



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720124/2016-65
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.826 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 6 de fevereiro de 2024
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
CORTEVA AGRISCIENCE DO BRASIL LTDA

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

Ano-calendário: 2011

RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. CONHECIMENTO. DESISTÊNCIA. Não se conhece de recurso especial diante da desistência manifestada pelo sujeito passivo, devendo ser determinado o *encaminhamento dos autos à unidade de origem para as providências de sua alçada, sem retorno ao CARF.*

TRIBUTAÇÃO DE GANHO DE CAPITAL RECONHECIDO EM RAZÃO DE REAVALIAÇÃO INTERNA DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. REPERCUSSÃO NA EXIGÊNCIA DECORRENTE DA GLOSA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO DEDUZIDA NA APURAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL. A reavaliação de investimento promovida internamente ao grupo econômico, embora não resulte em ágio passível de amortização fiscal, atualiza o custo de aquisição em face do novo investidor estrangeiro que recebe a participação societária reavaliada. Como este custo atualizado constituirá referência para cálculo do ganho de capital em alienação futura, é impróprio o aproveitamento da base de cálculo ou do tributo incidente sobre esta atualização para redução da tributação do lucro indevidamente minorado pela amortização fiscal do denominado ágio interno.

MULTA QUALIFICADA. ÁGIO INTERNO. AUSÊNCIA DE ILÍCITO. DOLO NÃO CONFIGURADO. A qualificação da multa de ofício depende da caracterização do dolo do sujeito passivo. Se à época dos fatos geradores em questão não havia regra tributária que proibisse o registro de ágio em operações intragrupo, nem regra que obrigasse a adoção de conduta diversa, não há que se falar em qualificação da multa motivada em ter sido realizado o registro e a amortização de um ágio considerado “interno” ou “de si mesmo”. No caso, o que ocorreu foi mera divergência quanto à interpretação da legislação tributária aplicável, eis que enquanto o sujeito passivo entendeu que o registro de ágio em operação entre empresas do mesmo grupo daria ensejo à respectiva amortização fiscal, a autoridade autuante concluiu de forma contrária, por ter entendimento diferente quanto aos efeitos tributários do que chamou de “ágio de si mesmo”.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, quanto ao conhecimento, em (i) relativamente ao Recurso Especial do contribuinte, por maioria de votos, não conhecer do recurso em face da manifestação de desistência, vencida a conselheira Livia De Carli Germano (relatora original) que votou pelo conhecimento; (ii) quanto ao Recurso Especial da Fazenda Nacional: (a) na matéria “da dedução do ágio glosado”, por unanimidade de votos, conhecer do recurso; e (b) na matéria “multa qualificada”, por voto de qualidade, conhecer do recurso, vencidos o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, e, por fundamentos distintos, os conselheiros Luciano Bernart, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Viviani Aparecida Bacchmi. No mérito do recurso da Fazenda Nacional, acordam em: (i) relativamente à matéria “da dedução do ágio glosado”, por voto de qualidade, dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Viviani Aparecida Bacchmi (redatora *ad hoc*), Luciano Bernart e Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic que votaram por dar provimento parcial para admitir a dedução do valor do IRRF incidente sobre o ganho de capital; quanto à matéria “multa qualificada”, por maioria de votos negar-lhe provimento, votando pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic e Fernando Brasil de Oliveira Pinto, e vencido o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado que dava provimento. Designada redatora *ad hoc* a conselheira Viviani Aparecida Bacchmi. Não participou do julgamento, quanto ao conhecimento, a conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, prevalecendo o voto proferido pela relatora original, conselheira Livia De Carli Germano. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa e o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689/2023, a qual deve ser observada quando do cumprimento da decisão.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora *ad hoc* designada para formalização de decisão e Redatora designada para voto vencedor

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luciano Bernart, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Viviani Aparecida Bacchmi, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

Fl. 3 do Acórdão n.º 9101-006.826 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 16561.720124/2016-65

Relatório

(Na condição de redatora *hoc*, designada na forma do art. 58, inciso III do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 1634, de 2023, reproduzo o relatório apresentado pela Relatora original, Conselheira Livia De Carli Germano, e consignado em arquivo disponibilizado no diretório corporativo do CARF).

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo em face do acórdão 1201-002.479, de 19 de setembro de 2018, integrado pelo acórdão em embargos 1201-003.146, de 18 de setembro de 2019, assim ementados e decididos:

Acórdão recorrido 1201-002.479

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TERMO INICIAL.

É legítima a análise de fatos ocorridos há mais de cinco anos do procedimento fiscal para deles extrair a repercussão tributária em períodos ainda não atingidos pela decadência. Contudo, a 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 n.º 9.532, de 1997, deve ter início quando verificada sua repercussão na apuração do tributo em cobrança. Aplicável o teor da Súmula CARF n.º 116.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2011

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. GLOSA.

Se os atos de reorganização societária registrados pela recorrente, ainda que formalmente regulares, não configuram uma efetiva aquisição de participação societária mas mera permuta de ativos dentro do grupo de empresas sob controle comum, correta a glosa dos valores amortizados como ágio.

ÁGIO INTERNO. GLOSA. TRIBUTAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL NA MESMA OPERAÇÃO SOCIETÁRIA

Se foram exigidos tributos sobre ganho de capital relativamente a ágio gerado internamente no grupo econômico, cabe deduzir do montante autuado a título de ágio não dedutível, o valor que foi tributado como ganho de capital, na mesma operação.

APLICAÇÃO DE MULTA QUALIFICA. AUSÊNCIA DE CARACTERIZAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA.

A autoridade fiscal não logrou êxito em comprovar que a contribuinte teria praticado quaisquer das condutas dolosas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64. Nos termos da Súmula CARF n.º 14, o simples fato da existência de omissão de receitas não autoriza a aplicação de multa qualificada prevista no artigo 44, §1º da Lei n.º 9.430/96.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA: CSLL

Por se constituírem infrações decorrentes e vinculadas aplica-se ao lançamento da Contribuição Social sobre o lucro líquido as conclusões relativas ao IRPJ.

ÁGIO. ADIÇÃO DE DESPESAS DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. CSLL. PREVISÃO NORMATIVA.

A adição à base de cálculo da CSLL de despesas com amortização de ágio possui amparo legal e corrobora a tese de convergência entre as bases do IRPJ e da referida contribuição, que compartilham a mesma sistemática de apuração.

Acordam os membros do colegiado, em primeira votação, por voto de qualidade em dar parcialmente provimento ao recurso voluntário, do seguinte modo: 1) O conselheiro Paulo Cezar Fernandes de Aguiar e a conselheira Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocada em substituição à conselheira Ester Marques Lins de Sousa, que votou na

sessão de julho/2018) davam provimento ao recurso apenas para afastar a multa qualificada; 2) A conselheira Eva Maria Los e o conselheiro José Carlos de Assis Guimarães afastavam a multa qualificada e também deduziam do montante do ágio PIONEER glosado, o valor correspondente ao ganho de capital tributado na DU PONT SPAIN. Os conselheiros: Luis Fabiano Alves Penteado, Luis Henrique Marotti Toselli, Rafael Gasparello Lima e Gisele Barra Bossa, davam integral provimento ao recurso voluntário. Em segunda votação, decidem em dar parcial provimento ao recurso voluntário, do seguinte modo: 1) por unanimidade de votos, em afastar a multa qualificada, reduzindo-a de 150% para 75%. E, por maioria de votos, em deduzir do montante do ágio PIONEER glosado o valor correspondente ao ganho de capital tributado na DU PONT SPAIN. Vencidos: o conselheiro Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, e, a conselheira Ester Marques Lins de Sousa que manteve o voto da conselheira Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocada em substituição à conselheira Ester Marques Lins de Sousa, na sessão de julho/2018) que davam provimento ao recurso apenas para afastar a multa qualificada, e, a relatora que dava integral provimento ao recurso. Designada a conselheira Eva Maria Los para redigir o voto vencedor.

Acórdão em embargos 1201-003.146

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

Inexistindo omissão, contradição, obscuridade ou erro material na decisão embargada, impõe-se a rejeição dos embargos de declaração.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em rejeitar os embargos.

O auto de infração em discussão cobra IRPJ e CSLL, acrescidos de juros de mora e multa de ofício qualificada de 150%, em razão da glosa de despesas com amortização de ágio referentes ao ano-calendário 2011.

O ágio em questão foi registrado em setembro de 2005, quando o capital da empresa Du Pont Safety Resources do Brasil Ltda. (DPSR) foi aumentado com a integralização da participação na Corteva e na Pioneer Sementes Ltda. Referido ágio passou a ser amortizado a partir da incorporação destas duas empresas pela Corteva em outubro de 2005, encerrando-se a amortização em outubro de 2011.

A turma do CARF afastou a qualificação da multa, bem como permitiu a dedução, *“do valor da amortização de ágio Pioneer glosado, o valor do ganho de capital correspondente ao que foi tributado e cobrado da Du Pont Spain”* (trecho do voto vencedor).

Tal entendimento foi externado e fundamentado tanto no curso do voto vencido (a Relatora, que votava por dar provimento ao recurso voluntário, esclareceu que trataria de tais temas por cogitar a hipótese de restar vencida), como pelo voto vencedor.

Em seus embargos de declaração (que restaram não acolhidos), a Fazenda Nacional alega que a decisão padeceria de omissão, eis que, apesar de o acórdão ter utilizado a expressão “dedução”, na realidade ele teria autorizado uma compensação, envolvendo dois contribuintes distintos.

O acórdão de embargos esclareceu então *que “O colegiado seguiu tanto os fundamentos apresentados por esta relatoria como pela I. Conselheira Eva Maria Los para considerar legítima a dedução.”*, observando que *“In casu, não estamos diante de hipótese de compensação (e em nenhum momento essa figura foi invocada no curso processo), mas de DEDUÇÃO PROPRIAMENTE.”* E reitera (grifos do original):

No mais, REPITA-SE, se os efeitos da operação foram considerados válidos pela própria Receita Federal do Brasil para se apurar ganho de capital, são igualmente válidos para possibilitar o registro e a amortização do ágio. Logo, uma vez que o ganho de capital foi cobrado e comprovadamente recolhido e restou mantida a glosa das despesas de amortização do ágio (confirmada a acusação fiscal), remanesce um custo passível de amortização. Logo, esse custo deve ser deduzido da base de cálculo (e não compensado), sob pena de **manifesta incongruência na interpretação das normas tributárias**. Inclusive, esse fundamento, foi utilizado por esta relatoria para justificar a própria existência das operações de geração de ágio. Como algo pode existir e não existir ao mesmo tempo? **Não pode, por óbvio.**”

A Fazenda Nacional então interpôs recurso especial, questionando o acórdão recorrido em duas matérias: 1) Dedução do Ágio Glosado (paradigmas 1302-002.568 e 1301-002.008 – este rejeitado) e 2) Multa Qualificada (paradigmas 101-96.724 e 1302-002.568).

Em 27 de dezembro de 2019, Presidente de Câmara deu seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, nos seguintes termos:

1ª Divergência: Dedução do Ágio Glosado.

(...)

O ponto ora questionado pela Recorrente refere-se ao recolhimento de Imposto de Renda, no montante de R\$ 176.156.620,82, em razão do ganho de capital auferido pela Du Pont Spain na venda da participação societária que esta detinha na Recorrente e na Pioneer para a Griffin. Isto porque o colegiado a quo deu provimento parcial ao recurso voluntário para deduzir do montante do ágio PIONEER glosado o valor correspondente ao ganho de capital tributado na DU PONT SPAIN.

Nos dizeres da Recorrente, “Para a Turma a quo: “uma vez que o ganho de capital foi cobrado e comprovadamente recolhido e restou mantida a glosa das despesas de amortização do ágio (confirmada a acusação fiscal), remanesce um custo passível de amortização. Logo, esse custo deve ser deduzido da base de cálculo (e não compensado), sob pena de manifesta incongruência na interpretação das normas tributárias”. (Destacou-se)”

E que, “Analisando casos semelhantes, outras Turmas do CARF entenderam que a tributação do ganho é completamente irrelevante para fins de análise da dedutibilidade do ágio interno.”

Esta questão foi objeto do voto vencedor proferido no acórdão recorrido, que adotou os seguintes fundamentos:

Tributação do Ágio e do Ganho de Capital. Duplicidade.

5. Os presentes autos de infração se referem às glosas da dedução de amortização de ágio em decorrência de duas operações: a) R\$ 700.371.982,032, referentes à própria Du Pont do Brasil S/A; b) R\$ 945.406.900,51 referentes à Pioneer.

6. No caso do ágio Pioneer, consta dos autos que a autuada impetrou Mandado de Segurança contra o delegado da Receita Federal em Camaçari/BA, que foi indeferido e o qual alega ter sido contra a cobrança de IRPJ sobre ganho de capital na operação de integralização de capital na Du Pont Safety Resources Brasil Ltda DSRB, pela Du Pont Spain (com ações da Pioneer); às págs. 4.182/4.186, a autuada apresentou comprovante de transformação de depósito judicial referente a esta ação judicial em pagamento definitivo, em 08/03/2016, no montante de R\$176.155.767,16, e pleiteou que o valor do ganho de capital sobre o qual foi exigido tributo na operação de integralização de capital na DSRG, pela Du Pont Spain (com ações da Pioneer), fosse abatido do correspondente montante glosado de amortização do ágio Pioneer.

7. Por pertinente, cite-se o seguinte acórdão:

Processo nº 19515.003053/2009-57

Recurso n.º 899.462 Voluntário

Acórdão n.º 1401-000.850 da 4ª Câmara /1ª Turma Ordinária

Sessão de 11 de setembro de 2012

COERÊNCIA INTERNA DO AUTO DE INFRAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE MANUTENÇÃO DE DUAS INFRAÇÕES FISCAIS ANTAGÔNICAS ENTRE SI. O Auto de Infração deve manter uma coerência interna. Se a Autoridade Fiscal defende a inexistência efetiva dos atos de reorganização societária e conclui pela impossibilidade de gerar efeitos fiscais, esse mesmo argumento deveria balizar a impossibilidade de ser apurado ganho de capital nas operações tidas como inexistentes.

Não se pode manter duas acusações fiscais (amortização do ágio e ganho de capital) baseadas em fundamentos antagônicos, sendo que a confirmação de uma acusação fiscal (inexistência das operações de geração de ágio) implica necessariamente na impossibilidade de a outra prosperar (apuração de ganho de capital sobre o ágio na venda). Os fatos narrados no Auto de Infração são incompatíveis entre si.

8. Em relação ao Acórdão supra, a PFN, cientificada, não contestou; apenas apresentou Recurso Especial em relação a outros tópicos.

9. À vista do exposto, o voto desta redatora é que cabe deduzir do valor da amortização de ágio Pioneer glosado, o valor do ganho de capital correspondente ao que foi tributado e cobrado da Du Pont Spain.

O primeiro paradigma indicado para este tema foi proferido no âmbito do processo administrativo n.º 13896.722004/2011-18, que acolheu as exigências atinentes as glosas de amortização do mesmo ágio, ocorridas nos anos 2005 a 2010. Daí porque se tratam exatamente dos mesmos fatos, em relação ao mesmo sujeito passivo, com a diferença de que os anos-calendários autuados foram outros. Referido julgado deduziu a seguinte ementa:

Acórdão n.º 1302-002.568

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

DOCUMENTOS JUNTADOS AOS AUTOS DEPOIS DA APRESENTAÇÃO DA IMPUGNAÇÃO. POSSIBILIDADE. PRIMAZIA DA BUSCA DA VERDADE MATERIAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

DOCUMENTOS JUNTADOS AOS AUTOS DEPOIS DA APRESENTAÇÃO DA IMPUGNAÇÃO. POSSIBILIDADE. PRIMAZIA DA BUSCA DA VERDADE MATERIAL

O art. 16, § 4º do Decreto n.º 70.235/72 contém a regra geral acerca do momento para apresentação das provas pelo contribuinte no processo administrativo fiscal. A produção em momento posterior não impede o julgador de conhece-las, diante das peculiaridades do caso e das provas apresentadas. Corolário dos princípios da instrumentalidade processual e da busca da verdade material.

ÁGIO. CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL

O prazo decadencial para a lavratura de auto de infração para a glosa de despesas de amortização de ágio tem início com a efetiva dedução de tais despesas pelo contribuinte. Não ocorrência de decadência no caso concreto.

JUROS SELIC. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

Constituído o crédito pelo lançamento de ofício, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tendo ambos a natureza de obrigação tributária principal e, sobre ele deve incidir integralmente os juros à taxa SELIC, nos termos dos art. 139 e 161 do CTN c/c o art. 61 da Lei n.º 9.430/1996.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. GLOSA.

Os atos de reorganização societária registrados pela recorrente ainda que formalmente regulares, se não configuram uma efetiva aquisição de participação societária, mas mera permuta de ativos dentro do grupo de empresas sob controle comum, sendo correta a glosa dos valores amortizados como ágio efetuada pelo Fisco.

ÁGIO. COMPLEMENTARIDADE DAS LEGISLAÇÕES COMERCIAIS E FISCAIS. EFEITOS.

Os resultados tributáveis das pessoas jurídicas, apurados com base no Lucro Real, têm como ponto de partida o resultado líquido apurado na escrituração comercial, regida pela Lei n.º 6.404/1976, conforme estabelecido pelo DL. 1.598/1977. O ágio é fato econômico cujos efeitos fiscais foram regulados pela lei tributária, com substrato nos princípios contábeis geralmente aceitos.

Assim, os princípios contábeis geralmente aceitos e as normas emanadas dos órgãos fiscalizadores e reguladores, como Conselho Federal de Contabilidade e Comissão de Valores Mobiliários, têm pertinência e devem ser observadas na apuração dos resultados contábeis e fiscais.

ÁGIO INTERNO. AUSÊNCIA DE SACRIFÍCIO ECONÔMICO. IMPOSSIBILIDADE DE RECONHECIMENTO CONTÁBIL.

A ausência de um efetivo sacrifício patrimonial por parte da investidora pela aquisição de participações em operações com empresas controladas revelam a falta de substância econômica das operações o que impede o seu registro e reconhecimento contábil, pois não há efetiva modificação da situação patrimonial.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA: CSLL

Por se constituírem infrações decorrentes e vinculadas aplica-se ao lançamento da Contribuição Social sobre o lucro líquido as conclusões relativas ao IRPJ.

O Conselheiro redator do voto vencedor do paradigma, ao analisar a mesma alegação de defesa referente a dedução da glosa de amortização do ágio, do valor do ganho de capital, assim se manifestou:

Por fim, no que concerne a alegação de que teria sido pago inclusive ganho de capital sobre as operações, adota a fundamentação da DRJ, que afastou qualquer efeito concreto quanto aos fundamentos da discussão em tela, *verbis*:

86. Quanto ao Mandado de Segurança n.º 2005.33.00.0185860 impetrado na Justiça Federal de Salvador pela empresa Griffin contra o Delegado da Receita Federal em Camaçari, os documentos de fls. 1.205 a 1.293 confirmam que seu objeto é imposto de renda incidente sobre eventual ganho de capital auferido pelos controladores estrangeiros nas operações societárias ocorridas em 2005 no Brasil, conforme esclarecido pelas autoridades autuantes (item 134 de fl. 17.983) e não contestado pela impugnante, que apenas afirmou que ao propor referida ação e depositar judicialmente agiu de forma conservadora. Assim, como o objeto deste Mandado de Segurança, que foi denegado em primeira instância, é distinto, seu resultado em nada afetará a lide contida nos presentes autos administrativos.

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso quanto à glosa da amortização do ágio.

Por se tratar do mesmo caso, em relação a anos-calendários anteriores, e demonstrado que o resultado do paradigma foi diferente do resultado proferido no acórdão recorrido em relação à mesma temática, entendo que este paradigma caracteriza a divergência jurisprudencial invocada.

(...)

2ª Divergência: Multa Qualificada.

Aduz a Recorrente que a interessada teve a multa de ofício qualificada por ter amortizado indevidamente despesa com ágio, gerado internamente, de forma artificial e sem propósito negocial, caracterizando o intuito fraudulento. Assim, ao exonerar a qualificação, o acórdão recorrido teria divergido dos paradigmas indicados.

No acórdão recorrido o voto que prevaleceu sobre a penalidade qualificada foi aquele proferido pela relatora original, que restou vencedora em sua tese.

Primeiramente, analisando os dispositivos da Lei n.º 4.506/64, concluiu que não se encontravam presentes as condutas de fraude, sonegação e conluio, como ausente a simulação, porque a auditoria fiscal não teria obtido êxito em comprovar qualquer “...conduta ilícita, intenção e nexos de causalidade entre a ação do sujeito passivo e o prejuízo ao erário, para fim de justificar a efetiva ocorrência das práticas infracionais em comento”.

Diante disso, ponderou que “*Não só haviam decisões favoráveis à operação aqui em análise, como considero clara a legitimidade de tal operação. Para além das duntas autoridades fiscais não lograrem êxito em comprovar a ocorrência da fraude (respectivo elemento doloso), considero que não caberia sequer cogitar a aplicação da multa qualificada. Portanto, caso reste vencida, consigno que deve ser afastada a sanção em questão.*”

Com base nesses fundamentos, ora bastante sintetizados, considerou indevida a aplicação da penalidade qualificada.

O primeiro paradigma indicado para esta matéria registrou a seguinte ementa (na parte que importa à análise):

Acórdão n.º 101-96.724

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Anos-calendário: 2001 e 2002

[...]

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE AÇÕES.. SIMULAÇÃO. A reorganização societária, para ser legítima, deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal. A caracterização dos atos como simulados, e não reais, autoriza a glosa da amortização do ágio contabilizado.

MULTA QUALIFICADA A simulação justifica a aplicação da multa qualificada

[...]

Neste caso, o sujeito passivo sofreu autos de infração de IRPJ e CSLL dos anos-calendário de 2001 e 2002 em razão de, entre outras irregularidades apuradas pelo fisco, ter deduzido indevidamente despesas com amortização de ágio e despesas não necessárias.

A fiscalização glosou despesas com amortização de ágio por ocasião da incorporação, pela LIBRA TERMINAL 35 S/A, da empresa ZBT TERMINAIS SANTOS S/A.

Entendeu a fiscalização que a constituição da empresa ZBT TERMINAIS SANTOS S/A. e sua incorporação pela LIBRA TERMINAL 35 S/A foram meras simulações com

o objetivo de criar despesas de amortização de ágio para deduzir da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social. A ZBT foi constituída em 01/06/1998, não tendo praticado qualquer ato vinculado com o seu objetivo social até a data do evento, em 05/08/1998.

Em relação à glosa da amortização do ágio foi aplicada a multa de 150%.

No voto proferido no paradigma, a relatora observa que este evento acarretou, na contabilidade da LIBRA TERMINAL 35 S/A, o lançamento de despesa com a amortização de ágio de 14,29% durante 7 anos, resultando em um valor mensal de R\$ 1.420.747,63.

A amortização do ágio foi considerada indedutível para efeito de apuração do lucro real, por concluído que a empresa ZBT teve sua criação vinculada exclusivamente à tentativa de ocultar a verdadeira operação promovida pela LIBRA TERMINAIS, com a intenção inequívoca de afastar a incidência tributária dos resultados contábeis na LIBRA TERMINAL 35 S/A.

Deduziu que a reorganização societária, para ser legítima, deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal. Há que se perquirir se os atos praticados são reais, e não simulados. E essa análise não há que ser feita para cada negócio isoladamente, mas em relação ao conjunto de negócios encadeados, como um todo. E registrou:

É de todo evidente que a operação foi articulada pelas pessoas físicas que, direta ou indiretamente, controlam o capital das empresas envolvidas, para criar, formalmente, uma situação que se enquadrasse na possibilidade de deduzir despesas de amortização de ágio, advinda com a publicação da Lei n.º 9.532/97.

A sucessão dos atos, a proximidade temporal entre eles e a extinção da empresa por incorporação revelam que nunca houve a intenção real de constituir uma empresa (a ZBT, constituída em junho de 1998 e extinta em agosto de 1998) para efetivamente operar segundo seu objetivo social, mas sim de criar uma sociedade efêmera, de passagem, que possibilitasse um registro de ágio a ser amortizado por empresa do grupo

Muito embora não tenha sido feita expressa menção no voto, a respeito da penalidade qualificada, esta foi mantida com base nos argumentos acima expostos.

Entendo que neste exame de cumprimento dos requisitos formais de admissibilidade, este paradigma é apto a caracterizar a divergência suscitada. Com efeito, em ambos os casos comparados a acusação fiscal é semelhante, qual seja, um processo de reorganização societária dentro do qual surge um ágio no contexto de uma operação que ocorre dentro de um mesmo grupo empresarial, com a utilização de empresa veículo, com existência efêmera, criada especificamente para possibilitar a transferência do ágio com posterior incorporação. Diante desses fatos o colegiado entendeu que deveria ser mantida a multa qualificada.

Por outro lado, o acórdão recorrido, como já relatado, também se debruçou sobre ágio considerado não dedutível, em razão de ter surgido dentro de um mesmo grupo econômico, com transferência de ágio por meio de empresa de existência efêmera, em operações estruturadas e em sequência. Todavia, o colegiado não vislumbrou motivos para qualificar a multa.

Este paradigma, portanto, é apto a caracterizar a divergência jurisprudencial.

O segundo paradigma trata-se do Acórdão n.º 1302-002.568, também indicado como paradigma para o tópico anterior, e foi proferido no âmbito do processo administrativo n.º 13896.722004/2011-18 que, relembre-se, acolheu as exigências atinentes as glosas de amortização do mesmo ágio, ocorridas nos anos 2005 a 2010 e trataram exatamente dos mesmos fatos, em relação ao mesmo sujeito passivo, com a diferença de que os anos-calendários autuados foram outros.

No que se refere à qualificação da multa, decidiu o colegiado por mantê-la, adotando o seguinte fundamento:

A autoridade fiscal fundamenta a aplicação da multa por entender demonstrada a intenção deliberada da recorrente de introduzir artificialmente a criação do ágio em operações societárias realizadas intra-grupo, com vistas a reduzir os tributos devidos mediante a sua amortização, (...)

[...]

Examinando o conjunto de elementos dos autos, entendo que restou caracterizada intenção deliberada do sujeito passivo de reduzir ou suprimir tributos caracterizadora da sonegação descrita no art. 73 da Lei nº 4.502/1964, e não uma mera interpretação equivocada do real alcance das normas tributárias que disciplinam a amortização do ágio em reorganizações societárias.

Ainda que se considere que os processos de reorganização societária empreendidos tenham servido a algum propósito empresarial, como alega a recorrente, não há qualquer justificativa razoável para a realização das etapas de criação do ágio, pois se o intuito seria a aglutinação das unidades de negócio, quanto mais diretas fossem as operações mais rápido estariam atingidos os mencionados objetivos.

O que se observa é que todo o processo de reorganização poderia ter sido conduzido sem qualquer discussão sobre a geração dos ágios gerados no bojo das operações societárias engendradas.

No primeiro caso (ágio na empresa Pioneer), salta aos olhos a intrincada operação em que foram interpostas no negócio três outras empresas que não tiveram outro propósito que não o de viabilizar a criação de ágio, como requinte da simulação de um aporte em dinheiro baseado em um empréstimo bancário que foi tomado e quitado de um dia para o outro, tão somente para dar verossimilhança ao negócio, deixando mais do que clara a intenção de criação fictícia da despesa com ágio para reduzir tributos.

No segundo caso, um ágio superior a 1,6 bilhões de Reais foi gerado artificialmente em operações societárias realizadas num espaço de trinta dias, revelando o intuito deliberado de criar um ágio sabidamente inexistente para ser deduzido como despesas.

A alegada licitude e transparência dos atos societários realizados não tem o condão de afastar a real vontade subjacente a estes, qual seja a criação de despesas fictícias. Sua existência formal, longe de validar as operações, servem apenas como suporte para ocultar sob a capa de reestruturação societária a real intenção de reduzir ou suprimir tributo.

Ante ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso nesta parte, para manter a multa de ofício aplicada.

Demonstrada a divergência jurisprudencial nesta matéria, deve ser dado seguimento ao Recurso Especial.

O sujeito passivo apresentou contrarrazões questionando, além do mérito, a admissibilidade do recurso especial da Fazenda Nacional por (i) ausência de cotejo analítico e (ii) ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas relacionados ao tema da multa qualificada.

O sujeito passivo então apresentou recurso especial. O primeiro despacho de admissibilidade entendeu que teria sido apontada divergência jurisprudencial com relação às seguintes matérias:

1) ***Dedutibilidade de despesas com a amortização do ágio intragrupo em operação de aquisições de participação societária sem o efetivo desembolso de valores monetários (paradigmas 1301-001.297 e 1401-002.835 – este rejeitado)***

2) ***Legalidade de se deduzir despesa de amortização de ágio produzido em aquisição do investimento mediante subscrição de ações - ou seja, sem desembolso de caixa (paradigmas 1401-002.835 e 9101-001.657) – tema não admitido*** por “*falta de autonomia do tema dito divergente por se encontrar já abrangido em tema mais largo (ágio interno)*” e também por ausência de prequestionamento, porque partiu-se de premissa equivocada, bem assim porque houve convergência entre os julgados.

3) Ausência de vedação à amortização do ágio em relação à CSLL (paradigma 9101-002.310) - ***tema não admitido.***

Interposto agravo, este foi parcialmente acolhido, determinando-se o retorno ao Presidente de Câmara para complementação do exame de admissibilidade, adequando o despacho ao conjunto de divergências suscitadas pelo contribuinte, nos seguintes termos:

a) Dedutibilidade das despesas de amortização do ágio decorrente de operações entre empresas do mesmo grupo econômico (item c.1 do recurso da autuada, de e-fls. 4.543 a 4.551) - Acórdão paradigma indicado: Acórdão CARF no. 1301-001.297;

b) Ágio intragrupo no contexto da liberdade de auto-organização do contribuinte (item c.2 do recurso de e-fls. 4.552 a 4.557) – Acórdãos paradigmas indicados: Acórdão CARF no. 1401-002.835 e Acórdão CARF no. 1402-002.740.

c) Formação de ágio em operação de aquisição com pagamento em participação societária (item c.3 do recurso de e-fls. 4.558 a 4.560) – Acórdãos paradigmas indicados: Acórdão CARF no. 1402-002.740 – assim interpretando-se a menção “além do acórdão paradigma apresentado acima” de e-fl. 4.558 - e Acórdão CARF no. 9101-001.657 e

d) Amortização do ágio com relação à CSLL - (item c.4 do recurso de e-fls. 4.560 a 4.564)- Acórdão paradigmas indicado: Acórdão CARF no. 9101-002.310.

Em 5 de junho de 2020 foi proferido exame complementar de admissibilidade de recurso especial do sujeito passivo, negando-se seguimento à matéria “*Ágio intragrupo no contexto da liberdade de auto-organização do contribuinte*”, “*em face da reunião de temas correlatos*”.

O sujeito passivo então apresentou “manifestação”, ressaltando que (i) quanto ao tema do “*aproveitamento fiscal do ágio intragrupo no contexto da liberdade de auto-organização do contribuinte*”, o despacho complementar, embora tenha afastado o tema, registrou expressamente que a admissão do recurso especial quanto ao tema principal (dedutibilidade das despesas de amortização do ágio decorrente de operações entre empresas do mesmo grupo econômico) implica a devolução da matéria à Câmara Superior contemplando todos os argumentos ou teses jurídicas a ela relacionados, e (ii) quanto à matéria “*ausência de regra específica que imponha a adição das despesas amortizadas de ágio à base de cálculo da CSLL*”, o despacho de admissibilidade original postergou sua análise para ocasião subsequente à emissão do despacho complementar, mas o assunto relativo à CSLL acabou não sendo contemplado pelo despacho complementar, de forma que um novo despacho deveria ser proferido abrangendo referido tópico.

Em 14 de outubro de 2020 foi proferido novo despacho em agravo, rejeitando o seguimento do recurso especial do sujeito passivo quanto à matéria da CSLL e observando, quanto à questão do ágio intragrupo, que “*a petição não foi apresentada como o recurso de*

agravo previsto no art. 71 do Anexo II do RICARF e nela a Contribuinte não ataca a conclusão do Despacho de Admissibilidade complementar de e-fls. 4954, fazendo, tão somente, considerações acerca da amplitude da admissão quanto ao tema principal (dedutibilidade das despesas de amortização do ágio decorrente de operações entre empresas do mesmo grupo econômico)”.

Abaixo, transcrevo trechos do primeiro despacho de admissibilidade, na parte em que deu seguimento à única matéria então admitida:

ANÁLISE DE CADA UM DOS TEMAS

1) Dedutibilidade de despesas com a amortização do ágio intragrupo em operação de aquisições de participação societária sem o efetivo desembolso de valores monetários

Para esta matéria indicou os seguintes paradigmas não reformados: Ac. n.º.1301-001.297 e – Ac. n.º 1401-002.835, abaixo ementados:

Paradigma 1 – Ac. n.º 1301-001.297:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

Ementa: ÁGIO INCORPORAÇÃO DE AÇÕES EMPRESAS DO MESMO GRUPO

A incorporação, da pessoa jurídica para a qual foi transferido o investimento, pela pessoa jurídica investida, implica realização prevista no § 1º do art. 36 (baixa a qualquer título), fazendo cessar o diferimento do valor controlado no LALUR. A hipótese não se encontra abrangida pela exceção prevista no § 2º do artigo, por não ocorrer transferência da participação ao patrimônio de outra pessoa jurídica, mas sua extinção por confusão patrimonial entre investidora e investida.

(...)

Do recurso especial da Recorrente

Argumenta a Recorrente, em síntese, que a legislação tributária não prevê qualquer vedação ao registro de ágio em operações realizadas entre empresas do mesmo grupo, devendo ser reconhecida a dedutibilidade das despesas com a amortização de ágio, sob o argumento de que a lei tributária em nenhum momento determinou que o ágio não possa surgir entre empresas um mesmo grupo econômico.

Após cotejar trechos de ambos os julgados, acrescenta que tal vedação vai de encontro ao que restou consignado nos paradigmas apontados. Aduziu também que em ambos os julgados contemplou-se “ operação de reorganização societária realizadas entre empresas do mesmo grupo que deu origem a ágio, sem o desembolso monetário em contraprestação à aquisição de investimento, sendo tais ágios considerados artificiais pelas autoridades fiscais.”

Em relação à interpretação da legislação dita divergente aduz que recai sobre os artigos 385 e 386 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999.

ANÁLISE DO PRIMEIRO PARADIGMA - Ac. n.º.1301-001.297

Da legislação apontada como divergente

Para este tema, verifica-se que ambos os julgados debruçam-se sobre o mesmo arcabouço jurídico: os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 (arts. 385 e 386 do RIR/99).

Da similitude fática

Todos os dois julgados em confronto com a decisão do ac. recorrido guardam similitude fática, no essencial, na medida em que trataram de lançamentos relativos à amortização ágio oriundo de aporte de capital ocorrido em sequência de operações de reorganização

societária que ocorreu intragrupo sem a participação de terceiros independentes (**ágio interno**).

O fato de haver ou não fluxo financeiro na operação é irrelevante para a configuração da similitude fática em face da estrutura lógica dos fundamentos do ac. recorrido conforme se demonstrará analiticamente na matéria seguinte que retoma esse ponto específico.

Da divergência constada

O Colegiado recorrido entendeu que o ágio foi criado artificialmente e por isso, seria indedutível, sendo que sua artificialidade estaria caracterizada pelo **fato de o mesmo ter sido gerado internamente, dentro um mesmo grupo econômico**, (ágio interno).

Ou seja, em essência, **no ac. recorrido** o seu único fundamento autônomo e relevante está calcado na existência do denominado **ágio interno**, decorrente de negócio jurídico celebrado **entre partes relacionadas**, que foi gerado por meio de reavaliações dos valores de mercado de outras empresas do grupo que participaram da referida reorganização societária.

O acórdão conclui, em síntese, que, nesses casos, em que o ágio é gerado internamente intragrupo não há custo de aquisição ou sacrifício econômico.

De outra banda, no primeiro paradigma, essas mesmas circunstâncias não foram consideradas suficientes para descaracterizar a operação de **aquisição de investimento** tal qual previsto nos referidos artigos e mantendo-se incólume a amortização do ágio gerado mesmo entre partes relacionadas, isso porque os paradigmas aceitam como substância econômica da operação **a própria busca por uma tributação mais favorecida**.

De acordo com o entendimento deste primeiro paradigma, por exemplo, “o ágio só poderia ser considerado indevido pela fiscalização se os negócios jurídicos não tivessem ocorrido, retratado algo diverso do que efetivamente ocorreu, afastado requisitos legais e/ou preceitos de observância obrigatória ou negado a finalidade legal que justificou a sua celebração” Seguem Ementa/trechos de ambos os julgados que amparam a conclusão acima:

A ementa do ac. recorrido bem sintetiza suas razões de decidir:

[...] ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. GLOSA.

Se os atos de reorganização societária registrados pela recorrente, ainda que formalmente regulares, não configuram uma efetiva aquisição de participação societária mas mera permuta de ativos dentro do grupo de empresas sob controle comum, correta a glosa dos valores amortizados como ágio.

Trechos do voto condutor do primeiro paradigma (Ac. nº 1301-001.297):

[...] Com a devida vênia do entendimento esposado pelo Nobre Relator do presente recurso para manter a exigência, ousou dele divergir quanto ao mérito da matéria posta a julgamento, qual seja, a glosa do ágio procedido pela fiscalização, ao argumento de que, por ter o referido ágio sido gerado internamente, de representar mais valia de si próprio, de ter sido gerado artificialmente, visto que decorrente de atos que, inobstante a obediência aos aspectos formais, não refletem substância econômica, e por isso, não encontra guarida nas disposições dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997.

De plano, afasto peremptoriamente os argumentos acima despendidos no sentido de que, para ter guarida nas disposições dos arts. 7º. e 8º. Da Lei n. 9.532/97, o ágio não poderia ter sido gerado entre empresas de um mesmo grupo econômico e deveria ter havido pagamento (desembolso de caixa) para a sua constituição, bem como, a necessidade de substância econômica, ou seja, segundo interpretação da fiscalização corroborada pelo voto vencedor, o ágio só seria dedutível se houvesse conteúdo econômico na operação e se tivesse havido pagamento em dinheiro mediante livre negociação entre partes independentes. Com a devida vênia, entendo equivocada tal afirmativa.

Isto porque, a formação do ágio foi feita nos estritos limites legais previstos pelo Decreto-lei n. 1.598/77, o qual, em nenhum momento determinou que o ágio não possa surgir entre empresas de um mesmo grupo econômico, nem exige que para a sua formação o investimento seja feita com desembolso de dinheiro e a necessidade de substância econômica.

[...]

Por seu turno, o Decreto-Lei n.º 1.598/1977, que trata da forma em que o ágio deve ser reconhecido, ainda continua vigente para fins fiscais e não foi revogado. Não obstante, **em nenhum momento ele trouxe qualquer previsão, exigência ou restrição ou impediu o reconhecimento do ágio gerado intra-grupo.**

Neste ponto, não cabe ao intérprete criar restrições não expressas na lei para impedir o uso do ágio onde o próprio legislador não estabeleceu.

[...]

Assim, diante da impossibilidade, para fins fiscais, da aplicação das regras contábeis que tratam da escrituração e apuração envolvendo empresas de um mesmo grupo, sobretudo após as alterações promovidas pelas Leis n.ºs 11.638/2007 e 11.941/2009, bem pode-se concluir que **o reconhecimento do ágio mesmo se tratando do chamado “ágio interno” está de acordo com os artigos 7º e 8º da Lei n.º 9.532/97 e devem gerar todos os efeitos fiscais deles decorrentes.**

(...)

Nesse sentido, vale novamente transcrever parte do voto do Ilustre Conselheiro Alberto quando assevera que **“O propósito negocial pode ser, exatamente, o de realizar uma reorganização societária para se valer das normas permissivas criadas pelo Estado. O entendimento de que o contribuinte pode se reorganizar desde que não seja exclusivamente para reduzir carga tributária (causa extra-tributária) é apenas uma teoria sem amparo no Direito posto”.**

(...)”

Logo, ante os fundamentos acima transcritos, no meu entender é falaciosa a conclusão de que, para que a amortização do ágio ser dedutível seria necessário demonstrar que os custos foram incorridos e que a reorganização efetivamente objetivou alcançar interesses societários, e não simplesmente reduzir a incidência tributária, ou ainda, tivesse a citada reestruturação envolvido partes independentes e revelado efetiva substância econômica, de modo que o preço do negócio (custo de aquisição) fosse formado sem interferência, poder-se-ia admitir a dedutibilidade pretendida, pelo simples fato de que esses argumentos serem apenas uma teoria, sem qualquer amparo na legislação tributária.

Dessa forma, o ágio só poderia ser considerado indevido pela fiscalização se os negócios jurídicos não tivessem ocorrido, retratado algo diverso do que efetivamente ocorreu, afastado requisitos legais e/ou preceitos de observância obrigatória ou negado a finalidade legal que justificou a sua celebração. Como nada disso ocorreu, não há como o fisco vedar sua dedução.” (Destacou-se)

Por todo o exposto, OPINO por **ADMITIR** esta matéria através deste primeiro paradigma.(Ac. n.º 1301-001.297).

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões questionando exclusivamente o mérito do recurso especial do sujeito passivo.

No dia 02/02/2024, a empresa peticiona requerendo a desistência do seu recurso especial, mormente em virtude dos efeitos, sobre a multa, do voto de qualidade, introduzidos pela Lei n.º 14.689/23

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Redatora *ad hoc*.

(Na condição de redatora *hoc*, designada na forma do art. 58, inciso III do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 1634, de 2023, reproduzo o voto inserido pela relatora original, Conselheira Lívia De Carli Germano, no diretório corporativo do CARF, cujo posicionamento no conhecimento do recurso especial fazendário coincide com o posicionamento da redatora *ad hoc* originalmente designada, Viviani Aparecida Bacchmi, bem como foram por ela adotados como posicionamento próprio de mérito).

Admissibilidade recursal

O recurso especial é tempestivo. Passo a examinar os demais requisitos para a sua admissibilidade.

Nesse ponto, observo que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é instância especial de julgamento com a finalidade de proceder à uniformização da jurisprudência do CARF. Desse modo, a admissibilidade do recurso especial está condicionada ao atendimento do disposto no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015, merecendo especial destaque a necessidade de se demonstrar a divergência jurisprudencial, *in verbis*:

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

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

(...)

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

Destaca-se que o alegado dissenso jurisprudencial se estabelece em relação à interpretação das normas, devendo, a divergência se referir a questões de direito, tratando-se da mesma legislação aplicada a um contexto fático semelhante. Assim, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há que se falar em divergência entre os julgados.

Por outro lado, quanto ao contexto fático, não é imperativo que os acórdãos paradigma e recorrido tratem exatamente dos mesmos fatos, mas apenas que o contexto tido como relevante pelo acórdão comparado seja de tal forma semelhante que lhe possa (hipoteticamente) ser aplicada a mesma legislação. Desse modo, um exercício válido para verificar se se está diante de genuína divergência jurisprudencial é verificar se a aplicação, ao

caso dos autos, do racional constante do paradigma, seria capaz de levar à alteração da conclusão a que chegou o acórdão recorrido.

Admissibilidade – recurso especial da Fazenda Nacional

O recurso especial da Fazenda Nacional teve seguimento com relação a dois temas.

O primeiro deles foi denominado “**Dedução do Ágio Glosado**”, em face do paradigma **1302-002.568**, tema relacionado ao IRRF recolhido sobre o ganho de capital auferido pela Du Pont Spain alienação da participação societária detida na Pioneer.

O voto vencedor do acórdão recorrido permitiu a dedução, “do valor da amortização de ágio Pioneer glosado, o valor do ganho de capital correspondente ao que foi tributado e cobrado da Du Pont Spain”. Para justificar a dedução, o voto vencedor do acórdão recorrido afirma que o IRRF foi recolhido e cita ementa do acórdão 1401-000.850, que por sua vez afirma que “Se a Autoridade Fiscal defende a inexistência efetiva dos atos de reorganização societária e conclui pela impossibilidade de gerar efeitos fiscais, esse mesmo argumento deveria balizar a impossibilidade de ser apurado ganho de capital nas operações tidas como inexistentes.”

O voto da Relatora (“voto vencido”), por sua vez, trata do IRRF no contexto da decisão acerca da amortização fiscal do ágio, afirmando que, “*a alienação de participação societária estava comprovada e deveria ser considerada válida, inclusive porque a Receita Federal do Brasil exigiu o recolhimento de Imposto de Renda, no montante de R\$ 176.156.620,82, em razão do ganho de capital auferido pela Du Pont Spain na venda da participação societária que esta detinha na Recorrente e na Pioneer para a Griffin.*”

Nesse trecho, a Relatora conclui que “não estamos diante de operação de ágio "de si mesmo"”. E, e seguida, acrescenta um parágrafo em que afirma “Por fim, caso esta relatoria reste vencida, consigno que deve ser (ao menos) deduzido do montante do ágio PIONEER glosado o valor correspondente ao ganho de capital tributado na DU PONT SPAIN.”

Não há, assim, no voto da Relatora, razões específicas para a permissão de dedução do IRRF do montante glosado, mas apenas a conclusão pela possibilidade de dedução.

O acórdão de embargos observa que as razões para a dedução do IRRF constam tanto do voto da relatora (“voto vencido”) quanto do voto vencedor, e visam evitar “*manifesta incongruência na interpretação das normas tributárias*”. Aparentemente, então, é de se considerar como sendo o fundamento adotado pelo acórdão recorrido para permitir a dedução do IRRF pago sobre o ganho de capital, o teor do voto vencedor, que por sua vez apenas transcreve a ementa do acórdão 1401-000.850.

Pois bem. A Fazenda Nacional alega divergência com relação ao paradigma 1302-002.568, que, como esclareceu o despacho de admissibilidade, tratou “*exatamente dos mesmos fatos, em relação ao mesmo sujeito passivo, com a diferença de que os anos-calendários atuados foram outros*”.

Primeiramente, compreendo que não procede a alegação feita pelo sujeito passivo em suas contrarrazões, de que o recurso especial da Fazenda Nacional não poderia ser conhecido em razão de ausência de cotejo analítico.

A demonstração analítica da divergência é um requisito que consta do RICARF/2015, mas não há norma que indique a forma como tal demonstração deve ser realizada. Na verdade, os requisitos para que se conclua positivamente acerca da demonstração

análítica da divergência vão depender do caso concreto. Assim, se em um dado caso for possível compreender a divergência exclusivamente mediante a comparação das ementas, a simples reprodução destas bastará para que se conclua pelo cumprimento desse requisito regimental.

No caso dos autos, a Fazenda Nacional comparou a decisão recorrida com os paradigmas e afirmou o que entendeu por ser a divergência entre elas, e analisando o recurso especial compreendo que a forma como a Recorrente tratou a questão na respectiva peça foi suficiente para que se compreendesse os pontos divergentes entre as decisões comparadas.

Portanto, não procede tal irresignação do sujeito passivo quanto ao conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional.

O recurso especial da Fazenda Nacional traz como fundamentos argumentos hábeis a reformar o acórdão recorrido neste tema da dedução, razão porque atesto a respectiva suficiência recursal.

Passando à análise da demonstração de divergência jurisprudencial, observa-se que o **paradigma 1302-002.568** negou provimento ao recurso voluntário do sujeito passivo, mantendo a glosa das despesas com amortização de ágio e a qualificação da multa de ofício ali aplicada. Tal precedente abordou o pedido subsidiário de dedução do IRRF via citação da decisão da DRJ sobre o tema, que por sua vez limitou-se a afirmar que o apontado pagamento de IRRF não possuiria relação com a matéria do presente processo.

Diante disso, compreendo que resta configurada a divergência jurisprudencial, eis que diante dos **mesmos fatos** e do **mesmo questionamento jurídico** o acórdão recorrido entendeu que o IRRF retido sobre o ganho de capital do vendedor deveria ser deduzido do montante cobrado a título de glosa de despesas com amortização de ágio, enquanto que o paradigma afirmou a impossibilidade de tal dedução.

Assim, **conheço** do recurso especial da Fazenda Nacional quanto ao tema da dedução do IRRF.

O segundo tema do recurso especial da Fazenda nacional diz respeito à **Multa Qualificada**, e teve seguimento com base nos paradigmas **101-96.724** e **1302-002.568**.

No caso, o acórdão recorrido (voto vencido, mas vencedor nesse tema) discorda da afirmação feita no TVF de que a fraude estaria revelada no fato de que o contribuinte teria ciência da impossibilidade de registro e amortização do ágio nas operações em comento. Fundamenta que, na jurisprudência do CARF “há manifestações favoráveis à legitimidade da amortização de ágio em operações análogas a presente” e cita precedentes. Afirma, ainda, que “não há que se falar em fraude quando todos os fatos são reais e declarados ao fisco”.

Em seguida, o voto volta a dar importância à jurisprudência da época, afirmando a necessidade de “eficiência, estabilidade, uniformidade e busca de soluções pacíficas para resolução de litígios” e concluindo que “concordar com a aplicação da multa qualificada nesta hipótese é admitir nítida afronta ao princípio da segurança jurídica”. Cita como reforço deste entendimento o artigo 23 do Decreto-Lei 4.657/1942¹, incluído pela Lei nº 13.655/2018 (Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro).

¹ Art. 23. A decisão administrativa, controladora ou judicial que estabelecer interpretação ou orientação nova sobre norma de conteúdo indeterminado, impondo novo dever ou novo condicionamento de direito, deverá prever regime de transição quando indispensável para que o novo dever ou condicionamento de direito seja cumprido de modo proporcional, equânime e eficiente e sem prejuízo aos interesses gerais.

Como se percebe, o racional do voto do acórdão recorrido, na matéria da multa qualificada, é o cancelamento da qualificação quando as operações são declaradas ao fisco e a jurisprudência da época aponte no sentido de validar a estrutura adotada. Para que reste configurada divergência jurisprudencial, portanto, os paradigmas precisam contrapor esse racional, seja afirmando que o fato de a operação estar declarada e de haver julgados do CARF validando o tipo de operação não são circunstâncias relevantes para a aplicação da multa qualificada, seja afirmando, de maneira mais geral, que ágio interno seria sempre hipótese de qualificação da multa, de forma a se afirmar irrelevante o que aponte a jurisprudência da época.

O **acórdão 101-96.724** é usualmente indicado pela Fazenda Nacional como paradigma para recursos especiais em que esta pretende questionar o cancelamento da qualificação da multa em operações envolvendo glosa de ágio “interno” ou sob acusação de utilização de “empresa veículo”.

Tal precedente tratou de operação em que uma dita “empresa veículo” existiu por 2 meses e viabilizou o “surgimento do ágio”, ocorrido mediante subscrição de ações reavaliadas em operação intragrupo. É nesse contexto (isto é, de surgimento de ágio intragrupo por meio da utilização de *holding* efêmera) que se fala em simulação autorizadora da multa qualificada.

Esta 1ª Turma da CSRF já rejeitou esse precedente como paradigma de recurso especial da Fazenda Nacional no acórdão 9101-004.562, de 03 de dezembro de 2019², em razão e o precedente comparado, ali, não ter tratado de ágio gerado intragrupo como em tal paradigma:

O caso tratado pelo acórdão 101-96.724 versou sobre lançamento de IRPJ e CSLL com multa de 150% em razão da glosa de despesas com amortização de ágio. O voto condutor de tal decisão não traz, de fato qualquer argumentação específica a respeito da aplicação da multa qualificada, mas dá a entender que tal multa deve ser mantida por ter negado provimento ao recurso, qualificando a conduta de simulação e fazendo observar, na ementa, a seguinte conclusão:

MULTA QUALIFICADA A simulação justifica a aplicação da multa qualificada.

Sobre a operação, o voto condutor do acórdão 101-96.724 assim conclui:

É de todo evidente que a operação foi articulada pelas pessoas físicas que, direta ou indiretamente, controlam o capital das empresas envolvidas, para criar, formalmente, uma situação que se enquadrasse na possibilidade de deduzir despesas de amortização de ágio, advinda com a publicação da Lei n.º 9.532/97.

A sucessão dos atos, a proximidade temporal entre eles e a extinção da empresa por incorporação revelam que nunca houve a intenção real de constituir uma empresa (a ZBT, constituída em junho de 1998 e extinta em agosto de 1998) para efetivamente operar segundo seu objetivo social, mas sim de criar uma sociedade efêmera, de passagem, que possibilitasse um registro de ágio a ser amortizado por empresa do grupo.

Observa-se, desse trecho que foi relevante para a conclusão daquela turma não apenas o fato de se ter criado uma empresa “inexistente de fato”, mas também a circunstância de a operação ter sido articulada pelos controladores, tendo a operação ocorrido exclusivamente dentro do grupo.

Diante de tal contexto, é de se depreender que, tal turma, se examinasse o caso dos presentes autos, até poderia em tese concluir que a Cosanpar é inexistente de fato, mas

² Recurso especial da Fazenda Nacional não conhecido por maioria formada pelos Conselheiros Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Livia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Junia Roberta Gouveia Sampaio. Divergiram os conselheiros André Mendes de Moura, Viviane Vidal Wagner, Andrea Duek Simantob e Adriana Gomes Rego.

não se pode dizer se, mesmo em tal hipótese, seria mantida a qualificação da multa, já que lá outras circunstâncias foram relevantes para a exasperação da penalidade.

Assim, com a devida vênia à conclusão extraída pelo despacho de admissibilidade, compreendo que não deve ser tomado como paradigma para o caso dos autos o acórdão 101-96.724 eis que este chegou a conclusão diversa da do acórdão recorrido a partir da análise de situação fática essencialmente distinta.

Mais recentemente, esta 1ª Turma da CSRF analisou o acórdão 101-96.724 ao votar o acórdão 9101-006.002, de 7 de março de 2022³, bem como no acórdão 9101-006.153, de 8 de junho de 2022⁴. Reproduzo o resumo das razões de decidir do paradigma 101-96.724 conforme expostas no voto do ac. 9101-006.002, em trecho que também é citado pelo voto vencido do ac. 9101-006.153:

Quanto ao **paradigma 101-96.724**, este analisou a glosa de amortização de ágio gerado intragrupo relativa aos anos-calendário de 2001 e 2002. O relatório de tal decisão descreve a motivação para a autuação: “Entendeu a fiscalização que a constituição da empresa ZBT TERMINAIS SANTOS S/A. e sua incorporação pela LIBRA TERMINAL 35 S/A foram meras simulações com o objetivo de criar despesas de amortização de ágio para deduzir da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social.” Em seguida, o voto assim resume a questão a ser debatida: “a controvérsia se situa entre a caracterização da seqüência de operações como simulação, como quer o autuante, ou como legítima estruturação societária, como quer a Recorrente”. E então decide:

É de todo evidente que a operação foi articulada pelas pessoas físicas que, direta ou indiretamente, controlam o capital das empresas envolvidas, para criar, formalmente uma situação que se enquadrasse na possibilidade de deduzir despesas de amortização de ágio, advinda com a publicação da Lei nº 9.532/97.

A sucessão dos atos, a proximidade temporal entre eles e a extinção da empresa por incorporação revelam que nunca houve a intenção real de constituir uma empresa (a ZBT, constituída em junho de 1998 e extinta em agosto de 1998) para efetivamente operar segundo seu objetivo social, mas sim de criar uma sociedade efêmera, de passagem, que possibilitasse um registro de ágio a ser amortizado por empresa do grupo.

(...)

Nada do que foi trazido no recurso sensibiliza meu espírito a ponto de produzir dúvida quanto à inexistência de fato da ZBT, que foi constituída exclusivamente para possibilitar a formação de um ágio, passível de gerar despesa de amortização.

Não há no paradigma 101-96.724 razões para a manutenção da multa qualificada, mas a sua ementa diz:

MULTA QUALIFICADA A simulação justifica a aplicação da multa qualificada.

Depreende-se que o racional do 101-96.724 foi de que, uma vez criado o ágio intragrupo mediante a utilização de empresa existente apenas “no papel”, tanto o ágio é ilegítimo como também a multa deve ser qualificada.

³ Neste caso o recurso especial da Fazenda Nacional foi conhecido, vencido o conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca que votou pelo não conhecimento. Participaram do julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca e Andréa Duek Simantob.

⁴ O recurso especial da Fazenda Nacional foi conhecido por voto de qualidade, vencidos os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto (relator), Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli, Gustavo Guimarães da Fonseca e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que votaram pelo não conhecimento. Designada para redigir o voto vencedor, quanto ao conhecimento, a conselheira Edeli Pereira Bessa. Acompanharam o voto pelo conhecimento os conselheiros Andrea Duek Simantob, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Carlos Henrique de Oliveira.

Percebe-se que estão presentes, no caso do paradigma 101-96.724, as características que aponto como relevantes para a caracterização da divergência jurisprudencial, uma vez que analisou a glosa de despesas de amortização de ágio (i) anterior ao período dos autos; (ii) gerado dentro de um mesmo grupo econômico, e (iii) em que a acusação apontou a participação de empresa utilizada como mero canal de passagem, ou sem função dentro do contexto”.

Compreendo que o paradigma **101-96.724** não é apto a comprovar a divergência jurisprudencial. Muito embora os casos tenham elementos de contato – por exemplo, terem tratado da aplicação de multa qualificada em glosa de ágio “criado” em operação intragrupo –, o precedente sequer tangencia o argumento da segurança jurídica tratado no acórdão recorrido, sendo de se observar que ele trata de operações realizadas em 1998 e ágio amortizado em 2001 e 2002, portanto mais de uma década antes dos fatos tratados nos presentes autos.

É dizer, além do precedente não ter abordado o argumento acerca da situação da jurisprudência da época, não se pode sequer inferir que o panorama jurisprudencial seria o mesmo, já que o precedente tratou de fatos ocorridos muito antes daqueles tratados nos presentes autos.

Quanto ao paradigma **1302-002.568**, este proferido no âmbito do processo administrativo 13896.722004/2011-18 que, acolheu as exigências atinentes às glosas de amortização do mesmo ágio, ocorridas nos anos 2005 a 2010 e trataram exatamente dos mesmos fatos, em relação ao mesmo sujeito passivo, com a diferença de que os anos-calendários autuados foram outros.

O fundamento para manter a qualificação da multa, ali, foi de que “restou caracterizada intenção deliberada do sujeito passivo de reduzir ou suprimir tributos caracterizadora da sonegação descrita no art. 73 da Lei nº 4.502/1964, e não uma mera interpretação equivocada do real alcance das normas tributárias que disciplinam a amortização do ágio em reorganizações societárias”

O voto trata tanto do ágio Pioneer, para o qual se conclui ter havido “requite de simulação”, bem como do outro ágio Du Pont “gerado artificialmente em operações societárias realizadas num espaço de trinta dias, revelando o intuito deliberado de criar um ágio sabidamente inexistente para ser deduzido como despesas”.

O voto afirma, ainda, que “A alegada licitude e transparência dos atos societários realizados não tem o condão de afastar a real vontade subjacente a estes, qual seja a criação de despesas fictícias. Sua existência formal, longe de validar as operações, servem apenas como suporte para ocultar sob a capa de reestruturação societária a real intenção de reduzir ou suprimir tributo.”

Sem razão o sujeito passivo quando afirma que “no caso paradigma 1302-002.568, a análise sobre a qualificação da multa com relação ao ágio constituído em decorrência das operações societárias no âmbito do projeto "One Du Pont" foi visivelmente contaminada pelo ágio referente à reestruturação do grupo Pioneer, posto que somente neste último se cogitou a possibilidade de ter sido configurada uma simulação.” Como se viu acima, o voto tratou de ambos os ágios e afirmou, para o segundo ágio, a artificialidade das operações, respaldando a qualificação da multa em tal circunstância.

Neste sentido, compreendo que restou caracterizada a divergência jurisprudencial quanto ao paradigma **1302-002.568**.

Assim, **conheço** do recurso especial da Fazenda Nacional quanto ao tema da multa qualificada, especificamente quanto ao paradigma **1302-002.568**.

Admissibilidade – recurso especial do sujeito passivo

No acórdão recorrido, a i. Relatora dava provimento ao recurso voluntário do sujeito passivo, mas a Turma decidiu, nos termos do voto vencedor, dar provimento parcial apenas para afastar a qualificação da multa e para permitir a dedução do IRRF, como já tratado acima.

O voto vencedor trouxe como fundamentos para manter a glosa do ágio dito “interno”, exclusivamente, transcrições da ementa do acórdão 1302-002.568 (proferido nos autos do processo 13896.722004/2011-18), e de ementa de decisão do TRF3, grifando os trechos que mencionam a impossibilidade de geração de ágio em operação ocorrida entre empresas do mesmo grupo, porque “*não configuram uma efetiva aquisição de participação societária, mas mera permuta de ativos dentro do grupo de empresas sob controle comum*” e “*a configuração do ágio pressupõe operação entre partes independentes com a real intenção de investimento, e não uma negociação consigo mesmo.*”.

O despacho de admissibilidade reconheceu divergência jurisprudencial em face do **paradigma 1301- 001.297**.

Em suas contrarrazões, a Fazenda Nacional também defende a decisão recorrida exclusivamente sob o ponto de vista da impossibilidade de se amortizar ágio gerado em operação intragrupo, sustentando que “*a mens legis dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 foi de repudiar ações como a praticada pela Recorrente junto com o seu grupo econômico. O artigo 386 do RIR/99, o qual repete o conteúdo das referidas disposições legais, autoriza a concessão do benefício fiscal de amortização do ágio na conta de resultados nos casos em que essa diferença econômica realmente exista. O ágio ou deságio criado por meio de negócios sem fins econômicos e/ou onde não houve o efetivo dispêndio do preço de aquisição do investimento não deve dar ensejo ao benefício previsto nos multicitados artigos*”.

Atesta-se assim, a suficiência recursal, eis que o fundamento trazido no recurso especial do contribuinte é capaz de levar à reforma da conclusão a que chegou o acórdão recorrido.

Quanto a divergência jurisprudencial, temos que o paradigma **1301- 001.297** tratou de glosa de ágio considerado ‘interno’ e seu voto vencido assim resume as os fatos em questão “*as operações que resultaram no surgimento da despesa de ágio objeto de glosa por parte da Fiscalização foram as seguintes: a fiscalizada promoveu avaliação do seu patrimônio; a empresa ZANOTTI ADMINISTRADORA DE BENS E PARTICIPAÇÕES, que detinha ações da fiscalizada, ingressa como sócia na empresa ZANOTTI COMERCIAL EXPORTADORA LTDA. com as ações da fiscalizada; a fiscalizada incorpora a empresa ZANOTTI COMERCIAL EXPORTADORA LTDA., passando a amortizar o ágio derivado do seu próprio patrimônio.*”

O voto vencedor de tal julgado aborda especificamente a questão de direito, e estabelece a premissa de que a legislação “em nenhum momento determinou que o ágio não possa surgir entre empresas de um mesmo grupo econômico, nem exige que para a sua formação o investimento seja feita com desembolso de dinheiro e a necessidade de substância econômica”. Conclui, assim, que “as disposições da Resolução CFC nº 1.157/2009 e Ofício CVM nº 01/2007, que tratam da vedação do ágio interno para fins contábeis, não podem ser transpostos para fins fiscais”.

Muito embora a ementa do acórdão **1301- 001.297** tenha feito referência ao artigo 36 da Lei 10.637/2002, o dispositivo é referido apenas como reforço de argumentação, como demonstram as seguintes passagens do voto vencedor:

Nesse passo, entendo que não há na legislação fiscal qualquer vedação ao ágio gerado internamente dentro de um mesmo grupo econômico. Ao contrário, foi autorizado pelo art. 36 da Lei n. 10.637/02 (que revogou a postergação do ganho), art. 21 da Lei n. 9.249/95 (único fundamento p/ágio – expectativa de rentabilidade futura) e art. 8º. da Lei n. 9.532/97 (admitiu sua dedutibilidade na incorporação reversa).

(...)

Mas não é só isso.

Ainda que se parta da premissa adotada pela fiscalização, de que o reconhecimento contábil do “ágio interno” não encontra respaldo nos princípios da ciência contábil, só sendo verdadeiros os ágios gerados em aquisições de participações societárias em negócios entre partes independentes, ainda assim o lançamento não se sustentaria.

É que, com ou sem respaldo na Ciência Contábil, o fato é que no período de 1º de janeiro de 2003 a 31/12/2005, esse ágio pôde ser registrado para retratar situação prevista em norma tributária específica, in casu, o art. 36 da Lei nº 10.637/2002, revogado pela Lei nº 11.196, de 2005, e que dispunha:

(...)

Como se percebe, a divergência jurisprudencial resta demonstrada, eis que o acórdão recorrido entendeu que o ágio foi criado artificialmente e por isso, seria indedutível, sendo que sua artificialidade estaria caracterizada pelo **fato de o mesmo ter sido gerado internamente, dentro um mesmo grupo econômico**, (ágio interno), sendo que o paradigma em questão concluiu em sentido contrário.

Como bem ressaltou o despacho de admissibilidade, o fato de haver ou não fluxo financeiro na operação é irrelevante para a configuração da similitude fática em face da estrutura lógica dos fundamentos do ac. recorrido.

Também a circunstância de o acórdão **1301-001.297** ter mencionado que a operação ali analisada foi realizada sob a égide do artigo 36 da Lei 10.637/2002 não é relevante para a configuração da divergência, eis que se tratou de argumento subsidiário daquele voto – neste sentido, esta Turma assim decidiu no acórdão 9101-006.373, de 9 de novembro de 2022, e nesse ponto a decisão foi unânime (Ri Happy – grifos do original):

*O sujeito passivo sustenta divergência jurisprudencial com relação ao **acórdão 1301-001.297** (Caso Zanotti) alegando que este, diferentemente do recorrido, “segregou o tratamento a ser conferido ao ágio sob uma perspectiva contábil do tratamento a ser conferido sob uma perspectiva jurídica.”*

De fato, o voto vencedor de tal paradigma analisa questão eminentemente jurídica e rejeita a glosa da amortização de ágio que tenha se baseado em alegação de que este foi gerado internamente a um grupo de empresas, valendo transcrever trecho de sua introdução:

(...)

De plano, afastado peremptoriamente os argumentos acima despendidos no sentido de que, para ter guarida nas disposições dos arts. 7º. e 8º. da Lei n. 9.532/97, o ágio não poderia ter sido gerado entre empresas de um mesmo grupo econômico e deveria ter havido pagamento (desembolso de caixa) para a sua constituição, bem como, a necessidade de substancia econômica, ou seja, segundo interpretação da fiscalização corroborada pelo voto vencedor, o ágio só seria dedutível se houvesse conteúdo

econômico na operação e se tivesse havido pagamento em dinheiro mediante livre negociação entre partes independentes. Com a devida vênia, entendo equivocada tal afirmativa.

Isto porque, a formação do ágio foi feita nos estritos limites legais previstos pelo Decreto-lei n. 1.598/77, o qual, em nenhum momento determinou que o ágio não possa surgir entre empresas de um mesmo grupo econômico, nem exige que para a sua formação o investimento seja feita com desembolso de dinheiro e a necessidade de substância econômica.

Por ter sido a presente operação efetuada nos mesmos moldes do processo administrativo n. 16643.000392/2010-61, do qual fui relator, inclusive com a alegação da inexistência do ágio com base na teoria contábil, transcrevo aqui, no que interessa, os fundamentos que lá registrei para restabelecer a dedução do ágio glosado pela fiscalização, vejamos: (...)

A aplicação do racional deste paradigma ao caso dos autos seria capaz de levar à alteração da conclusão a que chegou o acórdão recorrido, já que enquanto este considerou que a glosa de ágio era devida eis que não existiria ágio em operação realizada entre empresas geridas pelo mesmo grupo, no caso do paradigma este rejeita qualquer argumento que fundamente a glosa do ágio em tal argumento.

Observo, por fim, que muito embora a ementa desse julgado tenha feito referência ao artigo 36 da Lei 10.637/2002, a análise do inteiro teor do voto demonstra que o seu racional não foi baseado exclusivamente na interpretação desse dispositivo legal, mas de toda a legislação tributária acerca da amortização fiscal de ágio.

O voto condutor do paradigma ressalta a impossibilidade de se glosar ágio gerado dentro de um mesmo grupo após análise da legislação tributária sobre o tema e do regramento contábil aplicável, e apenas faz referência ao artigo 36 de maneira subsidiária, por exemplo quando conclui:

Noutro prisma, o fundamento apontado pela autoridade fiscal para não aceitar o ágio gerado entre empresas do mesmo grupo é que por serem partes relacionadas estaria maculada a independência de avaliação, e por isso, a mensuração dos valores da transação não seria confiável. Mais uma vez, aqui se valeu de regras contábeis posteriores aos fatos (Resolução CFC n.º 1303/2010 que aprovou o NBC TG 04).

Nesse passo, entendo que não há na legislação fiscal qualquer vedação ao ágio gerado internamente dentro de um mesmo grupo econômico. Ao contrário, foi autorizado pelo art. 36 da Lei n. 10.637/02 (que revogou a postergação do ganho), art. 21 da Lei n. 9.249/95 (único fundamento p/ágio – expectativa de rentabilidade futura) e art. 8.º da Lei n. 9.532/97 (admitiu sua dedutibilidade na incorporação reversa).

Em todo o seu teor, o voto afirma textualmente que a geração de ágio interno não é vedada pela legislação tributária, fazendo referência ao artigo 36 apenas como argumento subsidiário, veja-se (grifamos):

De fato, a lei em nenhum momento determinou que o ágio não possa surgir entre empresas de um mesmo grupo econômico, nem tampouco exige que a aquisição do investimento seja feita com desembolso em dinheiro (art. 20 do Dec. 1.598/77), bem como, não trouxe qualquer impedimento quanto a sua amortização. Ao contrário, expressamente a autorizou (art. 7.º da Lei 9.532/97).

(...)

Assim, diante da impossibilidade, para fins fiscais, da aplicação das regras contábeis que tratam da escrituração e apuração envolvendo empresas de um mesmo grupo, sobretudo após as alterações promovidas pelas Leis n.ºs 11.638/2007 e 11.941/2009, bem pode-se concluir que o reconhecimento do ágio mesmo se tratando do chamado

“ágio interno” está de acordo com os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 e devem gerar todos os efeitos fiscais deles decorrentes.

(...)

Ainda que se parta da premissa adotada pela fiscalização, de que o reconhecimento contábil do “ágio interno” não encontra respaldo nos princípios da ciência contábil, só sendo verdadeiros os ágios gerados em aquisições de participações societárias em negócios entre partes independentes, ainda assim o lançamento não se sustentaria.

É que, com ou sem respaldo na Ciência Contábil, o fato é que no período de 1º de janeiro de 2003 a 31/12/2005, esse ágio pôde ser registrado para retratar situação prevista em norma tributária específica, in casu, o art. 36 da Lei nº 10.637/2002, revogado pela Lei nº 11.196, de 2005, e que dispunha:

(...)

A conclusão que se chega, portanto, é que no caso desse paradigma, o argumento acerca do artigo 36 da Lei 10.637/2002, embora mencionado na ementa, foi utilizado apenas como reforço argumentativo da tese principal sustentada pelo voto, é dizer: o voto conclui que a geração de ágio interno não é vedada pela legislação tributária, e apenas menciona que, ainda que assim não se entenda (ou seja, como argumento subsidiário) referido artigo 36 autorizaria a operação.

*Por entender ter restado plenamente caracterizada a divergência jurisprudencial quanto ao paradigma 1301-001.297, **conheço** do recurso especial do sujeito passivo.*

Assim, **conheço** do recurso especial do sujeito passivo, na matéria à qual o despacho de admissibilidade deu seguimento.

Mérito Recurso Especial do Sujeito Passivo

O mérito do recurso especial do sujeito passivo está prejudicado, em razão da manifestação de desistência apresentada em 02/02/2024.

Mérito - Recurso especial da Fazenda Nacional

A Fazenda Nacional questiona o acórdão recorrido quanto à permissão para a **dedução do IRRF** do ágio glosado e quanto ao cancelamento da qualificação da multa.

A premissa lógica para a dedução do IRRF é o fato de a fiscalização ter **desconsiderado a operação tal como declarada**, isto é, ter intencionado **requalificar** os atos, conferindo-lhes outra roupagem jurídica, sob a justificativa de que as partes teriam praticado, na realidade, ato diverso daquele declarado nos respectivos documentos.

Especificamente, a dedução do IRRF somente faz sentido se a acusação tiver caminhado no sentido de considerar que, na realidade, não teria havido a contribuição de capital que deu origem tanto ao ágio quanto ao ganho de capital, acusando a “artificialidade” da operação nesse aspecto.

No caso, o TVF busca deixar expresso que estaria a questionar exclusivamente os **efeitos tributários** das operações realizadas (fl. 3801, grifamos):

84. No caso em concreto, **não se questiona aqui a reestruturação por que passou o Grupo Du Pont**, nos moldes noticiados pelo fiscalizado em suas respostas apresentadas no curso deste procedimento fiscal (trata-se do intitulado programa “One Dupont”). Desse modo, levando-se em conta as competências legalmente conferidas à Secretaria da Receita Federal do Brasil, **não se opõe aqui propriamente ao aumento de capital empreendido pela Griffin na DSRB com as participações que detinha na Pioneer e**

no fiscalizado. O que se refuta é, do ponto de vista tributário, a licitude deste aumento de capital com um ativo inexistente (ágio), como já incontestavelmente esquadrihado, visto que por meio deste artifício, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL foram vultosa e ilegalmente diminuídas em R\$ 1.417.284.599,82, somando-se as deduções anuais entre 2005 e 2010 (conforme Demonstrativo 20).

É dizer, em um primeiro momento, o TVF parece ter questionado a amortização do ágio exclusivamente sob o ponto de vista da impossibilidade de se amortizar ágio gerado internamente -- como se houvesse (como atualmente há -- Lei 12.973/2014) uma norma que impedisse a própria geração, para fins tributários, de ágio em operações entre partes relacionadas. A “artificialidade” indicada, inicialmente, foi apenas sob este viés, e não no sentido de acusar que as operações não teriam sido, na prática, praticadas tais como declaradas.

Não obstante, o TVF também qualifica a multa de ofício e, nesta parte, acusa o sujeito passivo não apenas de ter apropriado um ágio de maneira ilícita porque contrariamente às orientações da doutrina contábil e da CVM, mas também acusa a prática de “artificialidade” no sentido de não ter praticado os atos tais como declarados, em especial quando aponta o curto espaço de tempo e o fato de que os atos “*tiveram o único objetivo de gerar o ágio a ser amortizado*”.

Aqui se verifica que a acusação fiscal, muito embora tenha partido da premissa de que o ágio interno seria indedutível para fins tributários, também acusa o sujeito passivo de não ter efetuado as operações que declarou, o que levou a autoridade autuante a corrigir os efeitos dessa artificialidade mediante a glosa das despesas com amortização do ágio.

A acusação, assim, é de que não apenas o ágio gerado entre empresas de um mesmo grupo não pode ser deduzido para fins tributários, mas também de que a operação praticada no caso dos autos foi “artificial”, isto é, não ocorreu da forma como declarada.

Se isso é assim, então de fato é de se permitir a dedução do IRRF correspondente eis que, se o valor pago não é “preço” para a adquirente e não é capaz de formar o ágio então também não é preço para a vendedora capaz de gerar tributação pelo ganho de capital.

Não obstante o paradigma apontado pela Fazenda Nacional, há diversos outros precedentes de turmas ordinárias permitindo a dedução do IRRF nessas circunstâncias, como são exemplos os acórdãos 1401-002-883⁵, de 18 de setembro de 2018, e 1402-01.080⁶ de 14 de junho de 2012.

⁵ GLOSA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO E CONCOMITANTE TRIBUTAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL. IMPOSSIBILIDADE.

Desconsiderados os efeitos tributários da amortização do ágio, em face da artificialidade das operações e da falta de propósito negocial, também não é cabível a concomitante tributação de ofício do ganho de capital apurado nessas operações.

Não subsistindo o ganho de capital, entendo que os tributos recolhidos pela Ultrapar Participações devem ser deduzidos dos supostos créditos tributários constituídos em face da Recorrente, já que se não houve ágio, é evidente que não ocorreu ganho de capital passível de tributação pelo IRPJ e pela CSLL.

Acordam (...) Por maioria de votos, dar provimento ao recurso para a admitir a dedução, dos valores exigidos através do Auto de Infração, do IRPJ e CSLL pagos em face do ganho de capital na alienação da CBPI e DPPI, pela ULTRAPAR PARTICIPAÇÕES. Vencido o Conselheiro Claudio de Andrade Camerano.

⁶ GLOSA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO (ÁGIO DE SI MESMO) E CONCOMITANTE TRIBUTAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL. IMPOSSIBILIDADE.

As premissas básicas para amortização de ágio, com fulcro nos art. 7o., inciso III, e 8o. da Lei 9.532 de 1997, são: i) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio; ii) a realização das operações originais entre partes não ligadas; iii) seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de

Em situação comparável, esta 1ª Turma da CSRF também já decidiu pela possibilidade de deduzir o IRRF do valor lançado quando a premissa da autuação fiscal foi de requalificação total da operação, como é exemplo o acórdão 9101-004.335⁷, de 7 de agosto de 2019, sendo de se notar ademais, que já houve caso de a própria autoridade fiscal promover a dedução do IRRF do valor por ela lançado, dada a premissa lógica de que, uma vez desconsiderada a operação tal como praticada, todos os efeitos tributários devem ser revistos (veja-se neste sentido o auto de infração objeto do acórdão 9101-004.506⁸, de 6 de novembro de 2019).

Ante o exposto, oriento meu voto para **dar provimento parcial** ao recurso especial da Fazenda Nacional quanto a esse tema, para admitir a dedução do IRRF.

Quanto à **qualificação da multa**, compreendo que não assiste razão à Fazenda Nacional.

Conforme já abordado, o Termo de Verificação Fiscal fundamenta a qualificação da multa de ofício nas circunstâncias de ter o ágio sido gerado internamente ao grupo de empresas, contrariamente às orientações da doutrina contábil e da CVM, em operações ocorridas em um curto espaço de tempo, que “*tiveram o único objetivo de gerar o ágio a ser amortizado*” (fls. 3.813-3.814, grifos do original):

(...)

O procedimento adotado pelo fiscalizado está compreendido na hipótese de fraude descrita no artigo 72 da Lei 4.502/64, que tem a seguinte dicção:

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

rentabilidade futura. Nesse contexto, correta a glosa da amortização do chamado “ágio interno” ou “ágio de si mesmo”.

Todavia, desconsiderados os efeitos tributários da amortização do ágio, em face da artificialidade das operações e da falta de propósito negocial, também não é cabível a concomitante tributação de ofício do ganho de capital apurado nessas operações.

Uma vez que o Grupo Empresarial reconheceu tacitamente a impropriedade, desistindo do recurso no que tange a glosa do ágio e respectiva multa de ofício, cumpre cancelar a tributação do ganho de capital, determinando-se sejam escoimados todos os efeitos contábeis e fiscais dessas operações.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

⁷ O precedente não tratou de ágio, mas de desconsideração de operação no contexto de redução de capital e entrega de ativo a sócio:

GANHO DE CAPITAL. CESSÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA A PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO EXTERIOR. REDUÇÃO DE CAPITAL PROMOVIDA DEPOIS DO RECEBIMENTO DE OFERTA VINCULANTE DE COMPRA DAS AÇÕES.

Não produzem efeitos perante o Fisco as operações realizadas sem propósito negocial, com o único intuito de reduzir a tributação incidente sobre o ganho de capital materializado a partir da estipulação do preço a ser pago pelas ações detidas pelo sujeito passivo.

IRRF SOBRE GANHO DE CAPITAL. DEDUÇÃO DO IRPJ DEVIDO NO PERÍODO. Deve ser deduzido do imposto devido no período de apuração o imposto pago ou retido na fonte sobre as receitas que integraram a base de cálculo do tributo.

Acordam (...) (ii) quanto ao IRRF, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Viviane Vidal Wagner e Adriana Gomes Rêgo, que lhe negaram provimento. (...)

⁸ O caso também não tratou de glosa de despesas com amortização de ágio mas de requalificação de atos praticados no contexto de redução de capital.

A qualificação da multa se impõe na medida em que não se trata de uma mera dedução indevida da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, fruto de erro de fato ou de incorreta interpretação da legislação tributária, mas, ao contrário, de conduta dolosa, cujo ânimo residuiu em reduzir indevidamente as bases de cálculo Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, mediante **reestruturação societária eivada de simulação, realizada com a finalidade de registrar despesas inexistentes.**

Diante das informações reunidas no curso dos procedimentos fiscais – como já detalhadamente antes exposto –, resta concluir pela subsunção dos fatos caracterizadores das infrações apontadas à norma que veicula a qualificação da multa de ofício aplicável sobre créditos tributários objeto de lançamento de ofício.

Nas operações, o sujeito passivo deliberadamente se utilizou da dedução de encargos de amortização de ágios gerados intragrupo para reduzir suas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. É certo, ainda, que foram compactuadas operações entre empresas do mesmo grupo, tendo por objetivo único reduzir as bases tributáveis do IRPJ e da CSLL.

Para tanto, o fiscalizado reconheceu contabilmente ágios gerados entre empresas do mesmo grupo empresarial em operações desprovidas de qualquer propósito negocial, a despeito do flagrante e notório repúdio a tal prática, seja pela teoria contábil, seja pela própria Comissão de Valores Mobiliários. Após essa ilícita manobra contábil, o sujeito passivo - após terem sido promovidas operações societárias (incorporações) também intragrupo visando unicamente a ultimar o preenchimento das condições impingidas pelo art. 7º da Lei n' 9.532/97, que constitui a matriz legal do art. 386 do RIR/99 - passou a amortizar tais ágios e conseqüentemente a reduzir os seus resultados fiscais.

O aumento de capital da DSRB (e o decorrente reconhecimento dos supostos ágios) com as ações do fiscalizado e as quotas da Pioneer (ambas avaliadas a valor de mercado, conforme laudos apresentados) se deu em **30/09/2005**. Contudo, **decorridos apenas 31 dias desde tal subscrição**, foram promovidas novas operações intragrupo que tiveram como intuito implementar as condições exigidas pelo art. 386 do RIR/99 para a amortização fiscal dos hipotéticos ágios. **Em aproximadamente um mês, os ágios internos lastreados apenas em laudos – e pelos quais nada se pagou - foram ilicitamente reconhecidos e carreados ao fiscalizado, que passou a amortizá-los, diminuindo suas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.**

Pelo exposto, resta demonstrado que as operações intragrupo das quais resultaram o ágio abordado neste Termo de Verificação Fiscal (bem como as subsequentes incorporações) foram deliberadamente arquitetadas com o objetivo de artificialmente reconhecê-lo e ilegalmente amortizá-lo, justificando a aplicação da multa de ofício qualificada..

Como se percebe, não há a acusação de prática de nenhum ilícito ou fraude específicos, pretendendo-se tachar de ilegítimas as operações ante os **efeitos** produzidos e o resultado fiscal que se buscou atingir.

Trata-se, assim, de típico caso de divergência na interpretação da legislação tributária: o contribuinte adotou práticas a princípio lícitas (isto é, não proibidas nem que evitaram alguma regra de obrigação), mas que se revelaram, no entender da autoridade fiscal, ilegítimas quanto à produção dos efeitos tributários pretendidos. Diante de tal resultado, a autoridade autuante então requalificou os atos para fins tributários, rejeitando assim a amortização do ágio das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Quando o sujeito passivo pratica atos lícitos, mas obtém com eles um resultado ilícito, a consequência possível é tão somente a requalificação para fins fiscais (por exemplo, a glosa da amortização fiscal do ágio), jamais a qualificação da multa. É que a qualificação da multa depende da caracterização de dolo, e não há que se falar em dolo na prática de atos, a princípio, lícitos (mesmo que estes venham a se revelar ilícitos diante do resultado fiscal obtido).

Não pagar tributos que a autoridade competente, depois, considera como devidos, é agir contra a lei tributária e, sob tal ponto de vista, pode ser entendido como um ilícito tributário. Mas, em regra, o ilícito tributário que permite a exigência de tributos por meio de auto de infração acarreta a cobrança de multa de ofício de 75%, a qual “*independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato*”, nos termos do artigo 136 do CTN.

Para a exigência da multa qualificada, por outro lado, é necessário a prova de que o sujeito passivo agiu com **dolo**, eis que depende da caracterização de uma das condutas previstas nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/1964.

Não se pode considerar *haver dolo* do sujeito passivo na prática de atos a princípio lícitos, e que somente vêm a ser tornar ilícitos *diante do resultado fiscal obtido* – trata-se de uma ilicitude que não se reporta ao conteúdo dos atos, mas apenas a seus efeitos.

A intenção de pagar menos tributos motiva os negócios jurídicos praticados no contexto de planejamentos tributários, mas isso não leva necessariamente à conclusão de que há dolo que possa dar ensejo à qualificação da multa de ofício em todo ato que vise à economia de tributos. Nesse aspecto, quando se diz que a aplicação da multa qualificada depende da caracterização do dolo, deve-se considerar não apenas intenção de economizar tributos, mas a noção de que se está adotando meios ilícitos para obter tal resultado. **O dolo é revelado, portanto, não na intenção de economizar tributos, mas na intenção de praticar ilícitos quanto aos meios empregados para a pretendida economia fiscal.**

O registro de ágio em negociação de participação societária realizada entre empresas de um mesmo grupo até pode ser considerado, de acordo com a linha que se adote, “illegítimo”, “inexistente para fins contábeis” e que tais, mas é fato que, na época dos fatos geradores em questão, não havia nenhuma regra que estabelecesse que este não podia ou não deveria ser realizado. Nem havia regra estabelecendo a obrigatoriedade de conduta diversa.

A prática de atos que não sejam proibidos, quando também não se esteja obrigado a praticá-los de outra forma, não pode ser considerado cometimento de um ilícito.

Cabe ressaltar, ainda, que há época dos fatos geradores em exame, a jurisprudência era vacilante acerca da própria amortização do ágio, circunstância que, no mínimo induzia o Contribuinte a realizar manobras desse jaez, o que, a meu ver, no mínimo coloca em dúvida a existência de dolo do sujeito passivo em não recolher tributos, aplicando-se ao caso o concreto o art. 112 do CTN para afastar a qualificação da penalidade.

Neste sentido, o que ocorreu foi mera divergência quanto à interpretação da legislação tributária aplicável, eis que enquanto o sujeito passivo entendeu que o registro de ágio em operação entre empresas do mesmo grupo daria ensejo à respectiva amortização fiscal, a autoridade autuante concluiu de forma contrária, por ter entendimento diferente *quanto aos efeitos tributários* de tais operações.

Assim, não há que se falar em qualificação da multa motivada em ter sido realizado o registro e a amortização de um ágio considerado “interno”.

No caso, não restou caracterizada uma situação de sonegação ou fraude por parte do sujeito passivo, mas sim uma interpretação equivocada do real alcance das normas tributárias que disciplinam a amortização do ágio em reorganizações societárias intragrupo. A divergência de interpretação quanto ao alcance fiscal de atos praticados a não autoriza a qualificação da multa de ofício, como observa Marco Aurélio Greco:

"Outra observação a ser feita é a de que a incidência do inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, que leva à multa mais onerosa, supõe a ocorrência inequívoca de intuito fraudulento. (...)

Se não houve intuito de enganar, esconder, iludir, mas se, pelo contrário, o contribuinte agiu de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios, de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária, e se agiu na convicção e certeza de que seus atos tinham determinado perfil legalmente protegido — que levava ao enquadramento em regime ou previsão legal tributariamente mais favorável — não se trata de caso regulado pelo inciso II do artigo 44, mas sim de divergência de qualificação jurídica dos fatos; hipótese completamente distinta da fraude a que se refere o dispositivo.

A multa agravada só tem cabimento se o elemento subjetivo do tipo for a fraude no sentido de enganar, esconder, iludir, etc." (*"Planejamento Tributário"*, São Paulo: Dialética, 2004, grifos nossos)

Mais recentemente, a jurisprudência desta 1ª Turma da CSRF tem se firmado no sentido de que a mera acusação de ágio interno não é suficiente para a qualificação da multa de ofício:

Acórdão 9101-005.973, de 8 de fevereiro de 2022

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009

ÁGIO INTERNO. MULTA QUALIFICADA. ACUSAÇÃO DE ARTIFICIALIDADE E DISPÊNDIO FICTÍCIO. OPERAÇÃO INTRAGRUPPO. INEXISTÊNCIA DE PROIBIÇÃO LEGAL EXPRESSA E OBJETIVA. DIVERGÊNCIA HERMENÊUTICA SOBRE A LICITUDE DA FORMAÇÃO E DAS REGRAS PARA A DEDUÇÃO DA DESPESA. AUSÊNCIA DE FRAUDE SONEGAÇÃO OU CONLUÍO. AFASTAMENTO DA EXASPERAÇÃO DA PENA. DECADÊNCIA. MATÉRIA DECORRENTE. APLICAÇÃO DO ART. 150 §4 DO CTN.

As acusações de práticas fraudulentas, sonegatórias ou de conluio pelos contribuintes demandam demonstração específica e juridicamente adequada de sua ocorrência, bem como conjunto probatório concreto correspondente. Inexistindo proibição legal expressa e objetiva da amortização fiscal do ágio gerado em operação intragrupo ou com partes relacionadas, não pode a divergência hermenêutica entre contribuintes e Fisco sobre os critérios de materialidade para a sua formação e a legitimidade de sua posterior dedução ser tratada ou confundida com tais ilícitos.

A qualificação da multa de ofício é medida extrema e excepcional, que deve ter sua aplicação reservada àqueles que, acima de qualquer dúvida ou plausibilidade de boa-fé, adotaram posturas antijurídicas altamente lesivas e verdadeiramente delituosas.

Ainda que prevalecendo a glosa do ágio, mas não sendo demonstrada e cabalmente comprovada a presença, nas transações que geraram a despesa com o sobrepreço, das práticas de fraude, sonegação ou conluio, dentro das suas conceituações legais próprias, deve ser aplicada a multa de ofício na sua monta ordinária de 75%.

O argumento para a qualificação da multa de ofício de que a infração ocorreu reiteradamente, em diversos períodos de apuração, é mera conjectura sobre a própria infração, procedida pela adoção de um prisma analítico de sua temporalidade, não havendo respaldo legal para tanto.

(...)

Acórdão 9101-006.002, de 7 de março de 2022

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

Ano-calendário: 2005, 2006

ÁGIO INTERNO. MULTA QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE DOLO. IMPOSSIBILIDADE.

Para que se possa caracterizar a hipótese legal que autoriza a qualificação da multa, nos termos do artigo 44 da Lei 9.430/1996, é imprescindível que a autoridade autuante indique a se conduta praticada configura sonegação, fraude e/ou conluio, hipóteses respectivamente dos artigos. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964.

Além de haver deficiência na acusação fiscal, da análise das imputações verifica-se que não restou caracterizada uma situação de sonegação ou fraude por parte do sujeito passivo, mas apenas uma divergência de interpretação quanto ao real alcance das normas tributárias que disciplinam a amortização do ágio em reorganizações societárias intragrupo.

Acórdão 9101-006.376, de 10 de novembro de 2022

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

GLOSA DE DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE “ÁGIO INTERNO”. MULTA QUALIFICADA. NÃO CABIMENTO.

Considerando que, à época dos fatos geradores, a ineditilidade do dito ágio interno era no mínimo duvidosa, incabível a qualificação da penalidade (de 75% para 150%), afinal a interpretação em prol de sua dedução fiscal está longe de caracterizar prática fraudulenta ou sonegatória, únicas hipóteses aptas a ensejar a onerosa duplicação da multa de ofício.

Acórdão 9101-006.461, de 2 de fevereiro de 2023

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

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

ÁGIO INTERNO. MULTA QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE DOLO. IMPOSSIBILIDADE.

Para que se possa caracterizar a hipótese legal que autoriza a qualificação da multa, nos termos do artigo 44 da Lei 9.430/1996, é imprescindível que a autoridade autuante indique a se conduta praticada configura sonegação, fraude e/ou conluio, hipóteses respectivamente dos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964.

Além de haver deficiência na acusação fiscal, da análise das imputações verifica-se que não restou caracterizada uma situação de sonegação ou fraude por parte do sujeito passivo, mas apenas uma divergência de interpretação quanto ao real alcance das normas tributárias que disciplinam a amortização do ágio em reorganizações societárias intragrupo.

Acórdão 9101-006.477, de 7 de março de 2023

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

GLOSA DE DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE “ÁGIO INTERNO”. MULTA QUALIFICADA. NÃO CABIMENTO.

Considerando que, à época dos fatos geradores, não havia disposição legal que vedava a dedução do dito ágio interno, existindo uma verdadeira dúvida interpretativa quanto a esse direito, incabível a qualificação da penalidade, devendo esta ser reduzida de 150% para 75%.

Além do todo exposto, como o julgamento em 2ª instância foi pelo voto de qualidade, por força do art. 2º da Lei nº 14.689/23, que acrescenta o § 9º A no art. 2º do Decreto 70.235/72, a multa qualificada automaticamente cai a zero, deixando de existir. Só por esta

determinação legal, dever-se-ia considerar a inexistência da multa no caso presente, não sendo necessária a justificativa (dolo, fraude, sonegação, conluio) para sua manutenção.

Portanto, seja por não se provar dolo, seja por força da Lei n.º 14.689/23, a multa qualificada em questão não subsiste.

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer dos recursos especiais, ressaltando que restou prejudicada a análise do mérito do recurso especial do contribuinte, considerando sua manifestação de desistência. No mérito, dou, ainda, provimento parcial ao recurso especial da Fazenda Nacional para permitir a dedução do IRRF, não subsistindo a multa qualificada.

(documento assinado digitalmente)

Viviani Aparecida Bacchmi

Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa – Redatora designada

A I. Relatora restou vencida em seu entendimento favorável ao conhecimento do recurso especial da Contribuinte. Isto porque, depois de iniciado o julgamento, mas antes de encerrada a votação de conhecimento, a Contribuinte manifestou sua desistência, conforme petição juntada às e-fls. 4998/5001.

Em seu recurso especial, a Contribuinte pretendia rediscutir as glosas de amortização de ágio mantidas por voto de qualidade no acórdão recorrido. Contudo, com a inclusão, pela Lei n.º 14.689/2023, do §9º-A no art. 25 do Decreto n.º 70.235/72, a Contribuinte manifestou sua desistência para pretender *a exclusão e o cancelamento das multas na hipótese de julgamento de processo administrativo fiscal resolvido favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade*.

Dispõe o atual Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 1.634/2023, que:

Art. 133. O recorrente poderá, em qualquer fase processual, desistir do recurso em tramitação.

§ 1º A desistência será manifestada em petição ou a termo nos autos do processo.

§ 2º O pedido de parcelamento, a confissão irretratável de dívida, a extinção sem ressalva do débito, por qualquer de suas modalidades, ou a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda Nacional, de ação judicial com o mesmo objeto, importa a desistência do recurso.

§ 3º No caso de desistência, pedido de parcelamento, confissão irretratável de dívida e de extinção sem ressalva de débito, estará configurada renúncia ao direito sobre o qual se funda o recurso interposto pelo sujeito passivo, inclusive na hipótese de já ter ocorrido decisão favorável ao recorrente.

§ 4º Quando houver decisão desfavorável ao sujeito passivo, total ou parcial, sem recurso da Fazenda Nacional pendente de julgamento:

I - se a desistência for parcial, os autos serão encaminhados à unidade de origem para que, depois de apartados, retornem ao CARF para seguimento quanto à parcela da decisão que não foi objeto de desistência; e

II - se a desistência for total, os autos serão encaminhados à unidade de origem para as providências de sua alçada, sem retorno ao CARF.

§ 5º Quando houver decisão favorável ao sujeito passivo, total ou parcial, com recurso da Fazenda Nacional pendente de julgamento, e a desistência for total, o Presidente de Câmara declarará a definitividade do crédito tributário, tornando-se insubsistentes todas as decisões que lhe forem favoráveis.

§ 6º Após iniciado o julgamento, a definitividade do crédito tributário, e a insubsistência de eventuais decisões favoráveis ao sujeito passivo, serão declaradas pelo Colegiado.

Nestes termos, diante da hipótese de desistência do crédito tributário em litígio nesta instância especial, na parte em que não há *recurso da Fazenda Nacional pendente de julgamento*, - ou seja, desistência em face da parcela questionada em recurso do sujeito passivo - cumpre a este Colegiado, nesta parte, determinar o encaminhamento dos autos à *unidade de origem para as providências de sua alçada, sem retorno ao CARF*.

Estas as razões para NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte, para que os autos sejam encaminhados à *unidade de origem para as providências de sua alçada* em face da desistência manifestada, *sem retorno ao CARF*.

No mérito do recurso especial da PGFN, a I. Redatora *ad hoc* originalmente designada restou vencida em seu entendimento contrário à reversão da dedução decorrente do imposto de renda pago sobre o citado ganho de capital, admitida no acórdão recorrido.

Isto porque, distintamente do firmado no acórdão recorrido e no precedente lá citado – Acórdão nº 1401-000.850 – não se vislumbra qualquer antagonismo entre a exigência do tributo incidente sobre o ganho de capital e a glosa das amortizações do ágio gerado internamente ao grupo econômico.

Como exposto na apreciação do mérito do recurso da Contribuinte, *existe permissão legal, sim, de integralização de capital social com ações de outra empresa e há permissão legal de avaliação de investimentos em sociedades coligadas e controladas com o desdobramento do custo de aquisição em ágio; contudo, o que não há é autorização legal para, em virtude dessa integralização, lançar em contrapartida o desdobramento do custo como ágio, pois, em operações internas, sem que um terceiro se disponha a pagar uma mais-valia, não há ágio; a contrapartida é uma reavaliação de ativos*.

Diversamente do que firmado na resposta aos embargos fazendários, no Acórdão nº 1201-003.146, o fato de que *os efeitos da operação foram considerados válidos pela própria Receita Federal do Brasil para se apurar o ganho de capital* não significa que eles *são igualmente válidos para possibilitar o registro e a amortização do ágio*.

O pagamento do ganho de capital em questão resultou da conversão em renda da União de depósito judicial promovido nos autos do Mandado de Segurança nº 2005.33.018586-0, conforme e-fls. 4183/4186. Em consulta ao sítio do Tribunal Regional Federal da 1ª Região é possível constatar que a conversão em renda da União se deu depois do trânsito em julgado da decisão que negou provimento à apelação contra sentença que denegara a segurança pretendida para *afastar a exigibilidade de suposto crédito de IR devido em razão de operações societárias consistentes na modificação do controle acionário do grupo econômico estrangeiro a que pertence, sob o fundamento de que a cobrança do imposto de renda na transação está de acordo*

com o art. 26 da Lei n. 10.833/2003 e o art. 43 do CTN, pois a diferença entre o valor das ações registrado no BACEN e o valor das cotas repassadas a holding configuram ganho de capital.

O voto condutor do acórdão que negou provimento à apelação n.º 0018574-27.2005.4.01.3300 foi vertido nos seguintes termos:

A responsabilização tributária da impetrante está prevista no art. 26 da Lei n. 10.833/2003:

“Art. 26. O adquirente, pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, ou o procurador, quando o adquirente for residente ou domiciliado no exterior, fica responsável pela retenção e recolhimento do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital a que se refere o art. 18 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, auferido por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior que alienar bens localizados no Brasil.”

Nem a própria impetrante refuta que se enquadra na hipótese do referido artigo. Argumenta, em verdade, que não houve ganho de capital na aquisição societária, o que já foi afastado no AG n. 2005.01.00.061534-3 (f. 786/7), em que lhe foi indeferida a liminar:

“5- De todo modo, o fato gerador do IR, consistente no ganho de capital, em princípio ocorrerá, conforme afirma a própria agravante, ao explicitar que o valor de mercado das quotas que se pretende integralizar é (...) superior àquele em que os investimentos das atuais controladoras, as empresas EID e Pioneer Spain, estão registradas perante o Banco Central do Brasil, BACEN”

A sentença apelada bem explicita a questão:

“Ainda que com algumas dissensões (minoritárias), a jurisprudência reconhece que havendo integralização de capital de pessoa jurídica mediante a transferência de bens de pessoa física (sócios, v. g.), constitui-se acréscimo patrimonial tributável, o que é, obviamente, fato gerador de imposto de renda. (...).

Singelamente, a espécie tributária de que se cogita vai encontrar sua matriz legal no art. 43 do CTN, definindo o fato gerador da mesma como a ‘aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I. de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II. De proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior”.

Esclarece o mesmo administrículo, na sequência, que ‘na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará a disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo (§2º do art. 43 incluído pela LC 104, de 10/01/01).

A diferença (expressiva) consignada entre os valores registrados no BACEN (registro de capital estrangeiro) e o ‘custo efetivo de aquisição’ das quotas repassadas à holding (da qual a impetrante é ‘procuradora’), ajusta-se à caracterização do fato gerador descrito acima, sendo certo ainda que o CTN, com status de lei complementar, possibilitou espaço à lei ordinária para dispor sobre o momento de sua ocorrência. Então não se vislumbra, com a vênua devida dos zelosos subscritores da inicial, onde se situa a incompatibilidade constitucional/legal das normativas postas em xeque.”

No mais, há que se ressaltar que a constitucionalidade do dispositivo, há mais de 10 (dez) anos no nosso ordenamento jurídico, somada a complexidade da matéria, exige ampla discussão e juntada de provas, a que não se presta a via eleita.

Pelo exposto, NEGO PROVIMENTO à apelação.

Releva notar que o voto-vista declarado no mesmo julgamento indica que houve uma discussão, nos autos da ação judicial, acerca de bitributação na operação, mas isto em razão da cessão posterior do investimento na sequência de passos da operação. Veja-se:

No julgamento realizado em 07/04/2014, após o voto do eminente relator, Desembargador Luciano Tolentino Amaral, que foi acompanhado pelo Juiz Federal Convocado Cleber José Rocha, o eminente advogado da parte impetrante fez intervenção da tribuna, solicitando esclarecimentos sobre uma eventual bitributação, que poderia incidir sobre o que denominou “Passos A e B”, em operações de transformação societárias objeto dos autos. Tendo em vista que no voto do eminente relator não havia uma específica referência a cada um dos passos mencionados pelo patrono, não fiquei seguro para proferir o voto e pedi vista dos autos.

Como a sessão ocorreu nos dias finais da minha convocação, e havia uma grande quantidade de processos com pedidos de preferência, não houve tempo hábil para análise e elaboração do voto. Depois de controvérsia sobre a possibilidade de rejuízo, sem a minha presença, entendeu-se que eu deveria retornar com o voto-vista. O processo foi-me remetido no mês passado e, agora que finalizadas minhas férias regulamentares, trago o voto.

Trata-se de uma ação de mandado de segurança, na qual a impetrante requer que a autoridade impetrada se abstenha de exigir imposto de renda sobre o eventual ganho de capital obtido em operações realizadas pelo grupo econômico do qual faz parte.

Inicialmente, é interessante fazer uma apertada síntese da demanda.

Houve operações de transformação societária, todas realizadas no mesmo dia (30 de setembro de 2005), antes ainda da impetração deste Mandado de segurança, em relação às quais a requerente entende não ter ocorrido o fato gerador do imposto de renda.

Em suas manifestações nos autos, a impetrante opta por dividir as operações realizadas nos “Passos A e B”.

O passo A consistiu no seguinte: duas empresas sediadas no exterior (EI DU PONT e PIONEER SPAIN) formaram uma holding (DU PONT HOLDCO III). Para formar a holding, integralizaram o capital com as cotas de empresas que cada uma possuía, sediadas no Brasil (DU PONT BRASIL E PIONEER BRASIL). Ocorre que essa integralização foi feita em valor de mercado, muito superior ao que estava registrado no Banco Central do Brasil. O valor registrado no BACEN, à época da impetração, era de R\$964.113.488,30 e o de mercado era R\$2.074.316.000,00.

No passo B, por sua vez, a Holding transferiu as mesmas cotas que recebeu, nos mesmos valores recebidos, para a impetrante e recebeu, em ato contínuo, as cotas da requerente, na mesma proporção do valor contribuído.

Assim, todas estas operações foram realizadas, repita-se, no mesmo dia, e sobre elas a impetrante entende não haver ganho de capital, a ensejar cobrança de imposto de renda.

Segundo a apelante, a Receita Federal teria o entendimento de que, na integralização do capital da holding por valor de mercado, em montante superior ao registrado no BACEN, haveria ganho de capital, a ser tributado pelo imposto de renda na fonte, de responsabilidade da procuradora das empresas estrangeiras no Brasil, que, na hipótese, é a impetrante (art. 26 da Lei 10.833/03).

Os argumentos da apelante são os de que não haveria alienação, pois as empresas situadas no exterior continuariam proprietárias das mesmas empresas brasileiras, mas agora de forma indireta; que o art. 26 da Lei nº 10.833/03 só faria referência a bens e a integralização, no caso, é de direitos e, que, mesmo que fossem considerados bens, não haveria realização, mas mera expectativa de ganho. Aduz, ainda, que o art. 26 é inconstitucional, pois não pode atribuir responsabilidade ao procurador, que não tem a possibilidade de fazer a retenção dos valores no caso de integralização de cotas, por afronta ao art. 45, § único, do Código Tributário Nacional.

Entendo ser importante, mais uma vez, reiterar que o meu pedido de vista se deu, única e exclusivamente, em decorrência da manifestação do ilustre advogado na tribuna, no sentido de esclarecimento sobre se haveria possibilidade de dupla incidência do imposto de renda, nos passos que denominava A e B das operações de alteração societária, e do fato de que tais passos não constavam do voto do relator. Nesse sentido, afirmo que, nos

demais pontos, acompanho o eminente relator e vou me ater, nesse voto, à possibilidade de dupla autuação da Receita Federal nos passos especificados pela impetrante.

Após analisar com muito cuidado todos os elementos que constam nos autos, cheguei à conclusão que os “passos” especificados pela impetrante não podem ser considerados de uma maneira isolada, mas como estágios de uma operação única, tomada com o objetivo de promover a otimização e a estruturação de empresas no Brasil, controladas por empresas situadas no exterior, em diferentes países. É interessante enfatizar que todos os “passos” foram estudados com antecedência e feitos no mesmo dia (30 de setembro de 2005).

Como já asseverado, no Passo A, duas empresas sediadas no exterior (EI DU PONT e PIONEER SPAIN) formaram uma holding (DU PONT HOLDCO III). Para formar a holding, integralizaram o capital com as cotas de empresas que cada uma possuía, sediadas no Brasil (DU PONT BRASIL E PIONEER BRASIL). Ocorre que essa integralização foi feita em valor de mercado, muito superior ao que estava registrado no Banco Central do Brasil.

Nesse “Passo A”, entendo que houve um evidente ganho de capital. Havia duas empresas registradas no Brasil por um valor e, com a formação da holding e a integralização de seu montante somado, com avaliação pelo valor de mercado, a empresa resultante surgiu com um valor muito superior à soma dos registros anteriores. O que estava registrado por pouco mais de 964 milhões de reais passou a mais de 2 bilhões.

Em seguida, em ato contínuo, no denominado “Passo B”, esta holding, recém nascida, transferiu as mesmas cotas que recebeu, nos mesmos valores recebidos, para a impetrante (empresa brasileira) e recebeu, no mesmo momento, as cotas da requerente, na mesma proporção do valor contribuído.

Esse “Passo B”, ao meu entender, pode ser equiparado a uma permuta e não constitui nova hipótese de tributação, pois não é ganho de capital, em uma interpretação analógica ao art. 121 do RIR/99, em relação a unidades imobiliárias de pessoas físicas. É, como já observado, um estágio de uma operação única, que daria ensejo, no todo, a uma tributação.

Assim, no final das operações, ocorridas, repita-se, no mesmo dia, surgiu uma empresa, brasileira, formada pela união de outras duas empresas brasileiras, mas cujo valor integralizado é bastante superior à soma do valor registrado no Banco Central dessas mesmas empresas.

Verifica-se, nesse sentido, que houve um evidente ganho de capital e, portanto, a operação é tributável, pelos motivos que constam no voto do eminente relator, o qual seguiu o que constava na brilhante sentença.

Vê-se, ainda, que, apesar de a impetrante alegar ser mera “procuradora”, a sua qualidade, na hipótese, não é de mera mandatária, sem possibilidade de reter valores que não circulariam por seus domínios, mas também de empresa resultante da união de outras duas, em valor bastante superior ao que estava registrado no Banco Central.

Concluo, portanto, afirmando que o único reparo que faço em relação ao voto do eminente relator é no sentido de esclarecer que os “Passos A e B” são estágios de uma operação única, que pode ser objeto de tributação relativa ao imposto de renda sobre ganhos de capital, incidente uma única vez sobre toda a operação.

Diante do exposto, dou parcial provimento à apelação, apenas para esclarecer que a retenção e o recolhimento do Imposto de Renda incidente sobre o ganho de capital advindo das operações societárias de que trata os presentes autos deve ocorrer apenas uma vez, consideradas as operações como um todo, sendo incabível a tributação em cada um dos “Passos A e B”.

É como voto.

Assim, o que se tem, aqui, é a pretensão de que repercuta, na presente exigência, o pagamento do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital na forma da Lei nº 10.833/2003, que dispõe:

Art. 26. O adquirente, pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, ou o procurador, quando o adquirente for residente ou domiciliado no exterior, fica responsável pela retenção e recolhimento do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital a que se refere o art. 18 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, auferido por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior que alienar bens localizados no Brasil.

Nos termos do art. 18 da Lei nº 9.249/95, *o ganho de capital auferido por residente ou domiciliado no exterior será apurado e tributado de acordo com as regras aplicáveis aos residentes no País*. Assim, se um investidor estrangeiro aliena seu ativo localizado no Brasil por valor superior ao custo de aquisição, o adquirente no Brasil ou o procurador do adquirente estrangeiro deve recolher o imposto de renda incidente sobre o ganho de capital ali evidenciado. No caso, como relatado no julgamento da apelação acima referida:

O passo A consistiu no seguinte: duas empresas sediadas no exterior (EI DU PONT e PIONEER SPAIN) formaram uma holding (DU PONT HOLDCO III). Para formar a holding, integralizaram o capital com as cotas de empresas que cada uma possuía, sediadas no Brasil (DU PONT BRASIL E PIONEER BRASIL). Ocorre que essa integralização foi feita em valor de mercado, muito superior ao que estava registrado no Banco Central do Brasil. O valor registrado no BACEN, à época da impetração, era de R\$964.113.488,30 e o de mercado era R\$2.074.316.000,00.

Consequência desta atualização do valor do investimento registrado no BACEN é o custo dos investimentos passar a ser R\$ 2.074.316.000,00. Ou seja, na hipótese de alienação futura por valor superior, o ganho de capital (diferença entre o valor de alienação e o custo do investimento) não será integrado pela parcela então tributada. Daí porque é impróprio o aproveitamento do imposto sobre ele pago para reduzir a presente exigência.

A reavaliação promovida, embora não resulte em ágio passível de amortização fiscal, prestou-se a atualizar o custo de aquisição em face do novo investidor estrangeiro, referência para cálculo do ganho de capital em alienação futura, na forma do Decreto-lei nº 1.598/77, na redação anterior as alterações da Lei nº 12.973/2014:

Art 31 - Serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação, inclusive por desapropriação (§ 4º), na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente.

§ 1º - Ressalvadas as disposições especiais, a determinação do ganho ou perda de capital terá por base o valor contábil do bem, assim entendido o que estiver registrado na escrituração do contribuinte, corrigido monetariamente e diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

§ 2º - Nas vendas de bens do ativo permanente para recebimento do preço, no todo ou em parte, após o término do exercício social seguinte ao da contratação, o contribuinte poderá, para efeito de determinar o lucro real, reconhecer o lucro na proporção da parcela do preço recebida em cada período-base.

§ 3º - O ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento será determinado com base no valor contábil (§ 1º), diminuído da provisão para perdas (art. 32) que tiver sido computada na determinação do lucro real.

§ 4º - O contribuinte poderá diferir a tributação do ganho de capital na alienação de bens desapropriados, desde que:

[...]

Neste cenário, a compensação pretendida em razão da incidência do ganho de capital poderia ser cogitada, apenas, se o investidor estrangeiro revertesse a atualização do custo de seu investimento no Brasil, e, em consequência, desfizesse os efeitos da operação que gerou a reavaliação destes investimentos. Somente assim poderia pretender a restituição do imposto pago sobre o ganho de capital, e ainda assim as glosas das amortizações aqui promovidas subsistiriam, porque de ágio não se trata.

Adicione-se, em face dos debates havidos na sessão de julgamento, que com mais razão se impõe a reversão do acórdão recorrido frente à percepção de que o Colegiado *a quo* teria admitido a redução da base de cálculo aqui autuada em razão do ganho tributado nos termos do art. 18 da Lei n.º 9.249/95 e do art. 26 da Lei n.º 10.833/2003. Como já exposto, a requalificação jurídica aqui promovida em razão das glosas de amortização da reavaliação indevidamente classificada como ágio não desconstitui o ganho reconhecido na reavaliação espontânea da participação societária detida por investidor estrangeiro. Assim, não há razão para admitir o aproveitamento, aqui, do tributo incidente sobre o ganho de capital ali evidenciado, ou mesmo reduzir o lucro, submetido à incidência de IRPJ e CSLL nestes autos, por base tributável submetida a alíquota minorada para incidência em face do investidor estrangeiro.

Por tais razões, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN para reverter a repercussão admitida na presente exigência pelo Colegiado *a quo* em face da tributação do ganho de capital auferido pelo investidor estrangeiro.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada.

Declaração de Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli

Optei por apresentar a presente declaração de voto para expor as razões que me levaram a julgar a matéria *da dedução do ágio glosado* apenas parcialmente.

Nesse ponto, cumpre observar que o presente Julgador participou do julgamento que resultou no acórdão recorrido, tendo acompanhado a Relatora na ocasião para dar provimento ao recurso voluntário também nesta matéria.

Ocorre que, após as discussões travadas durante o julgamento do recurso especial fazendário, e revendo meu posicionamento anterior, cabe esclarecer que o abatimento pleiteado pela contribuinte deve ser feito não sobre a base de cálculo, mas sim sobre a própria exigência (principal de IRPJ), que deveria ter sido calculado líquido do IRRF recolhido na “outra ponta da transação”.

A partir do momento em que a fiscalização desconsiderou a dedutibilidade do ágio, por taxá-lo de artificial e criado mediante implementação de um planejamento tributário abusivo ou simulado, ela deveria ter aferido qual foi a efetiva economia tributária obtida, sendo este o limite quantitativo para exigir os tributos que teriam deixado de ser pagos nas operações questionadas.

Ou seja, em autuações fiscais formuladas, é a diferença *do que deixou de ser recolhido e o que de fato foi pago aos cofres públicos federais* o valor máximo passível de

exigência. A não oponibilidade de estruturas societárias, com a sua consequente *requalificação tributária*, deve ser plena, ensejando que todo o “filme” seja reconstituído, e não somente uma “foto”.

Ressalte-se, ademais, que esse direito ao abatimento do que foi pago na operação desconsiderada, como meio de neutralizar a economia tributária que restou indevida, não deve ser confundido com o instituto da compensação em seu sentido técnico.

A compensação, como se sabe, pressupõe a liquidação de determinado débito (vencido ou vincendo) com crédito líquido e certo decorrente de pagamento indevido ou a maior. Já o aproveitamento dos tributos recolhidos no bojo de uma requalificação de atos ou negócios tais como formalizados, aqui denominado de “abatimento”, mostra-se necessária para apurar a correta base de cálculo (*quantum debeatur*), que deve ser compatível com a valoração jurídica que foi conferida pela autoridade fiscal.

Nesse caso concreto, então, no qual prevaleceu o entendimento de que o ágio interno teria sido fabricado artificialmente apenas para recolher menos tributos, o Fisco deveria ter abatido, do IRPJ exigido, o imposto de fonte recolhido pela outra empresa do grupo, sob pena de uma *cobrança em excesso*, como foi o caso.

Mais precisamente, como foi exigido IRPJ (de 25%, além da CSLL de 9%) sobre a adição correspondente à glosa da dedução fiscal do ágio em uma das empresas do grupo, a dedução do IRRF (15%) recolhido a título de ganho de capital reconhecido na outra empresa do grupo é medida que se impõe. Em grosso modo: *glosando-se a despesa, inexistente o ganho, devendo a economia tributária ser calculada de forma integral*.

E ainda que esse ganho tenha sido registrado como parcela de custo de aquisição do investimento da pessoa jurídica estrangeira, isso não prejudica o direito ao *abatimento*, que nasce, repita-se, a partir do critério jurídico empregado no lançamento. Que se glose esta parte do custo em futura alienação, não podendo o mero registro do Bacen interferir na efetiva economia que as partes buscaram atingir. Além do que a *reavaliação dissimulada*, por não implicar em renda realizada, sequer se encontra no campo de incidência do IRPJ.

Essas são as razões, portanto, que me levaram a reavaliar minha posição inicial, votando pela procedência parcial do recurso especial fazendário.

É a declaração.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Edeli Pereira Bessa.

As exigências formalizadas nestes autos decorrem da extensão ao ano-calendário 2011 das glosas formalizadas nos autos do processo administrativo nº 13896.722004/2011-18, na parte do ágio constituído em 2005, descrito em termos semelhantes nestes autos e que permitem o aproveitamento da síntese assim elaborada pela autoridade julgadora de 1ª instância naqueles autos.

39. Quanto às operações ocorridas em 2005 que geraram o outro ágio cuja amortização também foi glosada pela fiscalização, apesar de a impugnante se referir a todas as sete empresas brasileiras que à época faziam parte do grupo e também às empresas

estrangeiras que controlavam direta e/ou indiretamente as empresas brasileiras, as autoridades autuantes no Termo de Verificação Fiscal se detiveram sobre as operações que geraram o ágio discutido e que envolveram principalmente quatro empresas brasileiras, a autuada e outras três, a saber: Du Pont Safety Resources do Brasil Ltda. (DSRB), CNPJ 01.727.475/0001-47, a já conhecida Pioneer Sementes Ltda. (Pioneer), CNPJ 87.082.814/0001-09, e a Griffin Brasil Ltda. (Griffin), CNPJ 16.369.829/0001-04. Além disto, cabe destacar que **não há divergência entre a fiscalização e a impugnante de que todas as empresas brasileiras, bem como suas controladoras estrangeiras, eram controladas, em todas as fases das operações societárias ocorridas em 2005, direta ou indiretamente pela empresa residente no exterior E.I. Du Pont de Nemours and Company (EID)**, conforme demonstram os organogramas do grupo empresarial utilizados no Termo de Verificação (fls. 17.924 a 17.931) e na impugnação (fls. 18.095 a 18.098).

40. Em 30 de setembro de 2005, os sócios da DSRB (Du Pont Chemical and Energy Operations, Inc, sociedade constituída e existente de acordo com as leis do Estado de Delaware, EUA, detentora de 29.232.114 quotas no valor total de R\$29.232.114,00 e José Testa Silva detentor de 1 quota no valor de R\$1,00), decidiram aumentar o capital social da DSRB por meio da emissão de 2.066.830.365 novas quotas, com valor nominal unitário de R\$1,00, subscritas pela Griffin, com 11.804.916.969 ações ordinárias nominativas sem valor nominal da autuada (Du Pont do Brasil S/A), então detidas pela Griffin e cujo valor de mercado era de R\$817.218.206,63, bem como com 26.789.280.459 quotas da Pioneer Sementes Ltda., também então de propriedade da Griffin, com valor nominal cada uma de R\$0,01 e valor de mercado de R\$1.249.612.159,12. Ressalte-se que esta avaliação de mercado das ações da autuada e das quotas da Pioneer é que geraram o ágio posteriormente amortizado pela autuada e glosado pela fiscalização.

41. Desta forma, o capital social da DSRB passou de R\$29.232.115,00 para R\$2.096.062.480,00, dividido em 2.096.062.480 quotas com valor nominal de R\$1,00 cada uma, sendo 29.232.114 quotas de propriedade da Du Pont Chemical and Energy Operations, Inc., 2.066.830.365 quotas de propriedade da Griffin e 1 quota de José Testa Silva, e a DSRB passou a controlar a autuada e a Pioneer (fls. 17.925 e 17.926 – Termo de Verificação e 18.097 – Impugnação). Conforme organogramas do grupo apresentados pela fiscalizada e relativos aos momentos imediatamente anterior e posterior a operação ocorrida em 30 de setembro de 2005, a Griffin transferiu à DSRB os 99,99% de participação que detinha na autuada e na Pioneer (fls. 17.926 a 17.928).

42. Dez dias úteis depois, em 17 de outubro de 2005, foi celebrado Protocolo de Incorporação e Justificação celebrado entre a Du Pont do Brasil S/A (como incorporadora) e as outras seis sociedades brasileiras do grupo econômico (como incorporadas), entre elas a DSRB, a Griffin e a Pioneer (itens 24 e 25 de fls. 17.928 e 17.929).

43. Finalmente, passados mais dez dias úteis, em 31 de outubro de 2005, reunião dos sócios da DSRB e Assembléia Geral Extraordinária da autuada aprovaram o citado Protocolo de Incorporação e Justificação e a incorporação em si, observando-se que o sócio da DSRB, José Testa Silva, retirou-se da sociedade, cedendo sua única quota à sócia Griffin. **Conforme ressaltam as autoridades autuantes (item 26 de fls. 17.929 e 17.930) um dos motivos que justificaram a incorporação expresso textualmente no citado Protocolo é que “incorporadas e a incorporadora atualmente fazem parte de um mesmo grupo econômico”. Após estas incorporações, a autuada passou a possuir e amortizar o ágio registrado em 2005 em parte decorrente de reavaliação de si mesma e em parte decorrente de reavaliação da incorporada Pioneer. (negrejou-se)**

Nestes autos, desde a impugnação, a Contribuinte adiciona argumentos de defesa assim sintetizados na decisão de 1ª instância:

- Argumenta que a efetiva alienação de participação societária é ratificada pelo fato de a própria Receita Federal do Brasil ter exigido o recolhimento de Imposto de Renda em razão de ganho de capital auferido pela Du Pont Spain na venda da participação societária detida na impugnante e na Pioneer para a Griffin, pois a apuração de ganho de capital pressupõe dois requisitos essenciais: i) alienação de um bem e ii) existência de uma diferença positiva entre o valor de alienação e o custo de aquisição do bem (art. 138 do RIR/99);
- Assim, conclui o impugnante: “se a própria Receita Federal do Brasil entendeu que para fins de ganho de capital houve uma alienação de participação societária e que esta ocorreu por um custo superior ao de aquisição, é inquestionável, também, que ao se analisar as regras para registro e amortização de ágio há que se concluir, igualmente, que houve uma aquisição de participação societária por valor superior ao custo de aquisição que autoriza o registro e a amortização de ágio.”;

[...]

- Sobre o argumento da fiscalização de que não houve propósito comercial nas operações societárias que geraram o ágio, o impugnante alega que a reorganização societária foi resultado de projeto global empreendido pela Du Pont, nomeado “One Du Pont”, tendo como objetivo a reunião de todas as empresas em uma única, gerando melhor atendimento aos clientes, e também redução de custos, dessa forma, não haveria que se falar em ausência de propósito comercial. Traz à baila, também, o argumento de que incorreu em ônus com a reorganização societária, vez que perdeu significativos prejuízos fiscais acumulados pelas demais empresas incorporadas, bem como apurou e recolheu vultoso ganho de capital;

No acórdão recorrido, o Colegiado *a quo* decidiu:

Acordam os membros do colegiado, em primeira votação, por voto de qualidade em dar parcialmente provimento ao recurso voluntário, do seguinte modo: 1) O conselheiro Paulo Cezar Fernandes de Aguiar e a conselheira Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocada em substituição à conselheira Ester Marques Lins de Sousa, que votou na sessão de julho/2018) davam provimento ao recurso apenas para afastar a multa qualificada; 2) A conselheira Eva Maria Los e o conselheiro José Carlos de Assis Guimarães afastavam a multa qualificada e também deduziam do montante do ágio PIONEER glosado, o valor correspondente ao ganho de capital tributado na DU PONT SPAIN. Os conselheiros: Luis Fabiano Alves Penteado, Luis Henrique Marotti Toselli, Rafael Gasparello Lima e Gisele Barra Bossa, davam integral provimento ao recurso voluntário. Em segunda votação, decidem em dar parcial provimento ao recurso voluntário, do seguinte modo: 1) por unanimidade de votos, em afastar a multa qualificada, reduzindo-a de 150% para 75%. E, por maioria de votos, em deduzir do montante do ágio PIONEER glosado o valor correspondente ao ganho de capital tributado na DU PONT SPAIN. Vencidos: o conselheiro Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, e, a conselheira Ester Marques Lins de Sousa que manteve o voto da conselheira Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocada em substituição à conselheira Ester Marques Lins de Sousa, na sessão de julho/2018) que davam provimento ao recurso apenas para afastar a multa qualificada, e, a relatora que dava integral provimento ao recurso. Designada a conselheira Eva Maria Los para redigir o voto vencedor.

A PGFN opôs embargos de declaração que foram admitidos quanto à omissão arguida, *pois a ausência dos fundamentos que serviram de base para a denominada “dedução” de fato faz remanescer dúvida sobre a legalidade do procedimento.* O Colegiado *a quo* rejeitou os embargos, anotando que os fundamentos para a dedução estavam expressos no acórdão embargado, observando que não se tratou de compensação, mas sim da *impossibilidade de manutenção de duas infrações fiscais antagônicas entre si.* Frisou-se que:

16. No mais, **REPITA-SE**, se os efeitos da operação foram considerados válidos pela própria Receita Federal do Brasil para se apurar ganho de capital, são igualmente válidos para possibilitar o registro e a amortização do ágio. Logo, uma vez que o ganho de capital foi cobrado e comprovadamente recolhido e restou mantida a glosa das despesas de amortização do ágio (confirmada a acusação fiscal), remanesce um custo passível de amortização. Logo, esse custo deve ser deduzido da base de cálculo (e não compensado), sob pena de **manifesta incongruência na interpretação das normas tributárias**. Inclusive, esse fundamento, foi utilizado por esta relatoria para justificar a própria existência das operações de geração de ágio. Como algo pode existir e não existir ao mesmo tempo? **Não pode, por óbvio.** (*destaques do original*)

Seguiu-se recurso especial da PGFN que teve seguimento quanto à *dedução do ágio glosado* e à *multa qualificada*.

A primeira matéria foi admitida com base no paradigma n.º 1302-002.568, que tratou dos mesmos fatos aqui analisados, e discordou da dedução do valor de ganho de capital nos seguintes termos:

Por fim, no que concerne a alegação de que teria sido pago inclusive ganho de capital sobre as operações, adota a fundamentação da DRJ, que afastou qualquer efeito concreto quanto aos fundamentos da discussão em tela, verbis:

86. Quanto ao Mandado de Segurança n.º 2005.33.00.0185860 impetrado na Justiça Federal de Salvador pela empresa Griffin contra o Delegado da Receita Federal em Camaçari, os documentos de fls. 1.205 a 1.293 confirmam que seu objeto é imposto de renda incidente sobre eventual ganho de capital auferido pelos controladores estrangeiros nas operações societárias ocorridas em 2005 no Brasil, conforme esclarecido pelas autoridades autuantes (item 134 de fl. 17.983) e não contestado pela impugnante, que apenas afirmou que ao propor referida ação e depositar judicialmente agiu de forma conservadora. Assim, como o objeto deste Mandado de Segurança, que foi denegado em primeira instância, é distinto, seu resultado em nada afetará a lide contida nos presentes autos administrativos.

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso quanto à glosa da amortização do ágio.

Já a matéria acerca da qualificação da penalidade teve seguimento não só com base no mesmo paradigma acima – n.º 1302-002.568 – como também em face do paradigma n.º 101-96.724. Com respeito ao segundo paradigma, consoante expresso pela I. Relatora, esta Conselheira já manifestou seu entendimento favorável à sua admissibilidade em litígios desta espécie, dada a argumentação genérica adotada para manutenção do gravame, nos termos do voto condutor do Acórdão n.º 9101-006.153.

Anote-se que o acórdão recorrido manteve as glosas de amortização do ágio por voto de qualidade e, embora a Contribuinte tenha manifestado desistência de seu recurso especial no qual questionava tal decisão e, em consequência, a multa de ofício de 75% cuja qualificação a PGFN pretende restabelecer, não há porque se cogitar de perda de objeto do recurso fazendário em face do novo cenário assim trazido pela Lei n.º 14.689/2023:

Art. 1º Os resultados dos julgamentos no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), na hipótese de empate na votação, serão proclamados na forma do disposto no § 9º do art. 25 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, nos termos desta Lei.

Art. 2º O Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 14-B. (VETADO)”

“Art. 25.

.....
§ 9º-A. Ficam excluídas as multas e cancelada a representação fiscal para os fins penais de que trata o art. 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, na hipótese de julgamento de processo administrativo fiscal resolvido favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade previsto no § 9º deste artigo.
.....

Art. 15. O disposto no § 9º-A do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, aplica-se inclusive aos casos já julgados pelo Carf e ainda pendentes de apreciação do mérito pelo Tribunal Regional Federal competente na data da publicação desta Lei.

No caso, *o processo administrativo fiscal não foi resolvido favoravelmente à Fazenda Pública* porque a Contribuinte interpôs recurso especial contra esta decisão e a desistência ora manifestada resulta, somente agora, no não conhecimento do recurso especial da Contribuinte. Assim, a definitividade da decisão por voto de qualidade que, em sede de recurso voluntário, manteve as glosas de amortização de ágio e a correspondente multa de 75%, somente se verificará a partir do não conhecimento do recurso especial expresso neste acórdão, e isto se não houver oposição de embargos de declaração, mormente se pretendendo efeitos infringentes.

A confirmar a necessidade de definitividade, no âmbito administrativo, da solução favorável à Fazenda Pública, vale observar o procedimento detalhado no art. 25-A, incluído no Decreto nº 70.235/72 por aquele diploma legal, e que situa a exclusão da penalidade no momento da inscrição do débito em Dívida Ativa da União:

Art. 25-A. Na hipótese de julgamento de processo administrativo fiscal resolvido definitivamente a favor da Fazenda Pública pelo voto de qualidade previsto no § 9º do art. 25 deste Decreto, e desde que haja a efetiva manifestação do contribuinte para pagamento no prazo de 90 (noventa) dias, serão excluídos, até a data do acordo para pagamento, os juros de mora de que trata o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º O pagamento referido no caput deste artigo poderá ser realizado em até 12 (doze) parcelas, mensais e sucessivas, corrigidas nos termos do art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e abrangerá o montante principal do crédito tributário. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 2º No caso de não pagamento nos termos do caput ou de inadimplemento de qualquer das parcelas previstas no § 1º deste artigo, serão retomados os juros de mora de que trata o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 3º Para efeito do disposto no § 1º deste artigo, admite-se a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) de titularidade do sujeito passivo, de pessoa jurídica controladora ou controlada, de forma direta ou indireta, ou de sociedades que sejam controladas direta ou indiretamente por uma mesma pessoa jurídica, apurados e declarados à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, independentemente do ramo de atividade. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 4º O valor dos créditos a que se refere o § 3º deste artigo será determinado, na forma da regulamentação: (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

I – por meio da aplicação das alíquotas do imposto de renda previstas no art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre o montante do prejuízo fiscal; e

II – por meio da aplicação das alíquotas da CSLL previstas no art. 3º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, sobre o montante da base de cálculo negativa da contribuição.

§ 5º A utilização dos créditos a que se refere o § 3º deste artigo extingue os débitos sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 6º A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil dispõe do prazo de 5 (cinco) anos para a análise dos créditos utilizados na forma do § 3º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 7º O disposto no caput deste artigo aplica-se exclusivamente à parcela controvertida, resolvida pelo voto de qualidade previsto no § 9º do art. 25 deste Decreto, no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 8º Se não houver opção pelo pagamento na forma deste artigo, os créditos definitivamente constituídos serão encaminhados para inscrição em dívida ativa da União em até 90 (noventa) dias e: (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

I – não incidirá o encargo de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969; e

II – será aplicado o disposto no § 9º-A do art. 25 deste Decreto.

§ 9º No curso do prazo previsto no caput deste artigo, os créditos tributários objeto de negociação não serão óbice à emissão de certidão de regularidade fiscal, nos termos do art. 206 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 10. O pagamento referido no § 1º deste artigo compreende o uso de precatórios para amortização ou liquidação do remanescente, na forma do § 11 do art. 100 da Constituição Federal. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023) (*negrejou-se*)

Assim, demonstrado o dissídio jurisprudencial, nada há, neste momento, que suprima o direito de a PGFN ver solucionada a divergência jurisprudencial acerca da qualificação da penalidade, ainda que, ao final, a autoridade administrativa competente venha a excluir a multa proporcional de 75% sobre os créditos tributários mantidos por voto de qualidade e, em consequência, torne inócua a definição acerca do cabimento, ou não, da qualificação da penalidade.

Adicione-se, por fim, o interesse recursal da PGFN em reformar a interpretação da legislação tributária expressa no acórdão recorrido acerca do cabimento da qualificação da penalidade em face da conduta praticada pelo sujeito passivo. No voto declarado no Acórdão nº 9101-006.786, mesmo em face de exigência já decidida definitivamente, no âmbito administrativo, em favor da Fazenda Nacional por voto de qualidade, esta Conselheira entendeu pelo conhecimento do recurso especial da PGFN acerca de penalidades que poderiam ser interpretadas como já excluídas por aplicação das novas disposições legais em referência, consignando que:

A dúvida que exsurge, daí, é se o interesse recursal da PGFN se limita, nestes casos, à exigência material do crédito tributário correlato, ou se, nesta instância especial, também deve ser reconhecido seu direito de ver afirmada interpretação da legislação tributária distinta da que prevaleceu no acórdão recorrido. Em outras palavras: se subsiste o interesse recursal da PGFN para reforma do acórdão que poderá, minimamente, se prestar como paradigma de outras divergências jurisprudenciais.

Interessante traçar um paralelo com casos de desistência de discussão, por sujeito passivo, de créditos tributários exonerados em sede de recurso voluntário e objeto de recurso especial pela PGFN. A prática deste Colegiado tem sido, em tais circunstâncias, conhecer do recurso especial fazendário sem confirmar a existência de divergência jurisprudencial e dar-lhe provimento para restaurar a exigência do crédito tributário acerca do qual o sujeito passivo desistiu de litigar. Consequência desta providência é a reforma do acórdão recorrido e a sua imprestabilidade para caracterização de futuros dissídios jurisprudenciais, na forma do art. 67, §15 do Anexo II do Regimento Interno

do CARF, incluído pela Portaria MF n.º 39/2016 no texto aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015⁹, especialmente porque, como expresso no art. 78, §3º do mesmo Anexo II do Regimento, tal desistência importa em *renúncia ao direito sobre o qual se funda o recurso interposto pelo sujeito passivo, inclusive na hipótese de já ter ocorrido decisão favorável ao recorrente*.

No caso presente ter-se-ia, ao reverso, “desistência do sujeito ativo” acerca da penalidade aplicada em lançamento mantido por voto de qualidade, dada a cogitada vedação legal de inscrição em Dívida Ativa da União da penalidade associada. Contudo, distintamente da afirmada *renúncia ao direito sobre o qual se funda o recurso interposto pelo sujeito passivo*, neste reverso não há como afirmar que o “sujeito ativo” deixou de ter interesse na fixação da interpretação da legislação tributária de regência do tema, inclusive porque o acórdão recorrido poderá ser invocado em outros dissídios nos quais não exista possibilidade de exclusão da penalidade, porque não aplicado o voto de qualidade.

Assim, ainda que, se restabelecidas as multas isoladas, prevaleça a interpretação de que elas não podem ser cobradas, vislumbra-se a subsistência de interesse recursal da PGFN nesta instância especial, razão pela qual, afastados os demais óbices ao conhecimento, como bem exposto pelo I. Relator, esta Conselheira mantém seu entendimento favorável ao CONHECIMENTO do recurso especial da PGFN.

Por todo o exposto, esta Conselheira acompanha a I. Relatora em sua conclusão de CONHECER do recurso especial da PGFN nas duas matérias, sendo que em relação à segunda também com base no paradigma n.º 101-96.724.

De toda a sorte, no mérito do recurso especial da PGFN acerca da qualificação da penalidade, esta Conselheira invoca o mesmo entendimento expresso no precedente n.º 9101-006.477:

Em operações semelhantes, esta Conselheira tem orientado seu entendimento em favor da qualificação da penalidade, em linha com a manifestação da maioria deste Colegiado desde a primeira oportunidade que analisou operações societárias implementadas para redução das bases tributáveis a partir de amortização de ágio interno, nos termos do voto condutor do ex-Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, no Acórdão n.º 9101-002.300¹⁰:

Com toda a vênua, não vislumbro, no presente caso, dúvida acerca da atuação dolosa da contribuinte.

Conforme já foi tratado no tópico que cuidou especificamente da questão da amortização do ágio gerado em operações intragrupo, o art. 36 da Lei n.º 10.637/2002 fixa 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 diferimento da tributação de IRPJ

⁹ Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

[...]

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente.

[...]

¹⁰ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão, Luis Flávio Neto, Adriana Gomes Rêgo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, André Mendes de Moura, Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado), Rafael Vidal de Araújo, Hélio Eduardo de Paiva Araújo (Suplente Convocado), Maria Teresa Martinez Lopez (Vice-Presidente) e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), e divergiram na matéria os Conselheiros, Helio Eduardo de Paiva Araújo (Suplente Convocado) e Maria Teresa Martinez Lopez.

e de CSSL sobre o ganho de capital proveniente da reavaliação do valor de sociedade investida.

O fato de o art. 36 da Lei n.º 10.637/2002 mencionar determinada operação de reorganização societária não autoriza os contribuintes a atribuírem a ela efeitos outros que não aqueles especificamente descritos no dispositivo. Além disso, conforme análise desenvolvida no tópico que tratou da amortização do ágio, a própria análise do dispositivo levaria à conclusão de que seu intuito era o de estabelecer a neutralidade tributária da operação. Tal neutralidade não permitia que se chegasse à conclusão de que, embora a tributação do ganho de capital restasse diferida, o ágio contabilizado pudesse ser desde logo amortizável.

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 n.º 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 ao 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 seguintes.

Filio-me, portanto, ao entendimento exposto pelo Julgador da DRJ, que, em seu voto condutor do acórdão que julgou a impugnação da contribuinte, discorreu:

"É inegável que, caso não houvesse criado artificialmente esse ágio desprovido de qualquer fundamento econômico, a impugnante teria recolhido tributos em montantes muito superiores ao que recolheu. Logo, quando contratou consultoria especializada e **praticou todos esses atos de reorganização – absolutamente desnecessários e sem qualquer propósito efetivo – para, ao final, permanecer tudo do jeito que estava anteriormente, sendo o ágio a única alteração, é evidente que seu objetivo sempre foi aliviar ilicitamente a carga tributária.**

E se o propósito exclusivo foi obter esse ganho ilícito, o dolo é evidente, ainda que sem utilização dos artifícios grosseiros apontados pela impugnante às fls. 1.078: adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária em nome fictício, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc." (Grifou-se)

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

O presente caso, porém, tem a peculiaridade de a reavaliação do investimento na transferência entre pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico resultar em ganho de capital submetido à tributação no Brasil. Esta circunstância suscita dúvida acerca da intenção dolosa do grupo empresarial de buscar, apenas, a redução das bases tributáveis. Indica que outras razões podem ter motivado a reavaliação da participação societária, e neste contexto há possibilidade de ter ocorrido, apenas, uma interpretação equivocada da legislação tributária, quanto à caracterização deste diferencial como ágio amortizável.

Esta Conselheira já teve a oportunidade de analisar operação semelhante, assim descrita na introdução de seu voto condutor no Acórdão n.º 1101-000.968:

Os fatos narrados pelos fiscais autuantes às fls. 27/36 do Termo de Verificação Fiscal podem ser assim sintetizados:

- Mann Hummel GMBH e Mann Hummel Beteiligungs-und Verwaltungsgesellschaft MBH eram as únicas sócias de Mann Hummel Brasil Ltda (fls. 154/167);
- Mann Hummel GMBH *cede e transfere* a Mann Hummel Ibérica SA (holding) quotas de Mann Hummel Brasil (fls. 168/181);
- Mann Hummel Ibérica e Mann Hummel Beteiligungs-und Verwaltungsgesellschaft MBH substituem os sócios da recém criada MSJ Comercial Ltda (fl. 30);
- Ao subscrever capital na MSJ, Mann Hummel Ibérica o integraliza com a entrega de suas quotas na Mann Hummel Brasil, mas o faz pelo valor de R\$ 151.203.360,00 embora seu valor nominal seja R\$ 41.674.304,00 (fl. 182);
- Mann Hummel Ibérica passa a deter investimento em MSJ pelo valor de R\$ 151.203.360,00, e MSJ passa a deter investimento em Mann Hummel Brasil por aquele mesmo valor;
- Mann Hummel Brasil incorpora a MSJ e aumenta seu capital em R\$ 27.735.046,00 em razão do ágio existente no ativo da MSJ (fl. 197);
- Mann Hummel Ibérica substitui MSJ no quadro societário de Mann Hummel Brasil, mas agora detendo, além do capital de R\$ 41.674.304,00 o valor do ágio acima referido, totalizando sua participação em R\$ 69.409.350,00 (fl. 197)
- Mann Hummel Ibérica SA e a Mann Hummel Beteiligungs-und Verwaltungsgesellschaft MBH voltam a ser sócias quotista da Mann Hummel Brasil, cujo patrimônio é aumentado em valor equivalente ao ágio líquido advindo da incorporação da MSJ.

Considerando que Mann Hummel Ibérica SA já era sócia de Mann Hummel Brasil – juntamente com Mann Hummel Beteiligungs-und Verwaltungsgesellschaft MBH cuja participação permaneceu inalterada –, resta evidente que, ao final das operações, realizadas entre 15/12/2003 e 01/07/2004, não houve qualquer alteração no controle da Mann Hummel Brasil, mas ainda assim surgiu no patrimônio desta um ágio, motivo das amortizações aqui glosadas.

A recorrente aduz que houve alienação das quotas detidas pela Mann Hummel GMBH para a Mann Hummel Ibérica, com pagamento de preço, fixado em €\$ 42.000.000,00, bem como que este valor foi observado na integralização do capital da MSJ com quotas da Mann Hummel, detidas pela Mann Hummel Ibérica. Todavia, os documentos juntados à impugnação (Anexos 5 a 7) apenas evidenciam a transferência de controle do investimento no Brasil de Mann Hummel GMBH para a Mann Hummel Ibérica, esta última uma *holding* criada para que a primeira mantivesse apenas sua feição operacional. O mencionado *contrato de compra e venda de quotas de capital* firma expressamente em seu §4º que *não foram acordadas outras garantias, considerando que a alienação é realizada em âmbito interno entre empresas pertencentes ao grupo Mann+Hummel*.

Quanto ao mencionado comprovante de pagamento juntado como Anexo 14 da impugnação (fl. 871), é de se notar que ele está datado de 05/05/2004, como convencionado naquele mesmo contrato que declara a operação realizada entre empresas do mesmo grupo (Anexo 7, fls. 806/809), mas ocorre cerca de 5 (cinco) meses após a criação do ágio, verificada em 15/12/2003, quando a Mann Hummel Ibérica integraliza capital da MSJ com ações da Mann Hummel Brasil, ações estas adquiridas de Mann Hummel GMBH, mediante operação que somente surtiria efeitos a partir de 31/12/2003, como bem observado pela Fiscalização. Evidente que tais circunstâncias somente se verificam porque quem decide realizá-las são, apenas e tão somente, os controladores do grupo empresarial.

São estas operações internas ao grupo empresarial que fizeram surgir um item patrimonial na autuada, no suposto de rentabilidade futura, materializando alegados lucros sem a intervenção de terceiros para lhes dar substância. Decidiram os controladores do grupo afirmar que seu patrimônio representaria mais do que o escriturado em razão da expectativa de rentabilidade futura, e neste sentido constituíram uma empresa veículo para formalmente realizar a incorporação que, prevista no art. 7º da Lei nº 9.532/97, permitir-lhes-ia defender a amortização fiscal daquela riqueza internamente gerada.

Naquela ocasião, sequer havia alegação de tributação do ganho de capital, como no presente caso, mas a exigência fiscal já foi formalizada, de largada, sem qualificação da penalidade. É possível, inclusive, que lá a conduta do sujeito passivo tenha sido relativizada em razão da alegada necessidade de a transferência internacional se verificar a valor de mercado, aspecto aqui também referido.

Em tais circunstâncias, o CTN determina a interpretação da lei tributária que comina penalidades de maneira mais favorável ao acusado:

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

I - à capitulação legal do fato;

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

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Estas as razões, portanto, para concordar, no presente caso, com o afastamento da qualificação da penalidade e, neste ponto, DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte. *(destaques do original)*

Estas as razões para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN acerca da qualificação da penalidade.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa