



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.720182/2010-27
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.002 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 07 de março de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SUL AMERICA COMPANHIA DE SEGURO SAUDE

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencido o conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca que votou pelo não conhecimento. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob que votaram por dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Luis Henrique Marotti Toselli. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

Participaram do presente 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 (suplente convocado) e Andréa Duek Simantob (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial da Fazenda Nacional em face do acórdão 1301-002.670, proferido em 18 de outubro de 2017 pela 1ª Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção deste CARF, em que se analisou a glosa de valores correspondentes a amortizações de ágio nos anos-calendário de 2005 e 2006, ocorridas após a incorporação reversa da SLT Participações S.A. (“SLT”).

A decisão recorrida recebeu as seguintes ementa e decisão:

Acórdão recorrido 1301-002.670

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006

ÁGIO INTERNO. FALTA DE SUBSTÂNCIA ECONÔMICA. INDEDUTIBILIDADE.

O ágio nascido de operações entre empresas integrantes do mesmo grupo econômico é indedutível da base de cálculo do IRPJ, dada a ausência de substância econômica.

MULTA QUALIFICADA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE DOLO. NÃO CABIMENTO.

É incabível a aplicação de multa qualificada, com percentual de 150%, quando não restar comprovada a conduta dolosa do sujeito passivo, em especial nos casos de planejamento tributário acerca do qual haja divergência na doutrina e na jurisprudência.

MULTAS ISOLADAS E MULTAS VINCULADAS AO TRIBUTO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ, mas não pode ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício aplicável aos casos de falta de pagamento do imposto, apurado de forma incorreta pelo contribuinte, no final do período base de incidência.

JUROS MORATÓRIOS. INCIDÊNCIA SOBRE MULTA. CABIMENTO.

Os juros moratórios incidem sobre a totalidade da obrigação tributária principal, nela compreendida, além do próprio tributo, a multa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2005, 2006

CSLL E IRPJ. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. MESMA DECISÃO.

Quando o lançamento de IRPJ e o de CSLL recaírem sobre a mesma base fática, há de ser dada a mesma decisão, ressalvados os aspectos específicos inerentes à legislação de cada tributo.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, e, na parte conhecida, dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de ofício para o percentual de 75% e cancelar a exigência de multa isolada. Os Conselheiros Ângelo Abrantes Nunes e Milene de Araújo Macedo votaram por dar parcial provimento em menor extensão, votando por manter a exigência de multa de ofício no percentual de 150%. Já os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Bianca Felícia Rothschild votaram por dar provimento parcial em maior extensão, votando por cancelar a incidência de juros sobre a multa de ofício, entendimento vencido por voto de qualidade.

A Fazenda Nacional alega que a decisão recorrida conferiu interpretação divergente à legislação tributária daquela dada por outros julgados do CARF, no que se refere ao tema “**qualificação da multa de ofício**”. Indica como paradigmas os seguintes precedentes:

Acórdão paradigma 1202-00.753

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. OPERAÇÃO INTERNA. SIMULAÇÃO. GLOSA.

A criação de ágio por meio de reorganização societária entre empresas do mesmo grupo econômico, pautada em fortes indícios, além de prova direta da ocorrência de simulação revela-se artificial e não gera direito à dedução das respectivas despesas de amortização.

MULTA QUALIFICADA.

A constatação de evidente intuito de fraudar o Fisco, pela intencional prática de atos simulados, enseja a qualificação da multa de ofício.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL

Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE.

Sendo a tributação decorrente dos mesmos fatos, aplica-se à CSLL o quanto decidido em relação ao IRPJ.

Acórdão paradigma 101-96.724

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Anos-calendário: 2001 e 2002

NULIDADE- REEXAME DE FATOS JÁ VALIDADOS EM FISCALIZAÇÃO ANTERIOR- A Secretaria da Receita Federal não valida ou invalida fatos, mas analisa sua repercussão frente à legislação tributária e exige o tributo porventura deles decorrentes. No caso, a repercussão tributária dos fatos só surgiu com a amortização do suposto ágio.

ATOS SIMULADOS. PRESCRIÇÃO PARA SUA DESCONSTITUIÇÃO. No campo do direito tributário, sem prejuízo da anulabilidade (que opera no plano da validade), a simulação nocente tem outro efeito, que se dá plano da eficácia: os atos simulados não têm eficácia contra o fisco, que não necessita, portanto, demandar judicialmente sua anulação.

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.

COMPARTILHAMENTO DE DESPESAS- DEDUTIBILIDADE. Para que sejam dedutíveis as despesas com comprovante em nome de uma outra empresa do mesmo grupo, por terem sido as mesmas rateadas, é imprescindível que, além de atenderem os requisitos previstos no Regulamento do Imposto de Renda, fique justificado e comprovado o critério de rateio.

BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDO COMO DESPESA.

Não caracterizada a infração pelo fisco, não prospera a glosa das despesas contabilizadas.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Se nenhuma razão específica justificar o contrário, aplica-se ao lançamento tido como reflexo as mesmas razões de decidir do lançamento matriz.

Recurso voluntário e de ofício negados.

Em 24 de janeiro de 2018 Presidente de Câmara deu seguimento ao recurso especial, consignando (grifos do original):

(...)

Divergência: QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO.

Aduz a PFN 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.

Como visto, na referida matéria, o acórdão recorrido deduziu a seguinte parte da ementa:

MULTA QUALIFICADA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE DOLO. NÃO CABIMENTO.

É incabível a aplicação de multa qualificada, com percentual de 150%, quando não restar comprovada a conduta dolosa do sujeito passivo, em especial nos casos de planejamento tributário acerca do qual haja divergência na doutrina e na jurisprudência.

No voto, restou consignado que a qualificação da multa requer a comprovação do intuito doloso, de forma que reste demonstrado e provado que o sujeito passivo tenha agido de forma deliberada e com consciente ilicitude, buscando deliberadamente prosseguir na ação ilícita de obter um ganho indevido a que não tenham direito, em detrimento da Fazenda.

Observou que este não seria o caso dos autos, pois à época dos fatos, havia um entendimento predominante, no próprio CARF, a respeito da licitude do denominado ágio interno e, assim sendo, não se poderia condenar o sujeito passivo, que seguiu esse entendimento e supor que tenha sido praticado o dolo e a fraude.

O primeiro paradigma colacionado para a matéria tem a seguinte ementa:

Acórdão nº 1202-00.753

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. OPERAÇÃO INTERNA. SIMULAÇÃO. GLOSA.

A criação de ágio por meio de reorganização societária entre empresas do mesmo grupo econômico, pautada em fortes indícios, além de prova direta da ocorrência de simulação revela-se artificial e não gera direito à dedução das respectivas despesas de amortização.

MULTA QUALIFICADA.

A constatação de evidente intuito de fraudar o Fisco, pela intencional prática de atos simulados, enseja a qualificação da multa de ofício.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE.

Sendo a tributação decorrente dos mesmos fatos, aplica-se à CSLL o quanto decidido em relação ao IRPJ.

Este paradigma também apreciou o caso de amortização de ágio gerado internamente dentro do mesmo grupo econômico. Concluiu o colegiado que o proferiu, que o ágio foi artificial, por ter sido criado internamente, por meio de operações consideradas simuladas de reorganizações societárias, engendradas com o objetivo de reduzir a tributação.

As decisões comparadas demonstram haver semelhança de fatos, mas conclusões dissonantes a respeito da qualificação da multa quando há amortização de ágio indedutível gerado dentro do mesmo grupo econômico.

O paradigma seguinte deduziu a seguinte ementa, na parte que importa à análise:

Acórdão nº 101-96.724

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 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 amortização do ágio foi considerada indedutível para efeito de apuração do lucro real, por ter a fiscalização 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. A multa de ofício foi qualificada em razão dos eventos sucessórios terem sido considerados simulados.

Este paradigma também guarda similitude fática com o recorrido. Com efeito, analisando a operação de reestruturação societária que gerou o ágio amortizado, o colegiado concluiu que houve simulação, em virtude da presença dos seguintes indícios: (i) interposição de empresa-veículo; (ii) operações estruturadas e em sequência; (iii) efemeridade da existência da empresa-veículo; (iv) curto espaço de tempo entre as operações e, (v) operações entre partes relacionadas.

Foi à vista da presença desses indícios que foi mantida a multa qualificada, como consignou a relatora:

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.

[...]

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.

A comparação entre o acórdão recorrido e este paradigma demonstra a divergência jurisprudencial suscitada.

Por conseguinte, restando caracterizada a divergência argüida, e com base no que dispõe o art. 67 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº. 343, de 09/06/2015, e alteração posterior, proponho seja **DADO SEGUIMENTO** ao **RECURSO ESPECIAL**.

O sujeito passivo apresentou contrarrazões, questionando a admissibilidade e o mérito do recurso.

Apenas para registro, observo que o sujeito passivo opôs embargos de declaração contra o acórdão 1301-002.670, sob a alegação de que o acórdão teria sido “*omisso em apreciar argumentos e provas sobre os quais deveria se pronunciar*”. Os embargos foram rejeitados por despacho, que assim interpretou a decisão embargada (grifos do original):

(...)

O contribuinte não pode esperar, tampouco exigir, que seja abordado no voto condutor do acórdão, cada uma das alegações articuladas nas defesas, mas sim que as questões e matérias em litígio sejam devidamente apreciadas, o que, no caso, foi feito.

Ademais, cabe ainda observar que, na apreciação da prova, a autoridade julgadora pode formar livremente sua convicção, fundamentada nos elementos produzidos nos autos, e amparada no princípio da persuasão racional (art. 29 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972).

A questão controversa, nos autos, acerca da qual a embargante alega existir omissão, diz respeito à possibilidade, ou não, de caracterizar o ágio apurado no caso concreto como “*ágio interno*”, e, nesta conformidade, considerar indedutíveis (ou não) as despesas decorrentes de sua amortização.

E esta questão foi analisada pelo acórdão embargado, com fundamentação clara, coerente, e suficiente para o alcance das conclusões nele expostas, conforme a seguir sucintamente se expõe.

Do quanto se depreende da leitura do inteiro teor dos embargos opostos, verifica-se que toda a sua manifestação nada mais é do que uma reiteração dos argumentos manejados no seu recurso voluntário.

De forma bastante sintética, pode-se dizer que os principais argumentos de defesa apresentados contra a autuação no recurso voluntário, conforme se colhe da leitura do inteiro teor da decisão embargada, podem ser assim resumidos: **(i)** existência de independência entre as partes; **(ii)** o fato de os eventos ocorridos com a SLT Participações S.A. serem anteriores à data em que as ações da embargante foram adquiridas pela SLT; **(iii)** existência de efetivo propósito negocial e substância econômica no caso concreto, com efetivo pagamento do ágio (consubstanciado na cessão, pela ING, das ações de sua propriedade emitidas pela embargante, em integralização do capital subscrito da SLT; **(iv)** existência de laudo com avaliação do ágio a valor justo.

Entretanto, em contraponto, a decisão embargada firmou os seguintes entendimentos (sinteticamente): (i) as partes eram dependentes entre si; (ii) o fato de os eventos ocorridos com a SLT Participações S.A. serem anteriores à data em que as ações da embargante foram adquiridas pela SLT não opera qualquer mutação da natureza do ágio (que continua sendo interno); (iii) o propósito da operação confunde-se com a própria geração do ágio, o qual não possui substância econômica no caso concreto, pois não gera riqueza nova; (iv) a existência de laudo, ainda que este indique, de forma

consistente, a expectativa de rentabilidade, não é suficiente, por si só, para demonstrar que o valor acertado tenha sido justo, pois não se encontravam presentes as condições de mercado necessárias à livre formação do preço.

(...)

O acórdão embargado não deixou de considerar nenhum fato ou circunstância reputada imprescindível à sua decisão, e a questão controversa, conforme visto, foi analisada pelo acórdão embargado, com fundamentação clara, coerente, e suficiente para o alcance das conclusões nele expostas.

São, portanto, manifestamente improcedentes os embargos opostos.

O sujeito passivo também apresentou recurso especial em relação às seguintes matérias: a) Nulidade - falta de apreciação da totalidade dos argumentos apresentados no recurso voluntário; b) Nulidade - alteração do critério jurídico e c) Juros sobre multa. Tal recurso teve porém o seguimento negado, decisão confirmada após agravo interposto pelo sujeito passivo.

É o relatório.

Voto

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

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 divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

Destaca-se que o alegado dissenso jurisprudencial se estabelece em relação à interpretação das normas, devendo, pois, a divergência, se dar em relação 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 de julgados, uma vez que a discrepância a ser configurada diz respeito à interpretação da mesma norma jurídica.

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 seja de tal forma semelhante que lhe possa (hipoteticamente) ser aplicada a mesma legislação. Assim, um exercício válido para verificar se se está diante de genuína divergência jurisprudencial é buscar saber, com base no raciocínio exposto no paradigma, o que aquele colegiado decidiria no caso dos autos e/ou se a aplicação, ao caso dos autos, do raciocínio exposto no paradigma seria capaz de levar à alteração da conclusão a que chegou o acórdão recorrido.

O sujeito passivo questiona a admissibilidade do recurso especial sustentando que nos paradigmas apresentados pela Fazenda Nacional “*foram apreciadas situações completamente diferentes*”. Vejamos então o racional de cada uma dessas decisões.

O voto condutor do acórdão recorrido entendeu não ser o caso de qualificação da multa por ausência da prova de dolo ou má-fé, considerando que, à época dos fatos, nem mesmo a jurisprudência do CARF era clara a respeito da indedutibilidade da amortização de “ágio interno”. Nesse aspecto, observa:

(...)

Se é verdade que nos dias atuais a controvérsia envolvendo a figura do ágio interno caminha para a pacificação, pelo menos no âmbito da CSRF; é também verdade que, no tempo dos fatos colhidos no lançamento, havia aberto dissenso doutrinário e jurisprudencial acerca da legitimidade e da validade do ágio resultante dessas operações de reestruturação societária, inclusive as que envolviam empresas do mesmo grupo econômico.

Decisões emanadas do CARF davam pela legitimidade do ágio interno. Ora, se essa figura, aos olhos de alguns conselheiros e de alguns juristas, parecia compatível com o direito, é impossível afirmar que agiu de má-fé o contribuinte que se comportou segundo esse entendimento, ainda que o tempo viesse a mostrar a falta de juridicidade dessa posição.

Por essas razões, não se afigura correto exacerbar a multa, supondo ter havido dolo e intuito de fraude, quando o assunto ainda suscitava discussão. O contribuinte, diante da controvérsia e da existência de dois caminhos, optou pelo que lhe parecia mais conveniente.

Em suma, a falta de clareza e a controvérsia doutrinária e jurisprudencial sobre a matéria, afastam a possibilidade de aplicação de multa qualificada. A presunção deve ser a de que o contribuinte agiu de boa-fé.

Quanto à segunda infração (exclusões não autorizadas por lei), o TVF não faz referência específica à ação dolosa da autuada, exceto àquele que se refere à própria utilização do ágio.

Portanto, a multa mais gravosa deve ser afastada, para dar lugar à aplicação da multa simples, calculada ao percentual de 75%.

A decisão se deu no contexto de um Termo de Verificação Fiscal que apontou como razões para a qualificação da multa (i) o fato de se tratar de ágio interno ou intragrupo, e (ii) a afirmação de que *“a SLT PARTICIPAÇÕES S/A foi adquirida pelo Grupo Sul America com o único propósito de servir de canal de passagem de um patrimônio, sem que tivesse efetivamente outra função dentro do contexto, com o intuito de economia tributária indevida reduzindo o pagamento de tributos, sem nenhuma fundamentação econômica”* (fls. 783-784).

Neste sentido, verifica-se que o voto condutor do acórdão recorrido, ao mesmo tempo em que considerou legítimo o ágio gerado intragrupo, considerou irrelevante o apontamento da acusação fiscal acerca de qualquer fragilidade quanto à participação da SLT.

Diante desse contexto, compreendo que um paradigma adequado para fazer frente a tal decisão precisa ter analisado a glosa de despesas de amortização de ágio (i) contemporânea ou anterior ao período dos autos (2005 e 2006); (ii) gerado dentro de um mesmo grupo econômico, e (iii) em que a acusação aponte a participação de empresa apontada como mero “canal de passagem”, ou “sem função dentro do contexto”. Essas foram as circunstâncias fáticas consideradas como relevantes na análise feita pela decisão recorrida.

O **paradigma 1202-00.753** analisou glosa de despesas com amortização de ágio gerado entre empresas de um mesmo grupo econômico, e relativas aos anos-calendário de 2005 a 2008. Quanto à glosa do ágio, o voto condutor entendeu que *“Por lhe faltar fundamentação econômica, a reestruturação entre empresas do mesmo grupo econômico, engendrada com o objetivo de reduzir a tributação, não pode ser oponível ao Fisco, como é o caso dos autos.”* Já quanto à qualificação a multa, o voto condutor a manteve por considerar presentes indícios de simulação, que enumera considerando as circunstâncias específicas do caso:

(...)

Do exame dos elementos dos autos, verifica-se uma gama de indícios a caracterizar as hipóteses de simulação previstas na lei, corroborando a conclusão do relator a quo, como se demonstrará a seguir:

(i) indícios de que os negócios aparentaram conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, nos termos do inciso I do § 1º do art. 167 do Código Civil:

- a JOFECRED prestou-se, na operação societária como um todo, como veículo da transferência das quotas da LIAISON para a CAIMI & LIAISON, pois sem essa participação, os sócios pessoas físicas anteriores deveriam, pagar IRPJ sobre o ganho de capital, tendo em vista o disposto no art. 3º, §§ 2º e 3º, da Lei nº 7.713, de 1988;

- As quotas da LIAISON foram transferidas pela JOFECRED para a CAIMI & LIAISON a título de integralização de capital, sem a incidência de IRPJ e CSLL em função da exceção prevista no art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002.

- Tempo de permanência das quotas sob a titularidade da JOFECRED é muito exíguo (dois dias).

(ii) indícios de que os documentos contenham declarações não verdadeiras, nos termos do inciso II do § 1º do art. 167 do Código Civil:

- a simples integralização de capital ou cessão de quotas, como alega a recorrente ter sido o objetivo das operações embargadas, não precisariam passar pela

transferência das quotas do capital social da LIAISON e da CAIMI DO BRASIL para, respectivamente, JOFECRED e CAIMI SA (Chile) em valores muito superiores aos que foram praticados quando da integralização do capital da CAIMI & LIAISON, sendo certo, ainda, que as operações ocorreram em momentos muito próximos, sem qualquer justificativa plausível, enquanto os demais sócios foram remunerados por valores muito inferiores.

(iii) indícios de que os instrumentos particulares foram antedatados, ou pós-datados, nos termos do inciso III do § 1º do art. 167 do Código Civil:

- informações oficiais, buscadas junto à Polícia Federal Brasileira e à Polícia de Investigaciones de Chile não acusam a presença do Sr. Renzo Caimi Solari nos dias 27/12/2004, 29/12/2004 e 30/7/2005, e a recorrente não logrou comprovar que esteve presente, como atestavam os instrumentos de integralização e cessão de quotas utilizados na reorganização societária.

- reabertura da contabilidade da JOFECRED, relativamente ao ano de 2004, com a finalidade de registrar aumento de capital de social através do qual foi adquirida a participação na LIAISON e o controvertido ágio verificado quando da constituição da CAIMI & LIAISON (fls. 407 a 415);

- pagamento relativo aos honorários dos profissionais que prepararam os laudos de avaliação que sustentam os ágios verificados quando da constituição da CAIMI & LIAISON efetuado quase um ano após a referida constituição.

Além de todos os indícios acima referidos, consta dos autos uma “Acta de intenciones” (fls. 715 a 718), ou pacto de intenções, firmado em 29 de abril de 2004, pela CAIMI SAC (Chile) e pela LIAISON, através do qual se verifica a intenção de se unirem em nova sociedade que seria dividida em partes iguais, o que poderia se dar através de uma fusão, de uma incorporação ou outra operação (fl. 717). Em sua defesa, alega a recorrente que esse documento continha previsão que se confirmou posteriormente.

Como bem observou o relator da decisão recorrida, o documento configura prova direta e cabal das conclusões acima expendidas, pois justamente caracteriza a clara intenção de união das empresas CAIMI SAC (Chile) e LIAISON.

No meu sentir, nenhum desses indícios foi peremptoriamente afastado pelas alegações da recorrente.

No caso concreto, dos elementos juntados aos autos se constata uma sequencia de negócios com aparência de regulares e visando certo efeito diverso do demonstrado. Nesse caso, o vício na causa do negócio complexo leva ao reconhecimento de simulação de todo o conjunto de atos e negócios parciais.

Assim, diante de todo o exposto e considerando que o CTN prevê a hipótese de lançamento de ofício nos casos em que comprovada a existência de atos ou negócios jurídicos simulados (art. 149, VII), deve ser mantida a exigência.

Multa qualificada – 150%

Diante de todo o exposto em relação à infração, resta evidenciado que os negócios jurídicos foram praticados de forma simulada, nos termos do § 1º do art. 167 do Código Civil.

Verificou-se que, a partir do engendramento de operações societárias complexas e simuladas, incluindo a participação de interposta pessoa (JOFECRED), pretendeu a recorrente, intencionalmente, subtrair-se à tributação, o que tornou tais operações ilegais, uma vez que o ordenamento jurídico brasileiro não permite a evasão tributária por meio de simulação.

(...)

Como se percebe, muito embora o voto condutor do acórdão 1202-00.753 tenha analisado a glosa de despesas com ágio gerado internamente a um grupo econômico e amortizadas em período parcialmente contemporâneo ao caso dos autos, a decisão se apoia em circunstâncias específicas daquele caso para considerar presentes indícios de simulação, sendo este um fundamento tanto para justificar a glosa das despesas quanto para basear a qualificação da multa, considerando inclusive que já no início do voto a então relatora observa que “*ao imputar a qualificação de simuladas às operações efetuadas em sequencia, a autoridade fiscal acaba por afastar a possibilidade de configuração de planejamento tributário lícito, consoante tem entendido a doutrina moderna. Nesse caso, a inoponibilidade das operações ao Fisco decorre de sua própria ilicitude.*”

No caso dos autos, como já se mencionou, o racional exposto pelo acórdão recorrido foi de que a mera circunstância de se tratar de ágio interno seria insuficiente para levar à qualificação da multa, tendo o voto silenciado quanto ao apontamento do auto de infração a respeito de eventual irregularidade na participação da SLT, do que se depreende que considerou tal circunstância, no mínimo, irrelevante. De qualquer forma, verifica-se que o acórdão recorrido estava diante de circunstâncias fáticas diversas das consideradas pelo 1202-00.753, não tendo sequer sido chamado a analisar indícios de simulação ou argumento do gênero.

Nesse sentido, temos que o paradigma 1202-00.753 analisou a qualificação da multa na presença de circunstâncias agravantes mais numerosas e específicas do que o caso dos autos, não sendo possível afirmar o que aquele colegiado decidiria se estivesse diante do caso ora em questão.

Por tal razão, compreendo que o acórdão 1202-00.753 não é apto a demonstrar divergência jurisprudencial, eis que ali, em síntese, se afirmou a qualificação da multa na presença de indícios de simulação, enquanto no caso dos autos as circunstâncias fáticas consideradas pelo voto condutor do acórdão recorrido não se assemelham àquelas examinadas em tal decisão.

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 sequência 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, fonnalmente 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.

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”.

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, compreendo que a Recorrente **logrou êxito** em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, com relação à multa qualificada, especificamente diante do paradigma 101-96.724.

Ante o exposto, conheço do recurso especial.

Mérito

A questão meritória a ser analisada consiste em definir se a multa pode ser qualificada diante da manutenção da glosa de despesas com amortização de ágio gerado em operação realizada entre empresas integrantes de um mesmo grupo econômico, e cujo registro foi viabilizado mediante participação de empresa apontada pela fiscalização como tendo “*único propósito de servir de canal de passagem de um patrimônio, sem que tivesse efetivamente outra função dentro do contexto, com o intuito de economia tributária indevida reduzindo o pagamento de tributos, sem nenhuma fundamentação econômica*”.

São essas, objetivamente, as circunstâncias apontadas pelo Termo de Verificação Fiscal (TVF) para a exasperação da multa de ofício. Veja-se neste sentido trechos do TVF relativo à aplicação da multa qualificada, fls. 781 e 783-784:

j) Qualificação da Multa de Ofício

Os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64 dispõem do seguinte modo:

“ Art. 71 Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.”

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

“ Art. 73 Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no artigo 71 e 72. ”

(...)

O procedimento adotado pela fiscalizada está compreendido na hipótese prevista na norma acima. Não cabe à companhia invocar desconhecimento ou prática de erro escusável: nem quando foi criado o ágio, nem quando ele começou ser amortizado, nem em qualquer outro momento anterior ou posterior, o ágio interno foi aceito pela Contabilidade, pela CVM ou pelas regras tributárias. Vale lembrar que o custo histórico como base de valor já há muito está consagrado pela Contabilidade e, por extensão, pela legislação do imposto de renda, que apura o lucro real com observância dos preceitos das leis comerciais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 69, §19).

A fiscalizada estava perfeitamente consciente da falta de propósito negocial do ágio gerado internamente, registrado apesar da ausência de custo.

Admitir que a amortização do ágio interno pode reduzir as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL - a despeito de não ser aceita nem contábil nem societariamente - é aceitar um ônus pago por toda a sociedade brasileira em favor de sócios que se beneficiam tributariamente de uma transação sem propósito negocial.

A artificialidade do ágio interno revela-se particularmente manifesta quando se verifica que, por meio de um "ativo" cujo custo foi nulo e originado de uma transação sem propósito negocial, é possível obter-se um subsídio tributário advindo de sua "amortização".

Admitir a amortização tributária do ágio interno seria acolher uma forma de gerar riqueza por meio de um investimento nulo, um investimento, portanto, que propiciaria um retorno infinito; seria admitir, ainda, que - por meio de uma transação sem propósito negocial e realizada intragrupo - um subsídio tributário fosse pago por todos aos sócios da empresa.

Destaca-se que a empresa SLT PARTICIPAÇÕES S/A foi adquirida pelo grupo Sul América com o único propósito de servir de canal de passagem de um patrimônio, sem que tivesse efetivamente outra função dentro do contexto, com o intuito de economia tributária indevida reduzindo o pagamento de tributos, sem nenhuma fundamentação econômica.

Pelo exposto, fica patente a caracterização do intuito fraudulento, justificando-se plenamente a aplicação da multa qualificada.

Como já se mencionou, o acórdão recorrido considerou que não era o caso de se considerar ter havido dolo do sujeito passivo, considerando que, na época dos fatos, operações dessa natureza eram inclusive validadas pela doutrina e pela jurisprudência deste CARF. Diante disso, afirmou não ser possível considerar a má-fé do sujeito passivo nas operações em debate.

Compreendo que a racional deve ser mantido, com o complemento dos argumentos que passo a expor.

É que, de fato, 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.

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, como se verá adiante, 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).

No caso, o sujeito passivo realizou uma operação de compra de venda de participação societária perante pessoa jurídica do mesmo grupo e, supostamente, “*cujo único propósito seria servir de canal de passagem*”, como acusa a fiscalização. Considerou que tal operação seria apta a lhe gerar o registro de um ágio amortizável para fins fiscais após a incorporação entre tais empresas.

A autoridade fiscal entendeu de forma diferente, isto é, entendeu que a operação tal como realizada foi ilegítima e não poderia ter como consequência tributária a geração de um ágio amortizável, o que a levou a lavrar auto de infração para desconsiderar os respectivos efeitos tributários.

A glosa das despesas foi mantida pelo CARF e não está mais em discussão, ou seja, pelo menos na esfera administrativa, a decisão final é de que o ágio gerado em tal operação de fato não poderia ser amortizado da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Mesmo diante da autuação fiscal -- que requalificou os atos para fins tributários, exclusivamente --, as operações permaneceram produzindo todos os seus efeitos nos demais âmbitos, a dizer, societário, cível, etc., não havendo qualquer questionamento quanto à sua licitude perante tais esferas. Não foram anulados quaisquer atos praticados, mas apenas houve a sua requalificação para fins fiscais, de modo que as despesas que o sujeito passivo julgou que seriam dedutíveis não o serão.

De fato, a autoridade fiscal não anula, e nem poderia¹, o ato jurídico como um todo. É só perceber que nenhum auto de infração que pretenda dizer que suposta compra e venda não ocorreu implica que o comprador deva devolver o bem ao vendedor, ou que de alguma forma a reorganização societária deva ser desfeita porque nula. Isso porque o que a autoridade fiscal faz, dentro de sua esfera de competência, é *requalificar* o ato para fins tributários, isto é, conferir a ele outro efeito tributário, anulando aquele resultado fiscal que o contribuinte pretendeu obter mas que se revelou, nas circunstâncias do caso, contrário ao ordenamento jurídico.

¹ Código Civil - Lei 10.406/2002

"Art. 168. As nulidades dos artigos antecedentes podem ser alegadas por qualquer interessado, ou pelo Ministério Público, quando lhe couber intervir.

Parágrafo único. As nulidades devem ser pronunciadas pelo juiz, quando conhecer do negócio jurídico ou dos seus efeitos e as encontrar provadas, não lhe sendo permitido supri-las, ainda que a requerimento das partes."

De se notar que, no caso dos autos, a acusação fiscal não baseou (expressamente) a qualificação da multa na prática ou mesmo em indícios de “simulação” – pelo menos tal termo não é mencionado no TVF.

Nesse ponto, de se destacar que a autoridade fiscal considerou “intuito fraudulento” capaz de levar à qualificação da multa a geração de “ágio interno” mediante a participação da SLT, *holding* do grupo adquirida “*com o único propósito de servir de canal de passagem de um patrimônio*”. Foram essas as circunstâncias reputadas como caracterizadoras de “sonegação e fraude”, sem que a autoridade autuante sequer dissesse qual hipótese legal estaria preenchida, se artigo 71 ou 72 da Lei 4.502/1964, isto é, se sonegação ou fraude.

Aí está a **primeira fragilidade** da aplicação da multa qualificada no caso dos autos. De fato, se a fiscalização acusa o sujeito passivo da prática de ato doloso que tem como consequência a exasperação da multa, o mínimo que ela deve fazer é qualificar tal ato juridicamente dentre as específicas hipóteses autorizadoras da aplicação da penalidade qualificada: sonegação, fraude ou conluio. Não foi o que ocorreu no caso, eis que a autoridade fiscal se limitou a discorrer genericamente acerca das hipóteses de sonegação e fraude, sem nem mesmo dizer qual delas seria a aplicável diante das circunstâncias então verificadas.

Sob este argumento, esta 1ª Turma da CSRF já considerou inaplicável a qualificação da multa, como demonstra o acórdão 9101-002.189, de 20 de janeiro de 2016, que recebeu a seguinte ementa (grifamos):

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2001, 2002

MULTA QUALIFICADA.

Para que se possa preencher a definição do evidente intuito de fraude que autoriza a qualificação da multa, nos termos do artigo 44, II, da Lei 9.430/1996, é imprescindível identificar a conduta praticada: se sonegação, fraude ou conluio -- respectivamente, arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964. A mera imputação de simulação não é suficiente para a aplicação da multa de 150%, sendo necessário comprovar o dolo, em seus aspectos subjetivo (intenção) e objetivo (prática de um ilícito).

De fato, sobre as multas tributárias, sabe-se que, ordinariamente² a legislação prevê 3 escalonamentos para tais penalidades. Em caso de simples mora, a multa é graduada conforme o atraso e está limitada ao percentual de 20% (art. 61 da Lei 9.430/1996). Caso verificada, por meio de lançamento de ofício (auto de infração), falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata, a multa será, em regra, aplicada no percentual de 75%, independentemente da intenção do agente (art. 136 do CTN e art. 44, I, da Lei 9.430/1996). Se, para além de tal situação, for(em) verificado(s) sonegação, fraude ou conluio, aí sim a multa é então duplicada e atinge o percentual de 150% (art. 44, I e §1º, da Lei 9.430/1996, c/c artigos 71 a 73 da Lei 4.502/1974).

² Há outras multas por situações específicas tais como a multa isolada em caso de falta de recolhimento de antecipações mensais (art. 44, II, Lei 9.430/1996), multa agravada pelo não atendimento à fiscalização (art. 44, par. 2º da Lei 9.430/1996) e multas por desatendimento a obrigações acessórias.

Em resumo, as infrações fiscais verificadas por meio de auto de infração já são penalizadas com o acréscimo de 75% do valor devido (no lugar da multa de mora de 20%), sendo a sua duplicação (a qualificação) situação excepcional autorizada apenas se apontadas e provadas as situações específicas previstas na legislação.

Para além da deficiência na acusação, a **segunda fragilidade** da presente autuação é a ausência de caracterização do dolo do sujeito passivo.

Pode-se afirmar que é pacífico neste CARF que a aplicação da multa qualificada depende da caracterização do dolo. Não obstante, o consenso acaba por aí, na medida em que diferentes situações trazem percepções diversas nos julgadores a respeito da caracterização ou não do intuito doloso do sujeito passivo.

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.**

No caso, como visto, a qualificação da multa já não subsiste ante a ausência de imputação específica, por parte da autoridade autuante, de uma das hipóteses da Lei 4.502/1964.

Não obstante, também não se verifica o dolo do sujeito passivo, eis que **a situação dos autos se limitou a uma divergência na qualificação dos atos para fins tributários**, qual seja: enquanto o sujeito passivo compreendeu que a operação, tal como realizada, poderia lhe gerar ágio amortizável para fins tributários, a autoridade autuante entendeu de forma oposta, o que levou à requalificação dos atos para fins fiscais. Nenhum dos atos, conjunta ou individualmente, foi considerado fraudulento ou inexistente, mas apenas os *efeitos tributários* pretendidos foram desconsiderados (requalificação para fins tributários).

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. 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*)

Assim, também pela ausência de imputação específica de um ato ilícito que tenha sido praticado, a multa qualificada em questão não subsiste.

Finalmente, observo que a análise de precedentes dessa 1ª Turma da CSRF quanto à aplicação de multa qualificada em casos de ágio interno envolvendo a participação de empresa que a fiscalização considera ter existido apenas “no papel”, “sem propósito negocial” e alegações do gênero, revela que o simples fato de se tratar de ágio gerado internamente não é suficiente para a aplicação da multa de 150%.

Recentemente, esta 1ª Turma da CSRF julgou (por maioria) que não caberia a aplicação da multa qualificada em caso de ágio interno com criação da chamada “empresa veículo”, tendo o i. Relator assim exposto os seus pressupostos:

Acórdão 9101-005.761, de 8 de setembro de 2021

MULTA DE OFÍCIO. INOCORRÊNCIA DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO. ABUSO DE DIREITO. FRAUDE À LEI. INSTITUTOS CIVIS. IMPOSSIBILIDADE DE QUALIFICAÇÃO DA MULTA.

Não havendo comprovação da ocorrência de sonegação, fraude ou conluio, não se sustenta a qualificação da penalidade. Tanto o abuso de direito quanto a fraude à lei são institutos previstos na lei civil, com características próprias, mas não foram eleitos pelo legislador tributário como razão para qualificação da penalidade. Tratando-se de planejamento tributário, ainda que abusivo, não resta caracterizado o dolo apto a ensejar a qualificação da penalidade, mormente quando não há ocultação da prática e da intenção final dos negócios levados a efeito.

Trecho do voto, do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto:

(...)

Não vejo razões para alterar meu posicionamento: nos casos em que não há questionamento sobre a existência do ágio e em que a autuação baseia-se em ausência de propósito negocial na operação levada a efeito pelo contribuinte com a utilização de “empresa veículo” a fim de viabilizar a amortização do ágio, salvo em hipóteses em que presentes situações singulares, creio não restar caracterizado o dolo a fim de que a penalidade possa ser qualificada.

(...)

Em tal caso, verifica-se que os principais critérios colocados pelo Relator foram, além do fato de a acusação fiscal ter se baseado exclusivamente na interposição da empresa veículo na operação, a inexistência de questionamento a respeito do surgimento/ “criação” do ágio (isto é, naquele caso “algum” ágio existiria mesmo sem a “empresa veículo”, tendo tal pessoa jurídica sido interposta na operação apenas para viabilizar incorporação, e assim o início da amortização fiscal do ágio).

No caso dos autos, por sua vez, tratou-se de participação societária que originalmente era detida por empresa não ligada, mas no exterior (ING Insurance International

B.V.), a qual primeiramente integralizou tais ações em uma *holding* no Brasil (a SLT) e depois transferiu a participação na SLT à empresa brasileira do grupo da ora autuada. Empresas estrangeiras não apuram ágio passível de amortização frente a tributos devidos no Brasil.

Continuando na análise dos precedentes desta 1ª Turma da CSRF, verifica-se que, por outro lado, nos casos em que a própria operação dá ensejo não apenas ao início de dedutibilidade do ágio, mas à própria “criação artificial” deste, esta 1ª Turma da CSRF já decidiu (por voto de qualidade, é verdade) manter a qualificação da multa, podendo-se citar como exemplo o acórdão 9101-004.761, de 4 de fevereiro de 2020 (grifamos):

(...)

O acórdão recorrido, assim, deve ser reformado para que prevaleça o voto vencido do relator, ex-Conselheiro Flávio Franco Corrêa, nos seguintes termos:

(...)

Inarredável a conclusão de que tais instrumentos societários, com as mesmas datas, ou com a diferença de um dia, revelam o artificialismo do ágio, uma vez constatada a ausência de propósito negocial, como efetivamente se constata, considerando que as operações que envolveram Meadwestvaco do Brasil e Rigesa, na suposta incorporação, ocorreram dentro de um grupo econômico e que, ao final, não houve qualquer alteração na propriedade da Rigesa, já que esta voltou a pertencer, depois da incorporação, às mesmas sociedades que detinham, antes da incorporação, a quase totalidade de suas quotas de capital. Com isso, mostra-se irretorquível que a finalidade do ágio foi estritamente tributária: reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL a serem pagos.

(...)

Neste ponto, peço vênica para (novamente) divergir do julgado acima transcrito, eis que, no meu entendimento, o fato de o ágio ter sido “criado artificialmente” é motivo para a glosa, exclusivamente (com o conseqüente lançamento dos tributos), mas não para a qualificação da multa.

A efetivação de reorganizações societárias que as autoridades fiscais interpretem como não hábeis a gerar os efeitos fiscais pretendidos pelo sujeito passivo é causa para a requalificação dos atos para fins tributários, mas a qualificação da multa, como já se abordou, depende da identificação da prática de atos indicados na legislação como ilícitos, já que apenas aí é possível se falar em dolo, conceito imprescindível para a exasperação da penalidade.

As hipóteses de requalificação dos atos para fins fiscais sem a prática de ilícitos (assim indicados pela legislação) não podem ser penalizadas com multa qualificada.

Como afirmei em voto no acórdão 9101-002.189, de 20 de janeiro de 2016, para que se possa falar em dolo, para além da intenção (elemento subjetivo), **é necessário que o que se pretende seja ilícito** (elemento objetivo), ou seja, é preciso que tal intenção seja direcionada à prática de ato ou omissão contrários ao direito. E, para que se possa cogitar a qualificação da multa (de 75% para 150%), imprescindível que a autoridade fiscal identifique e comprove a exata conduta do sujeito passivo definida como ilícito que sustente tal exasperação.

Em conclusão, temos que, no caso, a qualificação da multa não subsiste, seja por deficiência na própria acusação fiscal (eis que a autoridade autuante sequer disse qual hipótese

legal estaria preenchida, se artigo 71 ou 72 da Lei 4.502/1964, isto é, se sonegação ou fraude), seja porque o auto de infração não identificou um ato ilícito, não sendo portanto possível, nem mesmo diante de uma interpretação dos fatos descritos no Termo de Verificação Fiscal, concluir pela existência de dolo do sujeito passivo. Assim, o que houve foi tão somente uma divergência quanto a efeitos tributários das operações societárias realizadas.

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer do recurso especial e, no mérito, nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Na reunião de julgamento de fevereiro/2022 este Colegiado analisou, também, outra operação de ágio envolvendo o mesmo grupo empresarial. Tratava-se do processo administrativo nº 16682.720589/2011-35, de interesse de Sul América Companhia NACIONAL DE SEGUROS, ao passo que aqui o litígio se estabeleceu em face de Sul América Companhia de SEGURO SAÚDE.

Naqueles autos, esta Conselheira redigiu o voto vencedor do Acórdão nº 9101-005.987, que conheceu do recurso especial da PGFN acerca da qualificação da penalidade exonerada pelo Colegiado *a quo*. O I. Relator Alexandre Evaristo Pinto negou conhecimento ao recurso especial em face das referências à amortização de *ágio gerado intragrupo*, ao passo que os paradigmas tratavam de qualificação da penalidade em razão da amortização de ágio transferido artificialmente mediante utilização de empresa veículo.

No caso referido, ING Insurance International ("ING") subscreveu capital na empresa SATMA Sul América Participações S.A. ("SATMA") e apurou ágio, seguindo-se a transferência do investimento para STA Participações S/A ("STA"), verificando-se posterior

incorporação entre “STA”, “SATMA” e terceira pessoa jurídica do grupo. Daí a indicação fiscal de que este segundo ágio, escriturado por ocasião da transferência do investimento para “STA”, seria intragrupo, nos seguintes termos:

A fiscalização destaca que, a empresa STA PARTICIPAÇÕES S/A foi adquirida pelo grupo Sul América com o único propósito de servir de canal de passagem de um patrimônio, sem que tivesse efetivamente outra função dentro do contexto, com o intuito de economia tributária indevida reduzindo o pagamento de tributos, sem nenhuma fundamentação econômica.

Como se vê, nessa reorganização societária, a " STA" figura como interposta pessoa, servindo de "empresa passagem" para a autuada com propósito de geração do ágio para o subsequente aproveitamento e como resultado reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por ocasião da amortização do referido ágio.

Diante de tais circunstâncias, ausente ressalva ao ágio formado na subscrição de “ING” em “SATMA”, e centrados os questionamentos no ágio que surge em “STA” por transferência de “SATMA”, o voto vencedor proferido no Acórdão nº 9101-005.987, afirma a demonstração do dissídio jurisprudencial em face dos paradigmas nº 1101-000.899 (Publicar) e 1103-000.960 (Tempo), nos quais se considerou que a exigência de crédito tributário decorrente da interposição de empresa-veículo sem propósito negocial, com vistas apenas a constituir a incorporação demandada para amortização fiscal do ágio, sujeitar-se-ia à multa qualificada.

Já nestes autos, a operação questionada é relatada a partir do ingresso de “ING” com 99% do capital de uma pessoa jurídica que passaria a ser denominada SLT Participações S/A (“SLT”), que em seguida recebe aumento de capital por “ING” em R\$ 482.500.000,00, mediante transferência das ações da Contribuinte, que assim passam a estar registradas com ágio de R\$ 187.631.264,66, cuja amortização fiscal se verifica depois que a Contribuinte incorpora “SLT”. Não há alegação de operação anterior na qual “ING” tenha pago ágio na aquisição de participação societária na Contribuinte, à semelhança do que admitido no caso anterior, em relação a “SATMA”. Aqui a alegação de pagamento do ágio se dá em razão da *transferência à SLT Participações S.A das ações da recorrente*, e a justificativa para esta operação é de que *a ING desejava que seu investimento minoritário na RECORRENTE pertencesse a pessoa jurídica brasileira, foi necessário transferi-lo em aumento de capital de uma pessoa jurídica e, no caso aquele investidor estrangeiro escolheu a SLT, avaliando-o previamente por três peritos ou por empresa especializada*. Daí a conclusão de que “ING” era o titular do investimento na Contribuinte, reavaliado no aporte feito em “SLT”, com a formação interna do diferencial amortizado pela Contribuinte depois da incorporação de “SLT”.

Isto é o que afirmado no voto condutor do acórdão recorrido:

Não há dúvida de que o ágio teve origem na cessão de 49% das ações da recorrente, em integralização do aumento de capital da SLT Participações S.A. pela ING Insurance International B.V., que detinha 99% do capital da investida. Era total o controle de uma parte sobre a outra. Repita-se, o ágio teve origem em negócio realizado entre a ING e a SLT, partes ligadas, pois a primeira detinha 99% do capital da outra.

Aqui se deu a concretização do ágio interno. Sua posterior transferência para a recorrente, mercê da incorporação da SLT Participações S.A., não opera qualquer mutação da natureza do ágio. Independentemente de quantas sejam as transferências do ágio de uma empresa para outra, ele há de carregar sua característica original de ágio interno, e consequentemente a indedutibilidade para o IRPJ e para a CSLL.

No mais, como a I. Relatora bem observa, houve embargos de declaração apontando omissão quanto a este ponto específico, mas foram eles rejeitados em exame de admissibilidade porque o Colegiado *a quo* claramente se manifestara em favor da natureza interna ao grupo econômico acerca do ágio amortizado.

E, sob esta premissa fática, o Colegiado *a quo* concluiu que as controvérsias a respeito da matéria impediriam a qualificação da penalidade:

Se é verdade que nos dias atuais a controvérsia envolvendo a figura do ágio interno caminha para a pacificação, pelo menos no âmbito da CSRF; é também verdade que, no tempo dos fatos colhidos no lançamento, havia aberto dissenso doutrinário e jurisprudencial acerca da legitimidade e da validade do ágio resultante dessas operações de reestruturação societária, inclusive as que envolviam empresas do mesmo grupo econômico.

Decisões emanadas do CARF davam pela legitimidade do ágio interno. Ora, se essa figura, aos olhos de alguns conselheiros e de alguns juristas, parecia compatível com o direito, é impossível afirmar que agiu de má-fé o contribuinte que se comportou segundo esse entendimento, ainda que o tempo viesse a mostrar a falta de juridicidade dessa posição.

Por essas razões, não se afigura correto exacerbar a multa, supondo ter havido dolo e intuito de fraude, quando o assunto ainda suscitava discussão. O contribuinte, diante da controvérsia e da existência de dois caminhos, optou pelo que lhe parecia mais conveniente.

Em suma, a falta de clareza e a controvérsia doutrinária e jurisprudencial sobre a matéria, afastam a possibilidade de aplicação de multa qualificada. A presunção deve ser a de que o contribuinte agiu de boa-fé.

Assim delineado o contexto no qual foi proferido o acórdão recorrido, esta Conselheira concorda com a I. Relatora quanto à impossibilidade de formação do dissídio jurisprudencial em face do paradigma nº 1202-00.753. Referido julgado, de fato, tem em conta circunstâncias específicas do caso concreto, e embora também trate de formação de ágio internamente ao grupo empresarial, teve em conta, especialmente, a artificialidade dos valores atribuídos aos investimentos unificados na fusão, usada como sucedâneo de uma incorporação para, na equivalência dos patrimônios reunidos, ser formado um ágio decorrente de uma avaliação irreal. A síntese inicial do voto condutor do paradigma assim indica:

Como relatado, a autoridade fiscal, diante dos elementos colhidos durante o procedimento de fiscalização, concluiu que a vontade real das empresas CAIMI BRASIL e LIAISON sempre foi a fusão das duas empresas, o que poderia ter sido efetivado através de um único evento societário, mas que, ao invés disso, por vislumbrar a possibilidade de “gerar” internamente ágio e, posteriormente, utilizar a amortização deste “ágio” para reduzir o seu resultado fiscal (Lucro Real e base de cálculo da CSLL), a forma jurídica utilizada foi outra, criando-se diversos eventos societários distintos.

Analisando diversas operações societárias sequenciais, concluiu a fiscalização que o ágio de 700% formado na criação da Recorrente, cujo capital foi subscrito pela CAIMI CHILE e JOFECRED e integralizado mediante transferência das ações da CAIMI BRASIL e LIAISON, de propriedade das subscritoras, respectivamente, não estava devidamente fundamentado em rentabilidade futura, não podendo sua amortização ser utilizada pela Recorrente, que incorporou as duas empresas, para reduzir as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL devidas no período.

Veja-se, ainda, que depois da oposição à formação interna do ágio em razão de seus contornos gerais refutados pela doutrina e pela jurisprudência, o voto condutor do paradigma destaca os contornos da acusação de simulação naqueles autos:

Ademais, consoante a acusação fiscal, a situação verificada nos autos foi enquadrada como negócio jurídico simulado, nos termos do art. 167 da Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), que dispõe:

[...]

Do exame dos elementos dos autos, verifica-se uma gama de indícios a caracterizar as hipóteses de simulação previstas na lei, corroborando a conclusão do relator a quo, como se demonstrará a seguir:

(i) indícios de que os negócios aparentaram conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, nos termos do inciso I do § 1º do art. 167 do Código Civil:

- a JOFECRED prestou-se, na operação societária como um todo, como veículo da transferência das quotas da LIAISON para a CAIMI & LIAISON, pois sem essa participação, os sócios pessoas físicas anteriores deveriam pagar IRPJ sobre o ganho de capital, tendo em vista o disposto no art. 3º, §§ 2º e 3º, da Lei nº 7.713, de 1988;

- As quotas da LIAISON foram transferidas pela JOFECRED para a CAIMI & LIAISON a título de integralização de capital, sem a incidência de IRPJ e CSLL em função da exceção prevista no art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002.

- Tempo de permanência das quotas sob a titularidade da JOFECRED é muito exíguo (dois dias).

(ii) indícios de que os documentos contenham declarações não verdadeiras, nos termos do inciso II do § 1º do art. 167 do Código Civil:

- a simples integralização de capital ou cessão de quotas, como alega a recorrente ter sido o objetivo das operações embargadas, não precisariam passar pela transferência das quotas do capital social da LIAISON e da CAIMI DO BRASIL para, respectivamente, JOFECRED e CAIMI SA (Chile) em valores muito superiores aos que foram praticados quando da integralização do capital da CAIMI & LIAISON, sendo certo, ainda, que as operações ocorreram em momentos muito próximos, sem qualquer justificativa plausível, enquanto os demais sócios foram remunerados por valores muito inferiores.

(iii) indícios de que os instrumentos particulares foram antedatados, ou pós-datados, nos termos do inciso III do § 1º do art. 167 do Código Civil:

- informações oficiais, buscadas junto à Polícia Federal Brasileira e à Polícia de Investigações de Chile não acusam a presença do Sr. Renzo Caimi Solari nos dias 27/12/2004, 29/12/2004 e 30/7/2005, e a recorrente não logrou comprovar que esteve presente, como atestavam os instrumentos de integralização e cessão de quotas utilizados na reorganização societária.

- reabertura da contabilidade da JOFECRED, relativamente ao ano de 2004, com a finalidade de registrar aumento de capital de social através do qual foi adquirida a participação na LIAISON e o controvertido ágio verificado quando da constituição da CAIMI & LIAISON (fls. 407 a 415);

- pagamento relativo aos honorários dos profissionais que prepararam os laudos de avaliação que sustentam os ágios verificados quando da constituição da CAIMI & LIAISON efetuado quase um ano após a referida constituição.

Além de todos os indícios acima referidos, consta dos autos uma “Acta de intenciones” (fls. 715 a 718), ou pacto de intenções, firmado em 29 de abril de 2004, pela CAIMI SAC (Chile) e pela LIAISON, através do qual se verifica a intenção de se unirem em nova sociedade que seria dividida em partes iguais, o que poderia se dar através de uma fusão, de uma incorporação ou outra operação (fl. 717). Em sua defesa, alega a recorrente que esse documento continha previsão que se confirmou posteriormente.

Como bem observou o relator da decisão recorrida, o documento configura prova direta e cabal das conclusões acima expendidas, pois justamente caracteriza a clara intenção de união das empresas CAIMI SAC (Chile) e LIAISON.

Como se vê, várias evidências próprias da operação ali realizada foram invocadas como indícios de simulação, os quais, por não terem sido *peremptoriamente afastados pelas alegações da recorrente*, ensejaram a manutenção da multa qualificada.

Já nestes autos, o gravame afastado foi motivado pela natureza dos valores amortizados, rechaçada no âmbito contábil e fiscal. Em essência, a fraude estaria presente ao se promover a amortização de ágio na ausência de qualquer custo, com a utilização de “SLT” como empresa de passagem. Não há apontamento específico acerca das declarações de vontade do grupo empresarial que possam assemelhar o presente caso ao analisado no paradigma nº 1202-00.753.

O paradigma nº 101-96.724, por sua vez, analisa operação que ensejou a amortização de ágio interno, e as suas características gerais foram suficientes para a conclusão *que nunca houve a intenção real de constituir uma empresa, mas sim criar uma sociedade efêmera, de passagem, que possibilitasse um registro de ágio a ser amortizado por empresa do grupo*. A evidência de que tal conduta representaria simulação estava tão presente para o outro Colegiado do CARF, assim a ensejar a qualificação da penalidade, que esta afirmação foi consignada, apenas, na ementa do julgado.

Concorda-se, portanto, com a I. Relatora que este segundo paradigma caracteriza divergência jurisprudencial em face do recorrido, vez que também diante de *ágio intragrupo mediante a utilização de empresa existente apenas “no papel”*, lá a qualificação da penalidade foi mantida sem maiores digressões quanto a eventuais dúvidas acerca da legitimidade deste proceder. E isto também porque havia questionamento quanto à qualificação da penalidade, mas apenas por não se caracterizar simulação. Este é o relato do recurso voluntário lá examinado:

Quanto à glosa da amortização do ágio, ao longo de 42 páginas desenvolve arrazoado com o escopo de comprovar não ter ocorrido quer simulação, de ser inaplicável a multa de 150%, e da impossibilidade da lavratura de auto de infração em relação a fatos já fiscalizados e expressamente considerados válidos pela Secretaria da Receita Federal.

Registre-se que esta Conselheira rejeitou estes mesmos paradigmas para caracterização do dissídio jurisprudencial acerca, também, de imposição de multa qualificada em glosa de amortização de ágio no Acórdão nº 9101-004.331, mas isto também tendo em conta as circunstâncias diferenciadas do segundo ágio formado internamente ao grupo empresarial lá referido. Em sua declaração de voto vencido explicitou que:

Os paradigmas indicados pela PGFN, por sua vez, tratam de operações diretas de ágio interno, o primeiro (Acórdão nº 1202-00.753) mediante aumentos de capital injustificados, interpostos em operação que objetivava apenas a fusão das empresas participantes, a evidenciar simulação, e o segundo (Acórdão nº 101-96.724) mediante

aumento de capital injustificado por seus controladores em empresa veículo extinta na sequência mediante incorporação pela empresa interessada na amortização do ágio.

Para além disso, ao justificar a manutenção da multa qualificada no paradigma nº 1202-00.753, o voto condutor concluiu pela caracterização de fraude depois de constatar, no exame da operação, simulação evidenciada nos seguintes termos:

[...]

No presente caso, a acusação fiscal não afirmou diretamente a ocorrência de simulação. Asseverou-se que o *"passeio"* feito pelas ações da AmBev detidas pela IIBV é igualmente desprovido de propósito negocial e representa uma operação eivada de dolo, praticada com o intuito de reduzir ilicitamente o montante dos tributos devidos, produzindo-se documentos para legitimar um mero *"passeio"* de ações da AmBev, camuflados entre outros tantos atos societários e assim alcançar a amortização de ágios recente e artificialmente reconhecidos. Mencionou-se descasamento entre a formalização e a verdadeira intenção na integralização realizada pela IIBV na holding brasileira, e que a circularização das ações demonstra que as várias operações engenhadas tiveram a finalidade de criar artificialmente um intangível cuja amortização reduziria as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Neste contexto, concluiu-se, ao final, que:

[...]

Por certo o fato de a Fiscalização deixar classificar a operação expressamente como simulada não impediria que o dissídio jurisprudencial se estabelecesse em face de circunstâncias fáticas semelhantes. Aqui, porém, as circunstâncias fáticas dos acórdãos comparados são dessemelhantes e não se pretende definir se a simulação é vício que autoriza a qualificação da penalidade. Admitido o recurso especial, o cabimento da penalidade demandará avaliar se as operações se prestaram a criar artificialmente o ágio amortizado, eventualmente identificando simulação que permita tal conclusão. Sob esta ótica, não identifico nos acórdãos comparados a necessária similitude para evidenciar dissídio jurisprudencial a ser solucionado por este Colegiado.

Quanto ao segundo paradigma (Acórdão nº 101-96.724), embora traga em sua ementa que *a simulação justifica a aplicação da multa qualificada*, seu voto condutor não faz qualquer menção aos fundamentos desta conclusão. A Conselheira Relatora discorre sobre a distinção entre evasão e elisão fiscal, sobre os aspectos a serem analisados para identificação de um planejamento tributário oponível ao Fisco, e prendeu-se à análise das operações para negar a possibilidade de amortização de ágio resultante de *artificial estruturação para possibilitar* seu aparecimento, exigindo que os atos fossem *reais, e não simulados*, e então adentrando à caracterização de simulação por *existência de motivo para a simulação e a falta de execução material do contrato*, para assim concluir:

[...]

Infere-se, daí, que sob a premissa de a simulação autorizar a qualificação da penalidade, o voto condutor do paradigma prende-se a demonstrar a existência de simulação na operação analisada. Logo, também aqui, a divergência jurisprudencial acerca do cabimento da multa qualificada não resta demonstrada se as operações analisadas nos acórdãos comparados não são semelhantes.

Em suma, no acórdão recorrido as circunstâncias específicas das operações que geraram o segundo ágio foram relevantes para distinguir o presente caso das demais operações de ágio interno. Sob esta ótica, não é possível afirmar a semelhança deste caso com os demais tratados nos paradigmas, de tratam de operações típicas de ágio interno, o primeiro deles, inclusive, agravada com indícios convergentes de simulação dos negócios jurídicos promovidos.

Estas as razões, portanto, para NÃO CONHECER do recurso especial.

Aqui, porém, a formação do ágio amortizado reúne os mesmos contornos da operação analisada no paradigma nº 101-96.724, e as características desta operação de um lado foi suficiente para afastar a qualificação da penalidade no recorrido, ao passo que ensejou, sem maiores digressões, a manutenção da multa qualificada no paradigma.

O presente voto, portanto, acompanha a I. Relatora para CONHECER do recurso especial da PGFN.

No mérito, tem-se no presente caso operação na qual a controladora estrangeira aporta a participação societária por ela detida na Contribuinte em uma pessoa jurídica (posteriormente denominada “SLT”) adquirida apenas para esta operação, constituída em 08/05/2001 e estacionada com seu capital social de R\$ 100,00 até a alteração de seu quadro social e a criação de outras 2.201 quotas em 10/04/2002, para que o capital de R\$ 2.301,00 fosse aumentado em R\$ 482.500.000,00 em 06/05/2002 com as ações da Contribuinte, avaliadas com um sobrepreço de R\$ 187.631.265,00, seguindo-se a incorporação de “SLT” pela Contribuinte, encerrando a efêmera existência de “SLT” em 31/05/2002, com a consequente restituição de “ING” ao quadro social da Contribuinte, mas com a integração, ao seu ativo, do montante de R\$ 187.631.265,00, tido como ágio amortizável.

A autoridade julgadora de 1ª instância confirma estes contornos da operação:

65. A sucessão dos atos, a proximidade temporal entre eles, o extraordinário e despropositado aumento de capital na empresa SLT - sem desembolso algum -, a criação artificial de ágio por parte de empresa coligada do impugnante, ou seja, por empresa com vínculo real com o impugnante; o uso nessa integralização de ações deste último, tudo em favor de empresa que de fato inexistia, a não ser formalmente; por fim, a incorporação dessa empresa-veículo pelo interessado, fechando um ciclo que, ao fim, fez surgir um saldo de valores registrados no ativo do impugnante a título de ativo diferido amortizável. Ora essas práticas, em conjunto, revelam, sim, claro intuito de fraudar o Fisco, mediante os mencionados artifícios simulatórios.

Como bem observado pela I. Relatora, multa qualificada em circunstâncias semelhantes foi mantida por voto de qualidade neste Colegiado, nos termos do voto condutor desta Conselheira no Acórdão nº 9101-004.761:

Como bem exposto pela autoridade lançadora, os proprietários da fiscalizada nunca tiveram a intenção de transferir as quotas da empresa para terceiros e excederam manifestamente os limites impostos pelo fim econômico das transações societárias, promovendo seis alterações contratuais em um final de semana com a finalidade única de aproveitar ao máximo o valor do ágio criado ficticiamente. Diversamente do defendido pela Contribuinte, quando invoca a aplicação do art. 112 do CTN ou do artigo 76, inciso II, alínea “a” da Lei 4.502/64, a jurisprudência administrativa, desde a origem das discussões acerca do tema, foi contrária a tais procedimentos, e atos administrativos, de entidades contábeis, assim como manifestações de doutrinadores sedimentaram, antes mesmo do início do procedimento fiscal, a grave incorreção da postura adotada.

Para além disso, cabe registrar que o art. 76 da Lei nº 4.502/64 foi tacitamente revogado pelo CTN (Lei nº 5.172/66), que assim dispõe:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - **as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;**

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. **A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades**, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. *(negrejou-se)*

Como se pode observar, *a exclusão de imposição de penalidades aplica-se apenas às decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa*, o que não é o caso.

Patente, assim, que a simulação foi meio para a sonegação, para a fraude e, inclusive, para o conluio, como bem se vê na conclusão da acusação fiscal:

A operação planejada entre as empresas de um mesmo grupo (uma delas controlada pela outra e ambas sob o controle da mesma pessoa jurídica sediada no exterior) que "propiciou" a criação de um ágio fictício foi engendrada com o **evidente intuito** de "criar" despesas de amortização em uma delas, diminuindo ilegalmente sua base tributável, restando comprovado **a inexistência de sentido comercial e econômico para a operação**. *(destaques do original)*

No mesmo sentido, inclusive, tem sido o entendimento manifestado pela maioria deste Colegiado desde a primeira oportunidade em que analisou operações societárias implementadas com o mesmo objetivo, nos termos do voto condutor do paradigma indicado pela PGFN, de lavra do ex-Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, Acórdão nº 9101-002.300:

Com toda a vênia, 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 nº 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 e de CSSL sobre o ganho de capital proveniente da reavaliação do valor de sociedade investida.

O fato de o art. 36 da Lei nº 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 nº

4.502/1964, é o fato de nenhuma alteração de fato ter ocorrido no controle societário da empresa fiscalizada, após encerrada a reorganização.

Ao final de dezembro de 2004, a contribuinte se encontrava submetida ao controle dos mesmos acionistas identificados 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.

Filho-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 acórdão recorrido, assim, deve ser reformado para que prevaleça o voto vencido do relator, ex-Conselheiro Flávio Franco Corrêa, nos seguintes termos:

Quanto à multa qualificada, é preciso averiguar se a Recorrente agiu dolosamente. Reparo, daí, que a Recorrente justificou que a incorporação fazia "parte de um projeto de reestruturação societária com o fim de proporcionar uma maior eficiência estratégica e melhor desempenho das atividades econômicas da incorporada e da incorporadora, uma vez que a incorporada é quotista majoritária do capital social da incorporadora, e, por conseguinte, acarretará um aumento da lucratividade, já que reduzirá custos de natureza operacional, administrativa e financeira". Tal justificativa, como bem realçou a Fiscalização, padece de uma indefinição derivada de sua descrição genérica, pois não estabelece perspectivas numéricas em termos de economia monetária na redução de custos com manutenção, gerenciamento, mão-de-obra, logística e outros, ou ainda sem expressar a eventual racionalização de atividades, ou a realização do objeto social, sem falar na redução da carga tributária.

Poder-se-ia alegar que a contratação, pela própria Recorrente, de empresa especializada para elaborar o laudo de avaliação econômico-financeira evidenciaria a intenção de realizar a incorporação segundo a legislação aplicável, afastando-se o dolo. O mesmo poderia ser alegado em relação ao protocolo de intenções. Entretanto, vejo que a contratação de uma empresa especializada para elaborar o laudo de avaliação econômico-financeira e a formulação do protocolo de intenções simplesmente integravam as preocupações com trâmites e aspectos formais necessários à demonstração de que se buscava a incorporação de sociedades apenas para o fim de reunir – e aqui está o que importa os requisitos

exigíveis à dedução do ágio amortizado, acarretando economia de tributos, embora esta última vantagem sequer tenha sido citada no protocolo de intenções.

A percepção de que existem vantagens fiscais pretendidas (e exclusivamente isso), embora omitidas no protocolo de intenções, toma vulto com a presença de todos os instrumentos de alterações societárias, por meio dos quais registraram-se os seguintes fatos:

- 1) em 30/11/2002, Shore Islands cedeu a totalidade das quotas da Meadwestvaco (brasileira) para a canadense MWV Canada;
- 2) em 30/11/2002, Shore Islands cedeu todas as participações que detinha na pessoa jurídica Rigesa para as canadenses MWV Consumer e MWV Canada;
- 3) em 30/11/2002, MWV Consumer e MWV Canada contribuíram com 99,99% das quotas da Rigesa, entregando-as com ágio para o aumento de capital da Meadwestvaco (brasileira);
- 4) em 01/12/2002, Rigesa incorporou a controladora Meadwestvaco (brasileira);
- 5) as sociedades canadenses MWV Consumer e MWV Canadá voltam a ser proprietárias de Rigesa.

Inarredável a conclusão de que tais instrumentos societários, com as mesmas datas, ou com a diferença de um dia, revelam o artificialismo do ágio, uma vez constatada a ausência de propósito negocial, como efetivamente se constata, considerando que as operações que envolveram Meadwestvaco do Brasil e Rigesa, na suposta incorporação, ocorreram dentro de um grupo econômico e que, ao final, não houve qualquer alteração na propriedade da Rigesa, já que esta voltou a pertencer, depois da incorporação, às mesmas sociedades que detinham, antes da incorporação, a quase totalidade de suas quotas de capital. Com isso, mostra-se irretorquível que a finalidade do ágio foi estritamente tributária: reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL a serem pagos.

Reforce-se a visão de que a transformação da Meadwestvaco do Brasil em controladora da recorrente e, ato contínuo (realizado no dia seguinte), a incorporação daquela por esta trazem à baila a inexistência de qualquer intenção negocial/societária. Como destacado pela Fiscalização, “a operação planejada entre as empresas de um mesmo grupo (uma delas controlada pela outra e ambas sob o controle da mesma pessoa jurídica sediada no exterior) que “propiciou” a criação de um ágio fictício foi engendrada com o evidente intuito de “criar” despesas de amortização em uma delas, diminuindo ilegalmente sua base tributável, restando comprovado a inexistência de sentido comercial e econômico para a operação.”

Em face do relatado, verificam-se condutas tipificadas nos artigos 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Sendo assim, cabível a multa qualificada de 150%, uma vez caracterizada a fraude e o conluio.

Proferida a decisão sobre a multa qualificada nos termos acima propostos, desloca-se a contagem do prazo decadencial para o artigo 173, inciso I, do CTN. Nesses termos, não há que se falar em decadência para fatos geradores ocorridos em 2003, pois a contagem do prazo decadencial em relação a esses fatos se inicia em 01/01/2005. Portanto, considerando que o lançamento tributário foi efetuado em 2009, não há suporte à afirmação de caducidade.

No que concerne à regra aplicável para contagem do prazo decadencial, oportuno consignar que, nos termos da Súmula CARF nº 72, *caracterizada a ocorrência de dolo*,

fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

O presente voto, portanto, é no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN, na parte conhecida, para restabelecer a multa qualificada originalmente aplicada e, em consequência, afastar a decadência antes declarada para as exigências do ano-calendário 2003. *(destaques do original)*

Adicione-se que, no presente caso, nem mesmo a justificativa de eventual indução por meio do art. 36 da Lei nº 10.637/2002 está presente, vez que a operação foi anterior à sua edição e, inclusive, foi promovida mediante reavaliação do investimento detido pela sócia estrangeira que, assim, não se sujeitaria ao oferecimento do correspondente ganho de capital à tributação, como seria exigível de sócios nacionais.

Assim, no presente caso, com mais razão e com base nos demais fundamentos antes expostos, e também porque ausente qualquer discussão acerca do prazo decadencial, cabe DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN para restabelecer a multa qualificada.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA

Declaração de voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado

Acompanho a d. relatora em seu voto quanto ao conhecimento a matéria.

Com efeito, identifico que o Acórdão paradigma nº 1202-00.753 não se presta à formação a divergência jurisprudencial alegada uma vez que apresenta circunstâncias específicas inerentes à operação que não se apresentam no acórdão recorrido. Embora ambos tratem do chamado “ágio interno”, o paradigma leva em conta outros aspectos, tais como: a existência de indícios de documentos particulares antedatados ou pós-datados, reabertura da contabilidade em uma das envolvidas para registrar aumento de capital de social através do qual foi adquirida a participação na LIAISON e o controvertido ágio verificado quando da constituição da CAIMI & LIAISON; suspeição quanto ao momento de elaboração do laudo em face do pagamento de honorários aos profissionais que o elaboraram quase um ano após a constituição, entre outros.

Com relação ao segundo paradigma (Acórdão nº 101-96.724) entendo que restou caracterizada a divergência, conforme analisado pela conselheira relatora.

Assim, voto com a i. relatora quanto ao conhecimento.

No mérito, divirjo do entendimento a relatora pois entendo que no presente caso restou evidenciado o intuito doloso da contribuinte em reduzir sua carga tributária mediante o artifício de engendramento de atos societários sem qualquer finalidade empresarial, mas tão somente de criar artificialmente uma despesa com a geração do ágio que passou a ser amortizado.

Com todas as vênias ao entendimento em contrário, entendo que nem a doutrina contábil, nem a jurisprudência administrativa à época dos fatos justificavam as operações realizadas em exíguo espaço de tempo, sem qualquer envolvimento de terceiros e sem alteração na composição patrimonial da detentora do investimento, cujo único resultado foi permitir a criação de uma despesa fictícia de forma a reduzir os resultados tributáveis da contribuinte.

Ainda que a autoridade fiscal não aponte expressamente a existência de simulação no caso concreto, não há qualquer justificativa real para a sequência de atos societários levados a efeito pela interessada, senão aquela buscada como consequência fiscal deles: a geração de um ágio artificial com vistas à redução do tributo e este não pode ser o motivo dos atos, pois sendo consequência não pode ser esta também a causa da dita reorganização.

Note-se que depois de realizadas todas as etapas não há qualquer alteração nas relações jurídicas constituídas, com exceção do já mencionado ágio decorrente da reavaliação patrimonial efetuada no bojo das operações societárias.

Em suma, os atos formais de reorganização societária registrados pela recorrente não representam negócios efetivos; são meramente aparentes, sem substância ou existência real. Assim, ainda que formalmente regulares os atos societários, não existe uma efetiva aquisição de investimentos, mas mera simulação de negócios societários com vistas unicamente a criar artificialmente um ágio visando à diminuição da carga tributária, pelo que entendo correta a glosa dos valores amortizados efetuada pelo Fisco.

Assim, além de não serem dedutíveis, o que não está mais em discussão, é inequívoca, a meu ver, a intenção da contribuinte, por meio de atos simulatórios, modificar a sua base tributável.

Discordo da visão da relatora de que *“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”*.

É perfeitamente possível a utilização de atos formalmente lícitos para atingir fins ilícitos. Geralmente é o fim buscado numa simulação.

No caso, os atos, embora formalmente lícitos, visavam claramente buscar uma vantagem fiscal ilícita e sequer foi demonstrada qualquer necessidade de sua prática pela contribuinte para atingir qualquer finalidade societária posto que a situação patrimonial retornou ao *status quo ante*, após as operações concluídas.

Não há como não se afirmar, no caso concreto, que o único objetivo das operações era a obtenção de vantagem fiscal sabidamente indevida por parte da contribuinte.

O fato de a fiscalização não possuir o poder, e nem tampouco o intuito, de invalidar as operações realizadas, mas apenas os seus efeitos fiscais em nada interferem na possibilidade de enquadramento da conduta tendente à aplicação da multa qualificada, uma vez evidenciada ação com o intuito de sonegação.

Desta feita, entendo que resta plenamente justificada a aplicação da multa qualificada ao presente caso.

Pelo exposto, no mérito, divirjo do entendimento da d. relatora e voto no sentido para dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado