, não teve Diretoria constituída, não teve custos, daí porque concluiu que a CCL PAR nunca existiu no mundo econômico.

Afirma que o ágio em tela foi suportado pela CCL INC. e que o único propósito da CCL PAR foi possibilitar a transferência do ágio da CCL INC. para a CCL LABEL BRASIL, configurando uma simulação, a qual levou à qualificação da multa de ofício. (...)

A partir da análise dos lançamentos contábeis da CCL PAR, quando ela injeta numerário da PRODESMAQ S/A, em 11 de janeiro de 2006, a Fiscalização ainda aduz que como a descrição do investimento já dizia que se referia ao "ÁGIO S/ INVESTIMENTO DE PARTICIPAÇÃO NA INCORPORADORA CCL LABEL DO BRASIL RÓTULOS ADESIVOS S/A", já estava pré-estabelecido que ela seria incorporada pela investida CCL LABEL, e que a PRODESMAQ S/A teria a sua denominação social alterada para CCL LABEL, o que só ocorreu em julho de 2006.

A fiscalização também questionou o laudo de avaliação utilizado para avaliar a PRODESMAQ S/A porque foi elaborado em agosto de 2006 (portanto, após o evento, que ocorreu em janeiro) e também por entender que não se prestou a medir a rentabilidade futura do investimento, "nos moldes requeridos pela legislação tributária".

A multa qualificada decorrente da incorporação da empresa PRODESMAQ S/A foi mantida no Acórdão paradigma nº 9101-002.802 com base no seguinte entendimento:

Pois bem, entendo que a qualificação da multa de ofício é devida no presente processo pois, em que pesem todos os fatos terem sido registrados e contabilizados, sob o aspecto tributário, não se tem dúvida de que todo o planejamento visou alterar as características do fato gerador da obrigação

tributária, de modo a reduzir o montante do imposto devido, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964. Para tanto, conforme demonstrado nos autos, a aquisição da PRODESMAQ S/A pela CCL INC (negócio real) foi dissimulada pela interposição de uma empresa meramente escritural, como se fosse a verdadeira compradora (negócio fictício), a qual somente serviu para viabilizar o mecanismo de transferência do ágio para a PRODESMAQ S/A, tanto que desapareceu em poucos dias.

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

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

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

Como evidenciado expressamente pela Fiscalização (item 182 do TVF), corrobora o intuito doloso do contribuinte o fato do ágio ter sido fundamentado tão somente na expectativa de rentabilidade futura, desprezando-se por completo a parcela derivada do fundo de comércio da empresa e da avaliação do seu ativo a valor de mercado, vez que esta não gera amortizações dedutíveis do IRPJ e da CSLL.

A respeito do fundo de comércio, a fiscalização lembra do valor agregado relativo à mão de obra especializada, à rede de clientes e fornecedores, às certificações e a outras riquezas intangíveis associadas à empresa adquirida. A fiscalização também aponta como a aquisição em tela foi feita considerando o valor contábil do ativo, cuja depreciação já estava na ordem de 81%, muito aquém do seu valor de mercado.

Por oportuno, transcrevo trechos do relatório fiscal: (...)

Apesar de a redução do custo tributário ser uma meta válida na atividade empresarial, observa-se que aqui não está em discussão a ética empresarial, mas sim a legislação tributária, em cujo âmbito, a dissimulação do fato gerador ou a redução dissimulada do valor devido são considerados ilícitos tributários qualificados que dão ensejo à exasperação da multa de ofício.

Em face ao exposto, entendo que a decisão recorrida deve ser reformada para que seja restabelecida a qualificação da multa de ofício originalmente exigida. Portanto, dou provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Portanto, se, por um lado, o recorrido foi genérico com relação à qualificação da multa, o Acórdão paradigma nº 9101-002.802 baseou seu entendimento, dentre outros, no fato de haver a interposição de uma empresa sem “atividade econômica, sem qualquer custo, sem qualquer dispêndio”, que é artificial e evidencia a existência de simulação. Assim, não há que se falar em similitude fática entre o recorrido e o Acórdão paradigma nº 9101-002.802.

II – CONCLUSÕES

Diante do exposto, voto por NÃO CONHECER do RECURSO ESPECIAL da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Erro! Fonte de referência não encontrada.