



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 16682.722538/2016-52
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1401-002.725 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de julho de 2018
Matéria ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO.
Recorrente DUFREY DO BRASIL DUTY FREE SHOP LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 CTN. INEXISTÊNCIA. DIFERENTES FATOS GERADORES. ANOS-CALENDÁRIO DIVERSOS.

O artigo 146 do CTN não engessa a atividade do fisco quanto a diferentes fatos geradores, mesmo que referentes à mesma operação societária. Assim, tal dispositivo não impede que as autoridades fiscais possam lavrar um auto de infração referente a um ano-calendário sob determinado fundamento e, para o ano-calendário seguinte, alegar outro fundamento para uma nova autuação.

ÁGIO. REQUISITOS LEGAIS. EFETIVA EXISTÊNCIA DA ADQUIRENTE. EMPRESA VEÍCULO.

Mesmo uma holding pura requer um mínimo de elementos materiais que a caracterizem como sociedade empresária, para além de um registro na Junta Comercial e um número no CNPJ. Não há a geração de ágio na situação em que, no momento da aquisição, a holding dita adquirente era apenas um CNPJ, existente no âmbito formal, mas materialmente vazia.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ABSORÇÃO OU CONSUNÇÃO.

A multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Tratando-se de mesmo tributo, esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem.

JUROS SOBRE MULTA. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário, tão somente para cancelar as multas isoladas, nas exatas medidas das bases de cálculos das multas de ofício aplicadas. Em primeira rodada, contra a tese que pugnava pela absorção das multas isoladas, ficaram vencidos os conselheiros Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin e Daniel Ribeiro Silva, que cancelavam-na integralmente. Em segunda rodada, onde todos participaram, a tese de que as multas isoladas deveriam ser absorvidas na exata medida das bases de cálculo das multas de ofícios foi vencedora. Desta feita restaram vencidos os conselheiros Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Cláudio de Andrade Camerano e Luiz Augusto de Souza Gonçalves, que votaram pela manutenção integral das multas isoladas. No tocante aos juros sobre a multa de ofício, também por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencida a conselheira Letícia Domingues Costa Braga.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Livia De Carli Germano, Abel Nunes de Oliveira Neto, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Letícia Domingues Costa Braga, Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

Relatório

Trata-se de autos de infração para a cobrança de IRPJ e CSLL referentes ao ano-calendário de 2011, em razão não adição ao lucro líquido das despesas de amortização de ágio consideradas indedutíveis, acrescidos de multa de 75% e juros Selic.

O ágio gerado na aquisição de participação societária da Recorrente (antiga Brasif Duty Free Shop Ltda.) pela empresa Dufry Brasil Participações Ltda. foi objeto de dois autos de infração, o primeiro, objeto do processo 16682.721132/2011-48, abordou as amortizações ocorridas de 2006 a 2010. O segundo é objeto do processo ora sob análise.

O auto de infração objeto do processo 16682.721132/2011-48 foi cancelado por este CARF em 8 de outubro de 2013 (acórdão 1302-001.182), não tendo sido admitido o recurso especial interposto pela PFN. A ementa do julgado foi a seguinte:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

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

DESPESA COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. GLOSA INDEVIDA.

Não restando demonstrados a simulação, o abuso de direito e a fraude à lei na geração do ágio, como sustentava a Fiscalização, há que se cancelar a glosa da despesa.

Não é ilícita a conduta do investidor estrangeiro que prefere, primeiro, constituir uma subsidiária no Brasil, para que essa, depois, adquira os investimentos que a matriz no exterior deseja.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada no lançamento do IRPJ é aplicável, mutatis mutandis, ao lançamento da CSLL.

Quanto ao presente processo, o relatório da decisão recorrida assim descreve a fiscalização e os argumentos da impugnação:

6. A Fiscalização informa, inicialmente, que o ágio foi objeto de procedimento fiscal anterior, que resultou, relativamente às amortizações indevidas, lançamentos de IRPJ e CSLL, nos anos-calendário 2006 a 2010, bem como esclarece que, com o conhecimento da Fiscalizada, foram utilizados termos lavrados e documentos obtidos naquele procedimento:

Em 21/12/2010, teve início procedimento fiscal, respaldado pelo Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) nº 07.1.85-2010-00340-6, com o objetivo de analisar o processo de reorganização societária de incorporação envolvendo a fiscalizada e sua controladora no ano-calendário de 2006, em especial a amortização do ágio gerado quando da transferência da propriedade das quotas de seu capital social bem como seus efeitos tributários. O mencionado procedimento fiscal abrangeu o período de 2006 a 2010. Esse MPF foi encerrado em 16/12/2011 com a lavratura de Auto de Infração formalizado no processo 16682.721.132/2011-48 referente às diferenças de IRPJ e CSLL nos anos-calendário de 2006 a 2010 relativas à dedução indevida da parcela do ágio amortizado não adicionado pela fiscalizada.

Em 16/11/2015 foi expedido Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF), de nº 07.1.85.00-2015-00244-0 autorizando a presente ação fiscal com o objetivo de aferir o IRPJ e CSLL incidentes sobre a amortização de ágio citada no parágrafo anterior abrangendo o período de 2011 a 2013. A ação fiscal foi iniciada em 22/12/2015 por meio de Termo de Início de Ação Fiscal.

No curso deste procedimento fiscal, foram examinados documentos e informações obtidos no âmbito do procedimento anterior, aqui citado (MPF nº 07.1.85-2010-00340-6, já encerrado), conforme informado ao contribuinte no Termo de Intimação nº 3, lavrado em 15/03/2016. Por esta razão, estão inseridos no processo fiscal que formaliza este Auto de Infração os termos lavrados e os documentos obtidos no mencionado MPF que lhe serviram de base.

7. Prosseguindo, a Fiscalização traz os fatos relevantes do procedimento fiscal anterior em que Contribuinte foi intimado a:

7.1. apresentar os registros contábeis em meio magnético, incluindo todos os lançamentos efetuados nos Livros Diário e Razão relativos às operações normais da entidade, assim como aos correspondentes aos processos de reorganização societária referentes ao ano-calendário de 2006.

7.2. esclarecer e detalhar a operação societária na qual foi constituído o ágio em investimentos no valor de R\$ 488.883.287,75, na sociedade Dufry do Brasil Duty Free Shop Ltda., conforme especificado no “Laudo de Avaliação do Patrimônio Líquido Contábil para Efeitos da sua Incorporação”, realizado em 31/05/2006

7.3. apresentar o contrato social da sociedade Dufry do Brasil Participações Ltda. e, também, os lançamentos contábeis registrados na Dufry do Brasil Duty Free Shop Ltda. referentes ao processo de incorporação da Dufry do Brasil Participações Ltda. no Livro Razão, bem como os lançamentos contábeis relativos à amortização do ágio de investimentos realizados nos anos-calendário 2006 a 2009.

7.4. apresentar todos os atos societários, referentes aos anos-calendário 2005 e 2006, das sociedades que a controlaram direta ou indiretamente; documentação referente à alienação das quotas das pessoas físicas mencionadas na 35ª alteração do seu contrato social, especificando quanto foi pago a cada pessoa física mencionada nessa alteração contratual;

7.5. apresentar documentação comprobatória referente ao empréstimo concedido pela DELMEY S.A. à DUFRY do Brasil Participações Ltda. em 23/03/2006, e ao pagamento desse empréstimo, esclarecendo a forma de pagamento;

7.6. identificar o quadro societário da DELMEY S.A. em 15/03/2006, indicando os acionistas detentores dos percentuais 80%, 10,05%, 3,50%, 2,76% e 3,69%, constantes da “Ata da Assembleia Extraordinária de Acionistas de DELMEY”,

7.7. comprovar a integralização do Capital Social, ocorrida em 15/03/2006 no valor correspondente a US\$ 500.000.000, identificando individualmente os acionistas e respectivos valores investidos e, ainda, informar os acionistas beneficiários do reembolso referente à redução do Capital Social da DELMEY S.A., ocorrida em 13/10/2006, no valor de US\$ 254.000.000, especificando individualmente as parcelas recebidas.

8. Relata a Fiscalização que as respostas às questões foram as seguintes:

8.1. o quadro societário da DELMEY em 15/03/2006 era constituído pela Dufry International AG, com 80% das ações, Advent Brasif (Cayman) Limited, com 10,05% das ações, Advent Brasif (Cayman) 2 Limited, com 3,50% das ações, Advent Brasif (Cayman) 3 Limited, com 2,76% das ações e Advent Brasif (Cayman) 4 Limited, com 3,69% das ações;

8.2. a integralização de US\$ 500.000.000 ocorreu em 23/03/2006, e foi feita de acordo com os citados percentuais;

8.3. a Dufry South America Ltda. foi a beneficiada com o reembolso referente à redução do capital social da DELMEY ocorrida em 13/10/2006;

9. A Fiscalizada foi também intimada a esclarecer:

9.1. o propósito comercial para a constituição da sociedade DUFRY do Brasil Participações Ltda., considerando não constar de seus registros contábeis

qualquer operação mercantil, industrial ou relativa à prestação de serviços, bem como a justificar o seu reduzido prazo de existência;

9.2. o motivo de a operação de aquisição das quotas da DUFRY do Brasil Duty Free Shop Ltda. não ter sido realizada diretamente entre a sua atual controladora, DELMEY S.A. e os antigos quotistas da adquirida;

10. Em suma respondeu a Fiscalizada que:

10.1. a sociedade Dufry Brasil Participações Ltda. (Dufry Brasil) foi adquirida pelo grupo Dufry para finalizar a aquisição da Brasif Duty Free Shop Ltda. (Brasif), da Iperco Comércio Exterior S.A. (Iperco) e da EMAC Comércio Importação Ltda. (EMAC) por conta da complexidade do negócio envolvido;

10.2. a existência de holding no Brasil para a aquisição de empresas brasileiras é comum e, no caso concreto, o objeto da negociação eram três empresas detidas por vários vendedores;

10.3. houve a necessidade de criar uma conta de depósito em garantia (escrow account) em banco brasileiro, correspondente a 7,5% do valor do negócio para fazer frente a possíveis contingências;

10.4. a Dufry Brasil (Dufry Brasil Participações Ltda) ainda teve o importante papel de obter a aprovação da transferência do controle societário junto à autoridade aeroportuária, a Infraero, o que era essencial para a concretização do negócio aventado;

10.5. não tendo havido qualquer restrição à venda da Brasif (Fiscalizada), pelas entidades governamentais como o CADE e a Infraero, e, encerrado o “período pós-aquisição” (período de transição para conhecer detalhadamente as empresas adquiridas e adequá-las ao padrão Dufry), o Grupo Dufry entendeu que a Dufry Brasil (Dufry Brasil Participações Ltda) poderia ser incorporada na Brasif (Fiscalizada), reduzindo os custos operacionais no Brasil;

10.6. diversas razões econômicas e negociais foram levadas em conta para que o Grupo Dufry decidisse ter uma empresa no Brasil para efetuar a referida aquisição.

11. A Fiscalizada foi intimada a apresentar o documento “Share Purchase Agreement” (Contrato de Compra e Venda de Ações) firmado em 11/03/2006, vinculativo da operação de aquisição da totalidade do capital social Brasif Duty Free Shop Ltda. pela Dufry Brasil Participações.

12. Em resposta, a Fiscalizada afirmou que:

12.1. o contrato firmado, em 11/03/2011, serviu apenas para iniciar a contagem do prazo para protocolar os documentos relativos à compra junto aos órgãos de controle da concorrência e que o contrato efetivamente implementado pelas partes foi o datado de 23/03/2006;

12.2. a primeira versão foi integralmente substituída pela segunda, em face dos erros e inconsistências contidos no primeiro documento.

13. A Fiscalizada foi intimada a apresentar todos os lançamentos contábeis referentes a todas as amortizações do ágio incidente na aquisição da Brasif Duty Free Shop Ltda. (BDFS) pela Dufry Brasil Participações Ltda. (DBP) no período de 01/01/2006 a 31/12/2010 e a informar se houve alguma adição ou qualquer

tipo de lançamento contábil ou fiscal de ajuste que tenha excluído para fins de apuração do IRPJ e CSLL o efeito das despesas com as amortizações do ágio incidente na aquisição da Brasif Duty Free Shop Ltda. pela DBP no LAIR do ano-calendário 2006 ao de 2010.

14. A Fiscalizada esclareceu que somente no ano-calendário de 2006 houve lançamentos fiscais (adições) que excluíram o efeito das despesas com a amortização do ágio incidente na aquisição da Brasif Duty Free Shop Ltda. pela Dufry do Brasil Participações na apuração do IRPJ e CSLL.

15. Nesse ponto, depois de discorrer sobre a legislação comercial e fiscal, que regula a constituição e a amortização do ágio pago na aquisição de investimentos avaliados pelo patrimônio líquido, a Fiscalização afirma que:

(...) o grupo internacional DUFYRY adquiriu a Brasif Duty Free Shop Ltda. (atualmente, Dufry do Brasil Duty Free Shop Ltda.) com ágio de R\$ 485.418.166,65 por expectativa de rentabilidade futura. Se a compra tivesse sido feita como investimento direto do exterior, não caberia o benefício fiscal da dedutibilidade da amortização do ágio. Assim, para poder se valer da norma de dedutibilidade do art. 8º da Lei nº 9.532/97, esse grupo internacional adquiriu uma empresa de vida efêmera e nesta registrou o ágio para, posteriormente, incorporá-la à sua controladora, Brasif Duty Free Shop Ltda. e dessa forma tornar possível a dedução da amortização do ágio.

16. A fim de demonstrar que, no caso concreto, foi engendrada operação de reorganização societária com o objetivo de tornar dedutível a despesa de amortização do ágio pago na aquisição das quotas da Brasif Duty Free Ltda. a Fiscalização apresenta um histórico das operações realizadas, iniciando, pela nomeação das empresas envolvidas:

16.1. DUFYRY DO BRASIL DUTY FREE SHOP LTDA – CNPJ 27.197.888/0001-50 (antes BRASIL DUTY FREE SHOP LTDA) – empresa fiscalizada;

16.2. DUFYRY DO BRASIL PARTICIPAÇÕES LTDA – CNPJ 07.677.304/0001-37 (antes SENDEROS PARTICIPAÇÕES LTDA);

16.3. DUFYRY SOUTH AMERICA S/A – CNPJ 07.882.214/0001-88 (nome anterior DELMEY S.A.) - empresa sediada no Uruguai;

16.4. BRASIF S/A ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES – CNPJ 21.109.731/0001-40;

16.5. EMPRESAS BRASIF: Brasif Duty Free Shop Ltda. (Dufry do Brasil Duty Free Shop Ltda.), Emac Comércio Importações Ltda. (EMAC) e Iperco Comércio Exterior S.A. (Iperco);

17. A atual Dufry do Brasil Participações Ltda. foi constituída em 22/08/2005, então sob a denominação social de Senderos Participações Ltda.;

18. A Delmey Sociedad Anonima, sediada no Uruguai, foi constituída em 05/12/2005 com Capital Social correspondente a 1.600.000 pesos uruguaios.

19. A Delmey Sociedad Anonima adquiriu 100% da Senderos Participações Ltda., em 07/03/2006, e teve sua razão social alterada para Dufry do Brasil Participações Ltda..

20. Até 07/03/2006, a Fiscalizada (então denominada Brasif Duty Free Shop Ltda.) era controlada pela sociedade Brasif S/A Administração e Participações que detinha 99,88% do seu capital social, que, por sua vez tinha como sócios a

Prontofer S/A (91,93%), Santa Amália Adm e Part. Ltda. (0,01%) e Santos de Araújo Fagundes (8,06%).

21. *A Prontofer S/A tinha como acionista principal Jonas Barcellos Correa Filho, com 58,71% de participação, sendo que os demais sócios, com participação relevante, pertencem à mesma família, detendo cada um deles, 10.39% das ações.*

22. *Em 07/03/2006, a BRASIF S/A Administração e Participações cedeu e transferiu todas as 6.751.888 quotas que detinha na BRASIF Duty Free Shop Ltda. (Fiscalizada) sendo que, deste total, 6.207.370 foram para a Prontofer S/A e 544.518 para o Sr. Santos de Araújo Fagundes, que também recebeu as 676 quotas de propriedade da Santa Amália Adm e Part. Ltda. Com essas alterações o quadro societário da Fiscalizada passou a ter a seguinte composição:*

Sócios	Nº de Quotas
PRONTOFER S/A	6.214.806
Santos de Araújo Fagundes	545.194
Total	6.760.000

23. *Na mesma alteração contratual (34ª Alteração Contratual da então BRASIF Duty Free Shop Ltda), a Prontofer S/A cedeu e transferiu as suas 6.214.806 quotas para seus acionistas, passando a Fiscalizada a ter como sócios:*

Sócios	Nº de quotas
Jonas Barcellos Corrêa Filho	5.255.342
Cristina Diniz Barcellos Corrêa	239.866
Renato Diniz Barcellos Corrêa	239.866
Vianita Diniz Barcellos Corrêa	239.866
Patrícia Diniz Barcellos Corrêa	239.866
Santos de Araújo Fagundes	545.194
Total	6.760.000

24. *Em 15/03/2006, foi realizado aumento do Capital Social da Delmey S.A. mediante integralização em espécie de US\$ 500.000.000,00 (quinhentos milhões de dólares), passando o seu Capital Social de \$ 1.600.000 (um milhão e seiscentos mil pesos uruguaios) a \$15.000.000.000,00 (quinze bilhões de pesos uruguaios).*

25. *Em 23/03/2006, a Delmey S.A aumentou o capital da Dufry Brasil Participações Ltda, em R\$ 53.531.400,00, mediante a integralização e subscrição de 53.531.400 novas quotas.*

26. *Também, em 23/03/2006, a Delmey S.A. emprestou valor correspondente a US\$ 225.950.000,00, que corresponderam a R\$ 483.588.497,00, para a sua controlada, Dufry do Brasil Participações Ltda.*

27. *Ainda em 23/03/2006, a Dufry do Brasil Participações Ltda. adquiriu dos quotistas pessoas físicas as 6.760.000 quotas representativas do capital social da sociedade Brasif Duty Free Shop Ltda. (Fiscalizada) pelo valor de US\$ 250.000.00,00, correspondentes a R\$ 535.086.667,71, conforme item 2.2 do Contrato de Compra e Venda de Ações Reformulado.*

28. *O montante de R\$ 535.086.667 pago na aquisição da Brasif Duty Free Shop Ltda. pela Dufry do Brasil Participações Ltda. é composto das seguintes parcelas:*

28.1. R\$ 39.234.501,04 correspondem ao seu valor patrimonial e R\$ 485.418.166,65 foram consignados como ágio fundamentado na expectativa de rentabilidade futura;

28.2. R\$ 4.240.993,05 correspondem à participação (54,03%) na sociedade EMAC Comércio e Importação Ltda. e R\$ 3.679.006,95 referem-se ao ágio na aquisição dessa participação;

28.3. R\$ 2.727.885,85 correspondem à participação (100%) na sociedade Iperco Comércio Exterior S/A e R\$ 213.885,85 foram consignados como deságio na aquisição dessa participação.

29. Observa a Fiscalização que, antes de 23/03/2006, a empresa Dufry do Brasil Participações Ltda. não teria condição alguma de pagar o valor de aquisição da Brasif Duty Free Shop Ltda, uma vez que seu capital era de R\$ 100,00, aquisição que só se tornou possível por meio das operações de aumento de seu capital, em R\$ 53.531.400,00, e do empréstimo de R\$ US\$ 225.950.000,00 (R\$ 483.588.497,00), realizadas, na mesma data da aquisição (23/03/2006), pela sua controladora, Delmey S. A.

30. Em 07/04/2006, a então Brasif Duty Free Shop Ltda. incorporou sua controladora (incorporação reversa) Dufry do Brasil Participações Ltda. Nessa operação, ocorreu também a alteração da razão social da fiscalizada para Dufry do Brasil Duty Free Shop Ltda. Nessa operação, a fiscalizada trouxe para a sua contabilidade um ágio que entende dedutível. Por este expediente, é a Dufry do Brasil Duty Free Shop que acaba por se beneficiar com a amortização do ágio.

31. Em 05/10/2006, a Delmey Sociedad Anonima teve sua razão social alterada para DUFY South America Investments S.A. Posteriormente, em 13/10/2006, seu capital social sofreu redução no valor de US\$ 254.000.000,00, mediante retirada em espécie.

32. Afirma a Fiscalização que esta foi a sequência de eventos que levou a Brasif Duty Free Shop Ltda., cujo nome foi alterado posteriormente para Dufry do Brasil Duty Free Shop Ltda., (fiscalizada) a ser controlada diretamente por uma empresa estrangeira do grupo internacional Dufry.

33. Prosseguindo em seu relato, passa a Fiscalização a trazer outros elementos de prova e a caracterizar as infrações, que, no seu entender, não se revelam pela forma como os atos e negócios jurídicos foram exteriorizados, mas pelo que realmente foi praticado, qual seja, a aquisição direta do controle da Fiscalizada, por uma empresa sediada no exterior, pertencente ao grupo internacional DUFY, fato que impossibilita à Fiscalizada amortizar o ágio efetivamente pago pela Delmey SA, sediada no Urugway.

34. Observa a Fiscalização que vários fatores evidenciam a falta de propósito negocial na operação que resultou no indevido aproveitamento do ágio gerado na compra de quotas.

35. A análise da escrituração da Dufry do Brasil Participações Ltda. mostra que na conta Bancos –101011001, onde estão representadas as disponibilidades da sociedade, constam apenas os registros da integralização do capital pela Delmey S/A, do empréstimo em moeda estrangeira da Delmey S/A e das aquisições da Duty Free Shop (Fiscalizada), da EMAC Comercio e Importação Ltda. e da Iperco Comércio Exterior S/A, todos ocorridos em 23/03/2006, não havendo registros em toda a escrituração de quaisquer outras atividades empresariais.

36. *Observa a Fiscalização que os registros contábeis limitam-se ao período de 07/03/2006 a 01/06/2006, não havendo registro algum referente a pagamentos a empregados, aquisição de bens integrantes do ativo imobilizado, manutenção da sede ou quaisquer outros inerentes às atividades empresariais comuns de qualquer sociedade.*
37. *Ressalta ainda que mesmo quando se cria uma holding no Brasil, com o objetivo de participar de outras sociedades, a empresa conta com uma estrutura com empregados e sede para realizar seu objeto social, ou seja, possui substância econômica, gera empregos etc.*
38. *Afirma a Fiscalização que a única finalidade da Dufry do Brasil Participações Ltda. foi a de, no papel, servir de entidade facilitadora (empresa veículo) no processo de aquisição das quotas das sociedades Brasif Duty Free Shop Ltda., Iperco Comércio Exterior S/A e EMAC Comércio e Importação.*
39. *A falta de propósito negocial é também evidenciada pelo empréstimo, de duzentos e vinte e cinco milhões, novecentos e cinquenta mil dólares, concedido pela Delmey S.A. a uma empresa (Dufry do Brasil Participações Ltda) que logo seria extinta.*
40. *Ao comentar as respostas da Fiscalizada às indagações acerca do propósito negocial que teria levado a Delmey SA a adquirir a Dufry do Brasil Participações Ltda a Fiscalização assim se posiciona:*

A argumentação de que a Dufry do Brasil Participações Ltda. seria fundamental para a realização do negócio, pois a sua finalização através de uma entidade não residente seria demasiadamente onerosa, difícil e de resultados incertos, não é suficiente já que todos os recursos empregados, todas as garantias fornecidas e toda a capacidade operacional para a realização da operação foram proporcionados pela Delmey S.A. mediante aumento de capital e concessão de empréstimo à Dufry do Brasil Participações Ltda.. Assim, a realidade é que as pessoas físicas, então quotistas da Brasif Duty Free Shop Ltda. negociaram suas quotas com a Delmey S.A., e não com a Dufry do Brasil Participações Ltda.

A emissão de parecer favorável da Secretaria de Acompanhamento Econômico – CADE – bem como a aprovação pela INFRAERO não estavam, de maneira alguma, condicionadas à criação de outra empresa, mesmo porque essa sociedade não tinha qualquer autonomia, capacidade financeira ou operacional para a realização dessa operação. Os parâmetros para as referidas concessões envolvem variáveis de naturezas distintas às apresentadas na argumentação exposta, até porque se existissem restrições à realização de aquisições societárias por empresas situadas no Uruguai, não seria a criação de empresa interposta que viabilizaria a operação.

Da mesma forma, não se justifica a utilização da Dufry do Brasil Participações Ltda. em função da necessidade de abertura de conta bancária de caução (escrow account) para o depósito da parcela correspondente à 7,5% do negócio (item 2.5 do Acordo de Compra e Venda de Ações Reformulado, doc. 4). Tal cláusula foi estabelecida simplesmente pela vontade das partes, não havendo qualquer determinação legal para isso..

Destaca-se o fato de que todos os recursos para a concretização da operação foram supridos pela empresa uruguaia Delmey S.A. Assim, qualquer garantia eventualmente necessária à realização da operação poderia ter sido fornecida diretamente pelo real adquirente (Delmey) em benefício dos antigos proprietários das quotas. Destaque-se ainda que, como já foi exposto anteriormente, todas as operações financeiras ocorridas no ano-calendário 2006 na Dufry do Brasil Participações Ltda. foram registradas na contabilidade no dia 23/03/2006. Nessa

data, consta o registro contábil do valor total da operação, não tendo sido identificadas parcelas anteriores desembolsadas a título de garantia.

Concluindo, todos os motivos apresentados como justificativa para a criação da empresa Dufry do Brasil Participações Ltda. não se revelaram imprescindíveis à concretização da operação. Eis que as formalidades alegadas poderiam ter sido cumpridas por um simples representante do real adquirente: Delmey S.A

41. Afirma a Fiscalização que:

(...) a principal razão para a criação da Dufry do Brasil Participações Ltda. não foi declarada pela fiscalizada, qual seja, o aproveitamento da amortização do ágio pago na operação de aquisição das quotas da Brasif Duty Free Ltda. como despesa dedutível em razão do processo de reorganização societária – incorporação reversa – da Dufry do Brasil Participações Ltda. (empresa veículo – controladora) pela sociedade adquirida Brasif Duty Free Ltda. (controlada) transformada em Dufry do Brasil Duty Free Shop Ltda. por meio de operação cujos aspectos formais não corresponderam à sua real essência.

42. Conclui a Fiscalização que a Dufry do Brasil Participações Ltda. nunca existiu materialmente, funcionando como mero veículo de modo a tornar juridicamente possível a posterior amortização e dedução fiscal do ágio que na realidade foi pago pela Delmey SA.

43. Em suas considerações finais a Fiscalização justifica os lançamentos tributários afirmando que:

43.1. o ágio foi amortizado a partir de junho de 2006, conforme conta 320400110501 (Amortização de Ágio), à razão de 1/120, o que equivale a uma despesa mensal de R\$ 5.056.439,24, não adicionada ao lucro líquido;

43.2. em razão disso foi feito lançamento de ofício das diferenças de IRPJ e CSLL apuradas no Ajuste Anual do ano-calendário 2011;

43.3. a dedução mensal de despesa indedutível, provocou também a insuficiência dos recolhimentos mensais de estimativas, apuradas em balanços de suspensão /redução, razão pela qual sobre as diferenças não declaradas de IRPJ e CSLL foram aplicadas multas isoladas, com o percentual de 50%, nos termos do artigo 44, II, “b”, da Lei 9.430/96 totalizando, respectivamente, R\$ 7.584.658,86 e R\$ 2.730.477,19, conforme planilha, abaixo, e Demonstrativo do Cálculo das Multas Isoladas – 2011 (vide TVF):

Mês	Multa Isolada IRPJ	Multa Isolada CSLL
Jan/11	632.054,91	227.539,77
fev/11	632.054,91	227.539,77
mar/11	632.054,91	227.539,77
abr/11	632.054,91	227.539,77
mai/11	632.054,91	227.539,77
jun/11	632.054,91	227.539,77
jul/11	632.054,90	227.539,77
ago/11	632.054,90	227.539,77
set/11	632.054,90	227.539,77
out/11	632.054,90	227.539,77
nov/11	632.054,90	227.539,77
dez/11	632.054,91	227.539,77
Total	7.584.658,86	2.730.477,19

44. A Fiscalizada foi cientificada dos Autos de Infração, em 08/12/2016 (fl. 1746), e, por meio do instrumento, às fls. 1.750/1811, apresentou impugnação, em 04/01/2017 (fl. 1749). Alega em síntese que:

-
- 44.1. em 21/12/2010 iniciou-se procedimento fiscal com o objetivo de analisar a reorganização societária por que passou a Impugnante no ano-calendário 2006;
- 44.2. o procedimento culminou com a lavratura de Autos de Infração de IRPJ e CSLL (processo nº 16682.721132/2011-48), quando a Autoridade Administrativa entendeu que a Impugnante teria estruturado operação com o único intuito de obter o benefício fiscal da dedutibilidade do ágio, em virtude de falta de propósito negocial;
- 44.3. os lançamentos tributários decorrentes da amortização do ágio compreenderam, naquela oportunidade, os anos-calendário 2007, 2008, 2009 e 2010;
- 44.4. preliminarmente, a operação societária, que gerou a amortização do ágio questionada por meio do presente auto de infração, já fora devidamente analisada, discutida e chancelada pelo CARF, órgão pertencente ao Ministério da Fazenda, em decisão definitiva proferida nos autos do processo anterior (16682.721132/2011-48);
- 44.5. o CARF declarou, em favor desta Impugnante, a improcedência daqueles lançamentos, entendendo, acertadamente, que a operação em discussão é totalmente válida, legal e, assim, passível de amortização do respectivo ágio, não havendo que se falar em falta de substância ou propósito negocial;
- 44.6. efetuar novo lançamento sem que se comprove fato novo em relação ao que já foi decidido configura ofensa à “coisa julgada administrativa”, artigo 42, inciso II, do Decreto 70.235/72;
- 44.7. não pode a Autoridade Julgadora reapreciar os mesmos fatos em novo lançamento fiscal unicamente por se tratar de diferente ano-calendário;
- 44.8. há de ser aplicada a decisão que se tornou definitiva, sob pena de infringir também o princípio da segurança jurídica;
- 44.9. em respeito à coisa julgada administrativa e, em não havendo alteração nos fundamentos fáticos e jurídicos que levaram à decisão favorável do CARF, esta deve ser respeitada e observada, o que leva à nulidade do presente lançamento e de eventuais decisões contrárias posteriores;
- 44.10. no mérito, o lançamento é improcedente;
- 44.11. a Impugnante, quando foi adquirida pela Dufry Brasil (Dufry do Brasil Participações Ltda.), representava investimento relevante em empresa controlada ensejando a aplicação do método da equivalência patrimonial, requisito necessário para o reconhecimento de ágio, nos termos do artigo 20, do Decreto-Lei nº 1.598/1977;
- 44.12. quando da compra, a Dufry Brasil registrou o ágio, com fundamento na citada norma, e o justificou, com base na lucratividade futura dos negócios da Impugnante, devidamente, suportado por laudo de avaliação, preparado por empresa especializada;
- 44.13. a Lei nº 9.532/1997, artigos 7º e 8º, veio regular a maneira pela qual o ágio, uma vez reconhecido, deve ser tratado após a incorporação que envolva a empresa investida e a empresa investidora, que causa justamente a extinção de participação societária;

44.14. a Impugnante cumpriu todas as condições impostas por estas normas, uma vez que restaram comprovados a) tanto a aquisição e o seu custo, quanto a justificativa econômica do ágio; b) a Dufry Brasil, detentora da participação societária na Impugnante, foi nesta incorporada; c) a Impugnante vem amortizando o ágio em valores mensais inferiores ao limite de 1/60;

44.15. a Impugnante solicitou pareceres específicos a renomados jurista e professor da área contábil, que confirmaram a legalidade da amortização do ágio, objeto do Auto de Infração;

44.16. o fato de a aquisição ter sido efetuada pela Dufry Brasil e não diretamente pelo acionista estrangeiro, Delmey Sociedad Anônima ("Delmey"), ocorreu por conta de uma série de motivos, que não remontam conexão com o registro do ágio;

44.17. o registro do ágio foi consequência do fato de a Dufry Brasil ter efetivamente adquirido a participação societária e pago, pelas quotas da Impugnante, valor superior ao registrado em seu patrimônio líquido contábil (transcreve trecho da decisão do CARF no processo 16682.721132/2011-48);

44.18. no ano de 2005, o Grupo Dufry, desejando firmar participação no mercado brasileiro de lojas duty free, iniciou negociações com o Grupo Brasif, que culminaram com a aquisição da Impugnante em 2006;

44.19. durante o estágio inicial das negociações, o Grupo Dufry sentiu a necessidade de ter uma empresa no Brasil, a fim de viabilizar e efetuar a aquisição da participação societária da Brasif e outras empresas do grupo que atuavam no mesmo ramo, junto a seus sócios, pessoas físicas brasileiras, bem como praticar todos os atos necessários à consecução da operação e à expansão do negócio no Brasil;

44.20. referida operação foi concretizada por meio de um contrato de compra e venda de ações representativas da totalidade do capital social das empresas Brasif, Emac Comércio Importação Ltda. ("Emac") e Iperco Comércio Exterior S.A. ("Iperco") pela Dufry Brasil Participações Ltda., celebrado na data de 11 de março de 2006;

44.21. as três empresas operavam em ramos distintos e tinham seu foco próprio, ainda que suas atividades estivessem ligadas ao comércio de bens importados;

44.22. enquanto a Brasif atuava no setor de lojas Duty Free, a EMAC, desde a sua constituição, sempre atuou como representante comercial da marca "Mac Cosméticos", exercendo a Iperco a atividade de distribuidora de perfumes e cosméticos, em especial da marca "Estée Lauder";

44.23. como a Impugnante passou a atuar em três ramos diferentes, fez-se necessária a criação da Dufry Brasil para coordenar a aquisição;

44.24. a complexidade da operação foi outra razão para a criação desta empresa, uma vez que:

a) aquisição de três empresas, implicando a negociação com seis vendedores;

b) necessidade de agilizar a aquisição em face de concorrentes internacionais que também estavam interessados na compra da Brasif;

c) atividade altamente regulada necessitando de uma série de aprovações;

d) pela quantia envolvida era necessário notificar os órgãos de defesa da concorrência;

e) aventou-se a possibilidade de a Dufry Brasil realizar Oferta Pública de Ações após a aquisição;

44.25. pela legislação brasileira, para a realização de investimento estrangeiro no Brasil são necessários diversos requisitos, tais como: a) outorgar três procurações a advogados residentes no Brasil, a um custo médio anual de US\$ 8.000, para representação societária e recebimento de citação em relação a cada uma das empresas adquiridas, sendo que cada uma das procurações deve ser traduzida por tradutor juramentado e registrada no Cartório de Títulos e documentos, procedimentos que, além de demandarem tempo, possuem um alto custo; b) após o registro da Delmey junto ao Banco Central do Brasil, haveria a necessidade de criar três registros no Módulo Investimento Estrangeiro Direto (RDE-IED), tendo em vista a existência de investimento em três sociedades; c) por serem seis os vendedores haveria a necessidade dezoito contratos de câmbio para realização do pagamento pela Delmey;

44.26. a aquisição do investimento nas três sociedades pela Delmey triplicaria os custos envolvidos na operação e, o que é mais grave, causaria atrasos à negociação.

44.27. mesmo se a Delmey e os seis vendedores chegassem a um acordo quanto aos termos da venda e outros concorrentes ao negócio fossem afastados, a falta de coordenação das negociações levaria à demora em sua conclusão, fato que ocasionaria um sério prejuízo financeiro à compradora, tendo em vista que, à época, a Brasif tinha um faturamento diário de aproximadamente R\$ 1,979 milhões;

44.28. a cada dia a mais que o negócio levasse para ser concluído, a compradora deixaria de faturar R\$ 1,979 milhões!

44.29. as negociações envolveram também garantias em face de possíveis contingências, o que implicou a criação de depósito em garantia (“escrow account”) em banco brasileiro, correspondente a 7,5% do valor do negócio;

44.30. a Dufry Brasil, na qualidade de compradora, efetuou o depósito em garantia junto ao Banco Bradesco S.A e, se ela não existisse, a constituição desta conta no Brasil demandaria muito mais providências burocráticas e regulatórias, tendo em vista que o investidor estrangeiro seria obrigado a abrir conta-corrente de não-residente, pagando mais taxas bancárias e demorando mais tempo para o fechamento do negócio;

44.31. a “escrow” (ou caução) não tem outra finalidade que não seja a garantia contratual aos compradores relativamente a eventuais contingências dos vendedores, não tendo qualquer finalidade de hedge, ao contrário do que propõe a Fiscalização;

44.32. a Impugnante detinha a concessão de uso da infraestrutura aeroportuária, razão pela qual a INFRAERO foi devidamente informada sobre a compra pela Dufry Brasil, e, naquela oportunidade entendeu que a operação, tal como foi implementada, não implicava qualquer alteração à concessão concedida para a Impugnante;

44.33. A Dufry Brasil foi responsável por coordenar o cumprimento das obrigações de notificação às autoridades concorrenciais, visando a demonstrar que a aquisição então efetuada não representava qualquer dano ou ameaça à concorrência, ou aos consumidores, sendo que no final do mês de maio de 2006,

a Secretaria de Acompanhamento Econômico (“SAE”) emitiu parecer favorável, recomendando a aprovação da operação pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica (“CADE”);

44.34. o CADE não impôs qualquer restrição ou obrigação de vender a Brasif, em todo ou em parte, por não se tratar de ato de concentração econômica;

44.35. a Dufry Brasil teve também seu papel durante o período imediatamente posterior à compra da Impugnante, período de transição, pois com o apoio da Dufry Brasil, representantes do Grupo Dufry trabalharam no planejamento estratégico das futuras atividades da Impugnante e na revisão de seus cargos e funções, bem assim na identificação dos pontos fortes e fragilidades do negócio;

44.36. outro aspecto que corrobora a fundamentação econômica do ágio pago pela participação na Impugnante é que as projeções do laudo de avaliação econômica, base para o valor do negócio, foram plenamente atingidas, exceto quanto ao Lucro Líquido de 2008, com a ressalva de que a Receita Bruta de 2008 foi atingida;

44.37. para reforçar o papel da Dufry Brasil, destaque-se que, inicialmente, o Grupo Dufry não havia definido se a Dufry Brasil seria ou não incorporada na Impugnante ou em qualquer das empresas adquiridas;

44.38. o Grupo Dufry indicou para a presidência da Dufry Brasil o Sr. Humberto Eustáquio César Mota, que recebeu a incumbência, evidenciada em carta, de chefiar as áreas relações institucionais, planejamento estratégico e desenvolvimento de novos negócios, assuntos jurídicos e comunicação corporativa, o que denota que, de fato, não se descartava a possibilidade de a Dufry Brasil também ter suas operações;

44.39. a Dufry Brasil foi criada para desempenhar funções operacionais, as quais seriam imprescindíveis para o desenvolvimento e a expansão das atividades do Grupo Dufry no Brasil, o que demonstra seu inequívoco propósito negocial;

44.40. outro fator que denota que a operação, tal como foi estruturada, teve como finalidade a amortização fiscal do ágio reside no fato de a Impugnante ter utilizado este benefício numa proporção inferior ao que a lei permite, de forma consistente com as projeções econômicas;

44.41. a lei permite prazo de cinco anos, enquanto que a Impugnante passou, a partir de 2006, a amortizar o ágio ao longo de 8 anos;

44.42. a intenção sempre foi a de que a Dufry Brasil coordenasse a aquisição das participações societárias, agisse positivamente na obtenção das permissões legais para a operação e ainda desenvolvesse negócios no Brasil, sendo equivocado o entendimento de que a Dufry Brasil não era imprescindível à concretização da operação;

44.43. adicionalmente a todas as funções operacionais exercidas pela Dufry Brasil, a empresa, em linha com seu objeto social, também exerceu as funções de holding;

44.44. a própria legislação comercial determina a possibilidade de criação de empresas que tenham como objeto social deter participação societária em outras empresas (artigo 15, da Lei 6.404/76);

44.45. é inquestionável a possibilidade de existir uma sociedade holding, que tenha como única função deter participações societárias, que exerça sua função

social independentemente da existência de empregados, ou da geração de despesas ou receitas;

44.46. o conceito de holding é consagrado pela legislação e pela doutrina, razão pela qual não poderia o Agente Fiscal desconsiderá-lo;

44.47. é incabível descaracterizar a existência da Dufry Brasil, simplesmente, em função da ausência de empregados ou de receitas ou despesas próprias;

44.48. a tentativa de desconsiderar a existência da Dufry Brasil não se sustenta, especialmente porque o presente auto de infração foi lavrado sem qualquer acusação de fraude ou simulação, com a respectiva aplicação da multa qualificada de 150%;

44.49. em que pese o acerto em não qualificar a multa de ofício, não há como aceitar a tentativa de desconsideração da Dufry Brasil sem comprovar que, de fato, os atos praticados foram simulados;

44.50. não procede o argumento de que a Dufry Brasil seria uma sociedade efêmera, criada para existir por um curto prazo e tão-somente para viabilizar um determinado planejamento tributário;

44.51. a Dufry Brasil não foi criada para fins de implementação de planejamento tributário, mas para viabilizar a própria operação;

44.52. de qualquer forma, o prazo de existência da sociedade também não foi curto como mencionou a fiscalização, haja visto que a empresa existiu entre 22/08/2005 e 07/04/2006, situação que é distinta daquelas comumente questionadas pelo CARF, em que a empresa é criada para durar poucos dias;

44.53. as decisões do CARF mostram que o pressuposto fático utilizado para a desconsideração das operações foi o fato de estas terem sido conduzidas por empresas criadas para esse único fim e que, em um curtíssimo espaço de tempo, deixaram de existir, não sendo este o caso da Dufry Brasil, empresa que participou ativamente da negociação e da coordenação da aquisição da Impugnante;

44.54. mesmo que referido propósito não existisse, não se poderia desconstituir uma operação realizada em absoluta conformidade com a legislação, unicamente por conta das suas motivações econômicas;

44.55. referida interpretação passou a ser adotada pelas autoridades fiscais a partir da edição da Lei Complementar nº 104/2001, que considera passíveis de desconsideração pela autoridade administrativa, os atos ou negócios jurídicos que tenham como única finalidade a redução de tributos, ainda que lícitos;

44.56. ocorre que tal dispositivo nunca foi regulamentado;

44.57. a tentativa de fazê-lo, por meio da MP 66/02, não logrou êxito, pois os dispositivos que tratavam da matéria, abuso de forma e falta de propósito negocial, foram excluídos, quando da conversão da MP na Lei 10.637/2002;

44.58. desde então, nenhum outro diploma legal tratou da matéria, de forma que esta permanece à margem do direito positivo;

44.59. os artigos 5º, II, e 150, I, da CF e, em caráter complementar à Constituição Federal, o artigo 97, do CTN, consagram o denominado “princípio

da legalidade”, ou “da reserva absoluta da lei tributária”, de observância compulsória pelos legisladores das diversas exações que compõem o sistema tributário nacional e assim também pelas autoridades fazendárias em geral;

44.60. em matéria de tributação no Brasil, vigora o princípio da estrita legalidade, em que somente lei em sentido estrito pode criar realidades tributárias, não havendo espaço para qualquer discricionariedade por parte da administração tributária ou do poder executivo, salvo nos casos expressamente excepcionados pela Constituição Federal;

44.61. somente pode ser tributado um fato jurídico que corresponda perfeitamente ao tipo previamente descrito no antecedente da regra matriz de incidência tributária;

44.62. a tipicidade é, em última instância, uma garantia da legalidade e da segurança jurídica, pois impede que a administração tributária crie e tribute fatos jurídicos tributários não previstos na legislação,

44.63 a denominada norma antielisão não foi ainda positivada, logo não pode ela servir de parâmetro para a análise de negócios jurídicos;

44.64. qualquer tentativa de desqualificar atos jurídicos, com base na exigência de propósito negocial, deve ser afastada, por violação aos princípios constitucionais;

44.65 a Autoridade Fiscal tenta fundamentar a operação na existência de abuso de forma ou de direito;

44.66. de acordo com o código civil, o abuso de direito ocorre quando o titular de um direito subjetivo o utiliza em prejuízo de terceiros, de forma que ele se configura pela existência de três elementos: (a) o sujeito, (b) o direito subjetivo e (c) o prejuízo a terceiros;

44.67. a relação jurídico-tributária é uma relação irreflexiva, não havendo possibilidade de troca na posição dos sujeitos e, por isso, nunca será o contribuinte (sujeito passivo) titular de qualquer direito subjetivo perante o Fisco (sujeito ativo), o que evidencia o descabimento de qualquer acusação de abuso de direito na operação de que trata o presente processo;

44.68. é evidente a percepção de que a Impugnante não possuía qualquer direito subjetivo, oponível às autoridades fiscais, que pudesse ser objeto de abuso;

44.69. diferentemente do alegado pelas autoridades fiscais, cabe também atentar para o fato de que a incorporação realizada, embora seja reversa, não corresponde a uma incorporação às avessas; que se refere às operações em que a controlada incorpora a controladora, com único objetivo de preservar a base de prejuízos fiscais da incorporadora (controlada), após a incorporação;

44.70. em tais casos, a incorporadora passa a adotar, ato contínuo, as características comerciais da controladora;

44.71. as incorporações reversas, como no caso presente, são simplesmente aquelas em que a empresa controlada incorpora o acervo líquido de sua controladora, sucedendo-lhe universalmente em bens, direitos e obrigações;

44.72. incorporações às avessas são gravadas de simulação e, por isso, são passíveis de questionamento, entretanto, esse não é o caso presente, no qual a incorporadora, era a empresa operacional e lucrativa que incorporou uma sociedade holding, criada para viabilizar a aquisição da empresa operacional;

44.73. *do ponto de vista econômico e empresarial, a incorporação deveria ter sido da holding pela operacional, não fazendo qualquer sentido a incorporação da Brasif pela Dufry Participações;*

44.74. *a operação realizada é tão somente uma incorporação reversa, realizada nos termos previstos pela legislação e com a real intenção de transferir à empresa sucessora, o acervo líquido da sucedida;*

44.75. *tal hipótese é válida e está prevista no §6º, II, do art. 386, do RIR/99, com base legal no artigo 8º, da Lei 9.532/97;*

44.76. *não há qualquer motivo para que se questione a incorporação ocorrida, haja vista que (i) a legislação fiscal prevê a incorporação reversa como hipótese para início da amortização do ágio e (ii) a operação, tanto em sua forma, quanto em sua essência é legítima, tendo sido realizada sem qualquer sombra de simulação;*

44.77. *inexistem operações em série com a finalidade de prejudicar o Fisco;*

44.78. *as etapas ocorridas foram absolutamente necessárias à consecução do negócio, inexistindo, como se verifica em outros casos, a criação de sociedades veículo para, de forma artificial, carregar-se o ágio entre empresas;*

44.79. *as etapas ocorridas foram tão somente três: (a) criação da empresa holding para coordenar as negociações; (b) aquisição das ações da Impugnante e (c) incorporação da holding pela Impugnante;*

44.80. *os demais atos narrados pela Fiscalização não são relevantes à operação e não tiveram qualquer impacto fiscal; SP SAO PAULO DRJ Fl. 2089*

Documento de 33 página(s) assinado digitalmente. Pode ser consultado no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx> pelo

código de localização EP25.0518.13590.C40G. Consulte a página de autenticação no final deste documento.

44.81. *os passos mencionados na operação foram necessários para que se implementasse a aquisição da Requerente, havendo diversos motivos negociais que embasam a operação da forma como ocorreu, sendo inadmissível aplicar o conceito de “operações estruturadas” ou de “step up transactions”;*

44.82. *a Constituição Federal consagrou a autonomia privada como direito fundamental, que consiste na aptidão conferida ao cidadão em se auto-regular em suas relações privadas, desde que observados os limites de licitude e interesse coletivo constantes do ordenamento jurídico brasileiro;*

44.83. *pode-se afirmar que a intervenção estatal encontra limites não só na legalidade estrita, como também na autonomia privada;*

44.84. *a despeito da previsão contida no parágrafo único, do artigo 116, do CTN, que não foi regulamentado, o Fisco não está autorizado a desconsiderar qualquer negócio jurídico do contribuinte, mas antes de tudo deve observar os limites estabelecidos pelo próprio ordenamento jurídico;*

44.85. *transcreve trecho do Acórdão proferido pelo CARF, nos autos do processo anterior (166682.721132/2011-48);*

44.86. os negócios jurídicos praticados pelos contribuintes, como a mais legítima expressão de sua autonomia privada, somente poderão ser desconsiderados quando neles verificada qualquer mácula de ilicitude que os tornem ilegítimos e nulos de pleno direito. o que não ocorreu no caso presente;

45. Do exposto, requer que a impugnação seja julgada procedente para cancelar a exigência dos pretensos débitos de IRPJ e CSLL e acréscimos legais, bem como da multa isolada.

46. É o relatório.

Em 30 de junho de 2017 a DRJ em São Paulo julgou a impugnação improcedente, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

IRPJ. ÁGIO. INVESTIDORA SEDIADA NO EXTERIOR. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. INCORPORAÇÃO DA EMPRESA VEÍCULO. DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. INDEDUTIBILIDADE. O ágio é amortizável quando a investidora absorve o patrimônio da investida e vice-versa, em razão de incorporação, fusão ou cisão. A real investidora é a empresa que despendeu os recursos necessários para o investimento e não a empresa veículo, receptora desses recursos, que, ato contínuo, adquire as quotas da investida, para depois ser incorporada por esta. Não há absorção de patrimônio quando a real investidora e a investida permanecem com personalidades jurídicas distintas, aquela sediada no exterior e esta no Brasil. É indedutível do lucro real e da base de cálculo da CSLL, a despesa de amortização de ágio, criado na contabilidade, mediante a utilização de empresa veículo

MULTA ISOLADA. Mantida a glosa da despesa de amortização do ágio, mantém-se as multas isoladas, incidentes sobre as diferenças mensais de estimativas que deixaram de ser recolhidas em razão daquela glosa.

EFEITOS TRIBUTÁRIOS DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS. A constituição do crédito tributário pelo lançamento tem por base os efeitos tributários decorrentes das condutas efetivamente praticadas pelos contribuintes, ainda que os negócios jurídicos, formal e individualmente considerados, aparentem outra realidade.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

DECISÃO ANTERIOR FAVORÁVEL AO SUJEITO PASSIVO. PERÍODOS DE APURAÇÃO DIVERSOS. INAPLICÁVEL OS EFEITOS DA COISA JULGADA. Não produz efeitos de coisa julgada, decisão anterior, que, embora favorável ao sujeito passivo, trate de cobrança de tributo relativo a período de apuração diverso daquele que compõe a lide.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada em 14 de agosto de 2017 (fl. 2.113), a contribuinte apresentou recurso voluntário em 12 de setembro de 2017 (fl. 2.115), alegando, em síntese:

(i) impossibilidade de novo questionamento da operação já chancelada pelo CARF (processo 16682.721132/2011-48).

(ii) no mérito, defende que (a) as operações realizadas tiveram propósito negocial, enumerando fatos para demonstrar que a Dufry Brasil não representou empresa veículo constituída com o único intuito de obter o benefício da amortização do ágio, os quais ressaltam sua importância na aquisição e sua efetiva atuação como holding; (b) os requisitos legais para a geração e amortização do ágio foram cumpridos.

(iii) subsidiariamente, sustenta (a) insubsistência da aplicação da multa isolada em concomitância com a multa de ofício; e (b) impossibilidade de cobrança de juros moratórios sobre a multa de ofício.

Recebi o processo em distribuição realizada em 17 de maio de 2018.

Voto

Conselheira Relatora Livia De Carli Germano

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, portanto dele conheço.

Conforme relatado, trata-se de auto de infração referente à glosa de despesas com amortização de ágio gerado em 2006 e que começou a ser amortizado neste mesmo ano.

Pleiteia a Recorrente, inicialmente, o cancelamento do auto de infração ora combatido tendo em vista que o ágio em questão já foi objeto de análise pelo CARF nos autos do processo administrativo 16682.721132/2011-48, com decisão definitiva favorável à Recorrente e devidamente arquivado, sob pena de ferimento do princípio da segurança jurídica.

Entendo que o argumento não prospera. É verdade que o processo 16682.721132/2011-48 foi dedicado à análise do mesmo ágio ora sob exame, embora referente à amortizações realizadas em outros anos-calendário (lá 2006 a 2010, aqui 2011).

Ocorre que não há impedimento legal para que a fiscalização lavre um auto de infração para um ano-calendário sob um determinado argumento e, para o ano-calendário seguinte, reveja seu posicionamento e adote outro critério para autuar.

De fato, o artigo 146 do CTN preconiza a segurança jurídica do ato administrativo do lançamento para um mesmo fato gerador, veja-se:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução. (grifamos)

Assim, diante de um mesmo cenário fático, do mesmo contribuinte e em relação a período já fiscalizado, a fiscalização não pode se valer de duas formas distintas de apurar a matéria tributária e a respectiva base de cálculo.

Contudo, o dispositivo não engessa a atividade tributante quanto a diferentes fatos geradores.

No caso, não houve revisão de um mesmo lançamento por força de erro de direito, tampouco alteração de critérios jurídicos adotados pela fiscalização no mesmo lançamento, para o mesmo fato gerador. Improcedente, portanto, a alegação de insubsistência da autuação sob este fundamento.

Ao contrário do que sustenta a Recorrente, por meio do acórdão 1302-001.182 o CARF não cancelou o ágio ou a operação societária mas sim cancelou aquele auto de infração especificamente.

O processo administrativo tributário tem por objeto a formação de um título executivo (a Certidão de Dívida Ativa) para permitir que o Fisco cobre os valores do sujeito passivo. Neste sentido, sua natureza é essencialmente constitutiva. O fato de, ao final do processo administrativo, se decidir pela insubsistência da cobrança não significa a validação dos efeitos tributários da operação realizada, mas apenas a invalidação do lançamento efetuado, o que é muito diferente.

O princípio da segurança jurídica está assegurado quando, para o mesmo tributo em dado ano-calendário, se garante que não haverá surpresa ao contribuinte quanto aos fundamentos para a cobrança de determinado tributo. Tanto é assim que a legislação prevê, inclusive, a lavratura de auto de infração complementar no caso de, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, serem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, sendo garantida ao sujeito passivo a devolução do prazo para impugnação referente à matéria modificada (art. 18, § 3º, do Decreto 70.235/1972). O lançamento complementar deve ser objeto do mesmo processo em que for tratado o auto de infração complementado (art. 41, 4º do Decreto 7.574/2011) e, por se tratar de lançamento, por óbvio tais alterações somente são possíveis se realizadas dentro do prazo decadencial.

Passo, portanto, ao mérito.

Ao analisar a operação que deu origem ao ágio em questão, a autoridade autuante entendeu que a operação efetiva consistiu na aquisição das quotas da Recorrente pela sociedade uruguaia Delmey Sociedad Anomina (**Delmey**), sendo que a Dufry do Brasil Participações Ltda. (**Dufry Participações**) "*nunca existiu materialmente, apenas formalmente, funcionando como mero veículo para a aquisição com ágio da fiscalizada pelo grupo internacional DUFY de forma a tornar juridicamente possível a posterior amortização e dedução fiscal desse ágio.*". Em outros termos, considerou a autoridade autuante que "*a realidade é que as pessoas físicas, então quotistas da Brasif Duty Free Shop Ltda. negociaram suas quotas com a Delmey S.A., e não com a Dufry do Brasil Participações Ltda.*". (fl. 1740)

Em síntese, as operações foram assim descritas no TVF:

(i) em 7 de março de 2006 a sociedade uruguaia Delmey adquiriu a Dufry Participações (então denominada Senderos Participações Ltda.)

(ii) também em 7 de março de 2006 ocorreram reestruturações societárias que resultaram em que as quotas da Recorrente, então detidas pela Brasif Participações, passaram a ser detidas por sócios pessoas físicas.

(iii) em 23 de março de 2016 -- 8 dias após receber uma injeção de capital da ordem de US\$500 milhões -- a uruguaia Delmey aumentou o capital da Dufry Participações, de R\$100,00 para R\$ 53.531.400,00, bem como efetuou empréstimo em favor desta em valor correspondente a US\$225.950.000,00.

(iv) ainda em 23 de março de 2016, a Dufry Participações adquiriu dos quotistas pessoas físicas as quotas representativas do capital social da ora Recorrente, pelo valor de US\$ 250 milhões (correspondentes a R\$ 535.086.667,71). O contrato de 23 de março substituiu integralmente a versão datada de 11 de março apresentada às autoridades concorrenciais. O valor de aquisição foi composto das seguintes parcelas:

- R\$ 39.234.501,04 correspondem valor patrimonial da Recorrente e R\$ 485.418.166,65 foram consignados como ágio fundamentado na expectativa de rentabilidade futura;
- R\$ 4.240.993,05 correspondem à participação (54,03%) na sociedade EMAC Comércio e Importação Ltda. e R\$ 3.679.006,95 referem-se ao ágio na aquisição dessa participação;
- R\$ 2.727.885,85 correspondem à participação (100%) na sociedade Iperco Comércio Exterior S/A e R\$ 213.885,85 foram consignados como deságio na aquisição dessa participação.

(v) em 7 de abril de 2006, a ora Recorrente incorporou sua controladora Dufry Participações, dando origem à amortização do ágio.

(vi) em 13 de outubro de 2006, o capital social da Delmey sofreu redução no valor de US\$ 254 milhões, mediante retirada em espécie.

Além a efêmera existência da Dufry Participações (menos de oito meses, sendo que apenas três meses após ter sido adquirida pela Delmey), outro fator que levou a fiscalização a entender pelo que chamou de "falta de propósito negocial" está relacionado à escrituração da Dufry Participações.

Isso porque, ainda conforme o TVF, para o ano-calendário de 2006 os únicos lançamentos na conta Bancos ocorreram em 23 de março de 2016 e são referentes ou às entradas de recursos provenientes da integralização de capital e do empréstimo efetuados pela Delmey, ou à saída de valores em favor das pessoas físicas para pagamento pelas quotas da Recorrente. Além disso, os registros contábeis se limitam ao período de 07/03/2006 a 01/06/2006, não havendo registro algum referente a pagamentos a empregados, aquisição de bens integrantes do ativo imobilizado, manutenção da sede ou quaisquer outros inerentes às atividades empresariais comuns de qualquer sociedade, mesmo considerando tratar-se de *holding*.

Por outro lado, a Recorrente rebate as acusações e busca reafirmar o papel negocial da Dufry Brasil na operação, observando que o Grupo Dufry sentiu a necessidade de ter uma empresa no Brasil para:

(a) viabilizar e coordenar a aquisição da participação societária da Brasif, que atuava no ramo de lojas francas, e também de outras 2 empresas com frentes de negócios distintas.

(b) dar agilidade às providências para a aquisição, já que havia outros concorrentes de porte internacional disputando a compra – assim, foi fundamental que a Dufry Brasil pudesse internar os recursos necessários para a aquisição e tê-los disponíveis para tanto;

(c) não se tratava de apenas um vendedor, mas de 6 vendedores, pessoas físicas brasileiras, com os quais a Dufry Brasil teceu "longas negociações";

(d) tratava-se de atividade altamente regulada, não apenas pelas autoridades tributárias, mas também pelas autoridades aeronáuticas, e a efetiva concretização da operação dependia de uma série de aprovações (fls. 2012 a 2017 - Infraero);

(e) pelo montante envolvido, bem como pelo tamanho do Grupo Dufry mesmo antes dessa aquisição, houve a necessidade de notificar os órgãos de defesa da concorrência, a quem se submeteu para a análise a aquisição (fls. 2019 a 2021).

(f) aventou-se a possibilidade de a Dufry Brasil realizar Oferta Pública de Ações após a aquisição.

As justificativas prestadas pela Recorrente, algumas delas contestadas já pela autoridade autuante, são consistentes em tese, mas não há prova de que se apliquem ao caso. Explico.

O argumento da necessidade de ter uma pessoa jurídica no Brasil para viabilizar e coordenar a aquisição das participações societárias no Brasil não subsiste quando se verifica a completa ausência de provas quanto à efetiva atuação da Dufry Participações na operação. A própria fiscalização já havia tecido comentários neste sentido, ao contestar as respostas à intimação fornecidas pela contribuinte, veja-se, por exemplo, o seguinte trecho do TVF:

A argumentação de que a Dufry do Brasil Participações Ltda. seria fundamental para a realização do negócio, pois a sua finalização através de uma entidade não residente seria demasiadamente onerosa, difícil e de resultados incertos, não é suficiente já que todos os recursos empregados, todas as garantias fornecidas e toda a capacidade operacional para a realização da operação foram proporcionados pela Delmey S.A. mediante aumento de capital e concessão de empréstimo à Dufry do Brasil Participações Ltda.. Assim, a realidade é que as pessoas físicas, então quotistas da Brasif Duty Free Shop Ltda. negociaram suas quotas com a Delmey S.A., e não com a Dufry do Brasil Participações Ltda.

A emissão de parecer favorável da Secretaria de Acompanhamento Econômico –CADE – bem como a aprovação pela INFRAERO não estavam, de maneira alguma, condicionadas à criação de outra empresa, mesmo porque essa sociedade não tinha qualquer autonomia, capacidade financeira ou operacional para a realização dessa operação. Os parâmetros para as referidas concessões envolvem variáveis de naturezas distintas às apresentadas na argumentação exposta, até porque se existissem restrições à realização de aquisições societárias por empresas situadas no Uruguai, não seria a criação de empresa interposta que viabilizaria a operação.

Da mesma forma, não se justifica a utilização da Dufry do Brasil Participações Ltda. em função da necessidade de abertura de

conta bancária de caução (escrow account) para o depósito da parcela correspondente à 7,5% do negócio (item 2.5 do Acordo de Compra e Venda de Ações Reformulado, doc. 4). Tal cláusula foi estabelecida simplesmente pela vontade das partes, não havendo qualquer determinação legal para isso.

Destaca-se o fato de que todos os recursos para a concretização da operação foram supridos pela empresa uruguaia Delmey S.A. Assim, qualquer garantia eventualmente necessária à realização da operação poderia ter sido fornecida diretamente pelo real adquirente (Delmey) em benefício dos antigos proprietários das quotas. Destaque-se ainda que, como já foi exposto anteriormente, todas as operações financeiras ocorridas no ano-calendário 2006 na Dufry do Brasil Participações Ltda. foram registradas na contabilidade no dia 23/03/2006. Nessa data, consta o registro contábil do valor total da operação, não tendo sido identificadas parcelas anteriores desembolsadas a título de garantia.

Concluindo, todos os motivos apresentados como justificativa para a criação da empresa Dufry do Brasil Participações Ltda. não se revelaram imprescindíveis à concretização da operação. Eis que as formalidades alegadas poderiam ter sido cumpridas por um simples representante do real adquirente: Delmey S.A. (fl. 1738-1739).

O argumento de que foi fundamental que a Dufry Participações pudesse internar os recursos necessários para a aquisição e tê-los disponíveis para tanto também não subsiste quando se verifica que, na prática, os recursos não ficaram "disponíveis" no Brasil, pois no mesmo dia em que a Dufry Participações recebeu os valores de sua controladora estrangeira ela realizou os pagamentos às pessoas físicas vendedoras.

A Dufry Participações também não parece ter sido fundamental na negociação com os 6 vendedores pessoas físicas brasileiras, em especial quando se leva em consideração que ela foi adquirida pela Delmey no mesmo dia em que as pessoas físicas se tornaram detentoras da participação societária a ser alienada, não sendo crível que uma negociação desse porte tenha se concretizado em apenas 4 dias (entre os dias 7 e 11 de março, data da primeira versão do contrato de compra e venda apresentado às autoridades concorrenciais e cujos termos não foram essencialmente alterados). Em outras palavras, não foi ela (nem por meio dela) que foram feitas as negociações, e não obstante as alegações não há provas no processo de que ela tenha sido de qualquer forma relevante nesse processo.

Vale notar, ademais, que a documentação enviada e recebida da Infraero acostada aos autos pela contribuinte (fls. 2012 a 2017) não prova que o fato de se tratar de atividade altamente regulada levou à necessidade de aquisição realizada por empresa brasileira. Ali consta apenas carta datada de 14 de março de 2006 na qual o "Grupo Dufry" noticia a conclusão das negociações para a transferência do controle societário da Recorrente, bem como documentos da Infraero registrando que a mera transferência de controle societário de concessionária não compromete os contratos firmados. Ou seja, da documentação constante dos autos não se extrai nenhuma informação sobre a efetiva atuação da Dufry Participações.

Também os documentos juntados aos autos pela ora Recorrente referentes às comunicações às autoridades concorrenciais nada dizem sobre a atuação da Dufry

Participações. Os documentos de fls. 2019 a 2021 apenas comprovam que tal notificação foi realizada, e que a operação sido aprovada em 31 de janeiro de 2007.

Por fim, sobre o fato de se ter aventado a possibilidade de a Dufry Participações realizar Oferta Pública de Ações após a aquisição, a Recorrente não traz qualquer explicação a respeito, nem nenhum início de prova de que tal tenha ocorrido.

Em resumo, portanto, embora a defesa tenha mencionado pontos em tese relevantes, da análise das provas acostadas aos autos não é possível extrair qualquer conclusão sobre a atuação ou a materialidade da Dufry Participações. Não parece ter sido ela a verdadeira adquirente da participação societária que deu origem ao ágio.

Por outro lado, o Termo de Verificação Fiscal foi bem enfático quanto à interposição e da existência apenas "no papel" de tal pessoa jurídica, tendo trazido indícios convergentes para esta conclusão, sobretudo quando observou a efemeridade da sua existência e a ausência de registros contábeis relacionados a despesas que seriam comuns a qualquer tipo de empresa, o que releva que, na prática, a Dufry Participações efetivamente nunca atuou como pessoa jurídica, ou seja, como sujeito de deveres e obrigações (ou que apenas assim atuou com relação à operação societária que se pretende descaracterizar, no caso, a aquisição que deu origem ao ágio).

Como tenho observado em meus votos sobre o assunto, mesmo uma *holding* requer um mínimo de elementos materiais que a caracterizem como sociedade empresária, para além de um registro na Junta Comercial e um número no CNPJ.

Não se nega que uma companhia possa ter por objeto exclusivamente participar de outras sociedades -- até porque a própria Lei das S.A. (Lei 6.404/1976) prevê tal possibilidade em seu artigo 2º, § 3º, observando, ademais, que tal participação pode ocorrer ainda que não prevista no estatuto, seja como meio de realizar o objeto social seja para beneficiar-se de incentivos fiscais(*).

() Art. 2º Pode ser objeto da companhia qualquer empresa de fim lucrativo, não contrário à lei, à ordem pública e aos bons costumes. (...)*

§ 3º A companhia pode ter por objeto participar de outras sociedades; ainda que não prevista no estatuto, a participação é facultada como meio de realizar o objeto social, ou para beneficiar-se de incentivos fiscais.

Ocorre que qualquer sociedade, mesmo a chamada "*holding pura*", não prescinde de um conteúdo material mínimo -- não se exige, por óbvio, atividades operacionais, nem necessariamente a contratação de empregados, mas toda empresa tem um endereço sede, alguém que lhe prepare a contabilidade, alguém que assine por ela e lhe "presente" perante terceiros (Pontes de Miranda), custos com registros de seus atos societários, e tudo isso envolve um mínimo de despesas que, se não são arcadas diretamente por ela, são pagas por alguém em nome dela, e de um modo ou de outro devem, pelo menos, constar de seus registros patrimoniais e contábeis. A ausência de qualquer tipo de despesa, aliada à inexistência de quaisquer outros bens ou direitos que não a participação societária que se adquiriu com ágio, enfraquece muito o cenário que se pretende defender, que é de efetiva existência da pessoa jurídica.

Note que, quando dizemos "efetiva existência da pessoa jurídica" estamos nos referindo à existência da pessoa jurídica como "sociedade" ou "empresa", e não como um mero registro formal.

O contrato de sociedade é assim conceituado pelo artigo 981 do Código Civil (Lei 10.406/2002):

Art. 981. Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados.

Como se sabe, o Direito Brasileiro atual simpatiza com a teoria dos perfis da empresa de Asquini, a qual trata a empresa como "*fenômeno poliédrico que assume, sob o aspecto jurídico, em relação ao diferentes elementos nele concorrentes, não um mas diversos perfis: subjetivo, como empresário; funcional, como atividade; objetivo, como patrimônio; corporativo, como instituição*" (Exposição de Motivos Complementar apresentada pelo Prof. Sylvio Marcondes - responsável pela elaboração do Livro II — "Direito da Empresa" no anteprojeto do Código Civil/2002).

Assim, só há que se falar em "sociedade" ou "empresa" na presença de "*atividade econômica organizada de produção e circulação de bens e serviços para o mercado, exercida pelo empresário, em caráter profissional, através de um complexo de bens*" (BULGARELLI, Waldírio. Tratado de Direito Empresarial, 2ª ed., São Paulo: Atlas, 1995, p.100).

No Direito Tributário isso fica claro em diversas passagens. A noção jurídica de empresa está disposta, por exemplo, no caput do art. 132 do Código Tributário Nacional, que dispõe sobre a responsabilidade da pessoa jurídica que resulta da fusão, transformação ou incorporação, pelos tributos devidos pelos antecessores. Segundo este dispositivo, existe uma figura jurídica associada a uma empresa mas, caso tal figura jurídica desapareça, o desaparecimento não causa a "morte" da empresa, que continua como entidade autônoma, com vida jurídica própria, respondendo por atos pretéritos.

Ressalte-se que o acima é apenas um exemplo ilustrativo mas, no caso em questão, nem era preciso ir tão longe.

No caso, e em resumo, considerando a existência meramente formal da Dufry Participações no momento da geração do ágio, a conclusão a que se chega é de que não houve a necessária liquidação do investimento e que, portanto, está ausente um dos requisitos legais para a dedução das despesas com amortização de ágio.

Registre-se que não se está aqui a discorrer sobre os conceitos de propósito negocial e substância econômica, até porque estes carecem de fundamento legal, tornando-se deveras subjetivos e abrangentes. Nem se pretende investigar, na operação, a existência de razões econômicas que vão além da obtenção de vantagem fiscal (ou seja, não se adentra a questionamentos sobre a "necessidade" da operação), já que tal requisito, assim considerado, também inexistente em nosso ordenamento.

De fato, temos presenciado com preocupante frequência a utilização, pelas autoridades fiscais, da suposta "teoria do propósito negocial" por meio do qual se defende que a simples ausência - sob a ótica do fisco - de outros motivos para a operação que não o alcance do benefício fiscal já seria elemento suficiente para invalidar as operações ou, ao menos, as vantagens fiscais daí resultantes.

Tal racional, além de carecer de suporte jurídico, guarda certa contradição com diversas regras e estruturas criadas há muito tempo pelo legislador pátrio, por meio das quais são oferecidas vantagens fiscais a contribuintes que cumpram determinados requisitos expressos na legislação.

Daí é que o que se vê, frequentemente, é a criação de requisitos adicionais àqueles previstos na legislação, sem qualquer amparo jurídico, e fundado exclusivamente em uma premissa -- falsa, e quase preconceituosa -- de que uma operação que vise exclusivamente a atingir vantagem fiscal legalmente prevista "não vale para fins fiscais".

Dizemos que não é preciso ir tão longe já que a questão é bem mais simples: se uma operação é realizada por uma sociedade empresária, o mínimo que se espera é que esta exista. Em outras palavras, não se pode admitir como existentes sociedades - nem mesmo *holdings* - constituídas apenas no papel, sem qualquer substrato material mínimo, eis que, em tais casos, **não existe de fato a empresa** -- i.e., esta não passa de uma simulação, de um nada jurídico.

Vamos a um exemplo um pouco mais extremo, apenas no intuito de ilustrar o que se diz acima: nossa legislação garante determinadas reduções de tributos a contribuintes que se estabeleçam na Zona Franca de Manaus. Pois bem. Quando as autoridades fiscais investigam os contribuintes que se beneficiam de tais incentivos, não questionam qual foi o motivo extra-tributário que levou à decisão de se estabelecer em tal área. Pelo contrário, muitas vezes tais contribuintes realmente não têm outra justificativa, eis que se distanciam de seu mercado consumidor e não raro não encontram lá uma melhor infra-estrutura ou maior oferta de mão de obra qualificada. O objetivo é, portanto, o gozo do incentivo fiscal, e isso é garantido às empresas que cumpram todos os requisitos da legislação independentemente do "propósito negocial" da decisão de se estabelecer na Zona Franca de Manaus.

Mas o que se espera de tais pessoas jurídicas? Que elas realmente se estabeleçam na região da Zona Franca de Manaus e lá produzam seus produtos. Assim, uma pessoa jurídica que o faça apenas formalmente, "no papel", não terá direito ao gozo dos benefícios -- não porque a operação não tenha "propósito negocial", mas simplesmente porque a pessoa jurídica não existe como "sociedade empresária", por não haver "empresa" naquele local.

O mesmo se pode dizer da amortização fiscal do ágio. A legislação traz requisitos para que o valor do ágio seja deduzido como despesa que, uma vez presentes, devem levar ao resultado pretendido, independentemente dos "motivos não fiscais" que levaram à aquisição do investimento ou à incorporação. Mas isso desde que a pessoa jurídica que se diz adquirente e incorporadora/incorporada exista como "sociedade empresária", do contrário o negócio não passará de uma simulação.

Daí porque alguns - talvez de maneira não técnica - qualificam este tipo de negócio como "abusivo". Tal "abuso" é a qualificação que estes dão à utilização de um instituto jurídico (no caso, o da pessoa jurídica) sem se atingir seu fim próprio -- fim este que outros chamam de "causa" (e, no caso da sociedade empresária, é o exercício de atividade econômica e a partilha dos respectivos resultados).

Por tais razões oriento meu voto para negar provimento ao recurso voluntário com relação à glosa de despesas com amortização de ágio.

Vale ressaltar que este voto, ao concluir que a existência da pessoa jurídica configurou simulação, não contradiz o fato de a multa não ter sido qualificada pela autoridade lançadora.

Conforme já expus em voto no acórdão CSRF 9101-002.189, sessão de 21.01.2016, a simulação autoriza, tão somente, a revisão de ofício do lançamento, nos termos do artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

Por sua vez, para que se possa cogitar a qualificação da multa, é necessário identificar qual das ações ou omissões dolosas previstas nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64 foram praticadas, sendo assim indispensável, ainda, a comprovação do dolo.

Esse, inclusive, é o sentido que se extrai do teor da Súmula CARF nº 14: "*A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo*", assim como da Súmula Vinculante CARF nº 25: "*A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64*".

Como ensina BRANDÃO MACHADO, na noção de dolo se insere a idéia de contrariedade ao direito, ou seja, da prática de um ilícito ("Um caso de elusão de imposto de renda". In: Direito Tributário Atual, vol. 9, São Paulo: Resenha Tributária, 1989, p. 2209). Da mesma forma, MARCO AURÉLIO GRECO observa:

"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)

É que, 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 (dolo normativo).

Nesse passo, não basta a intenção de reduzir a tributação. É necessário, sim, que o contribuinte, ao buscar tal resultado, adote conduta que afronte norma que proíba ou obrigue, ou seja, que contrarie uma norma imperativa, praticando assim um ato típico.

É neste sentido que os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 trazem as condutas típicas da sonegação, fraude e conluio, todas elas supondo a inequívoca constatação de dolo, elemento essencial do tipo.

No caso em questão, entretanto, não se verifica norma imperativa que tenha sido contrariada. Na verdade, o que vemos é a prática de condutas expressamente permitidas, tanto é que a própria fiscalização pauta a qualificação da multa na artificialidade das operações, afirmando textualmente que estas, por si sós, não violavam nenhuma norma legal.

Simular é diferente de sonegar. Repita-se: a acusação aqui é de simular a existência da SAIP e, por consequência, adotar todas as condutas como se essa sociedade efetivamente existisse, assinando contratos, enviando declarações fiscais e preenchendo livros contábeis. Todas essas atitudes são ínsitas à simulação -- de fato não se espera que alguém simule a existência de uma sociedade e entregue declarações fiscais como se ela não existisse, pois isso não seria simular.

Quem simula acredita na "situação simulada" e adota condutas condizentes com tal circunstância, mas isso não significa dizer que quem simula tem "dolo" -- no sentido de intenção de praticar um ilícito (dolo normativo). A intenção de quem simula é criar uma situação que na prática não existe e isso não é, no ordenamento jurídico brasileiro, um ilícito. De fato, não há norma que proíba simular uma situação nem norma que obrigue não simular, o que há são apenas consequências para o ato simulado, quais sejam: no âmbito civil, a nulidade do ato simulado nos termos do art. 167 do Código Civil, no âmbito tributário, a possibilidade de o fisco rever o lançamento nos termos do artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional.

Dizer que um ato será nulo ou que ele autorizará a revisão do lançamento de tributos é algo muito menor do que dizer que esse ato é ilícito.

Assim, no caso, não há a imputação da prática de qualquer ilícito, é dizer, não se verifica qualquer conduta contrária ao direito que possa levar ao agravamento da penalidade.

Pois bem. A Recorrente sustenta, ainda, a impossibilidade de aplicação de multa isolada de 50% por falta de antecipação das estimativas mensais de IRPJ e CSLL. Neste caso, entendo que lhe assiste razão.

Ressalto que, sendo o caso de lançamento relativo ao ano-calendário de 2011, entendo não aplicável a Súmula CARF n. 105, uma vez que esta trata da redação da Lei 9.430/1996 na redação anterior à Lei 11.488/2007, e a multa isolada foi lançada com base no artigo 44, II, "b", da Lei 9.430/1997, com redação dada pela Lei 11.488/2007.

Súmula CARF nº 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

A questão da multa em razão de falta ou insuficiência de pagamento das estimativas mensais não está pacificada neste CARF. Dos inúmeros julgados a respeito do tema extraem-se, pelo menos, três correntes de entendimento.

Em um extremo está a corrente que defende que, mesmo após a Lei 11.488/2007, uma vez encerrado o ano-calendário não mais cabe aplicar a multa isolada por falta ou insuficiência de estimativas, pois essas ficam absorvidas pelo tributo incidente sobre o resultado anual. Por outro lado, há os que entendem que a imposição da multa independe do resultado apurado no encerramento do exercício financeiro, devendo ser aplicada sempre sobre o valor da estimativa não recolhida.

Em uma posição intermediária está a corrente adotada pelo presente voto, há muito sustentada pelo Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, que fora integrante desta Turma.

Segundo este entendimento, a multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor; não obstante, pelo princípio da absorção ou consunção, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na exata medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo, já que esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem.

É a máxima do direito punitivo que, para uma mesma conduta deve-se aplicar uma só punição.

A título ilustrativo reproduzo trecho do acórdão 1201-00.235, de 7 de abril de 2010, da lavra do ilustre Conselheiro:

As regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regradada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com multa proporcional. Todavia, se há uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada.

Assim, consideramos imperioso verificar se houve, em relação aos fatos que ensejaram a autuação de multas isoladas, também a imposição de multa proporcional e em que medida.

O valor tributável é o mesmo (R\$ 15.470.000,00). Isso, contudo, não implica necessariamente numa perfeita coincidência delitiva, pois pode ocorrer também que uma omissão de receita resulte num delito quantitativamente mais intenso.

Foi o que ocorreu. Em razão de prejuízos posteriores ao mês do fato gerador, o impacto da omissão sobre a tributação anual foi menor que o sofrido na antecipação mensal. Desse modo, a absorção deve é apenas parcial.

Conforme o demonstrativo de fls. 21, a omissão resultou numa base tributável anual do IR no valor de R\$ 5.076.300,39, mas numa base estimada de R\$ 8.902.754,18. Assim, deve ser mantida a multa isolada relativa à estimativa de imposto de renda que deixou de ser recolhida sobre R\$ 3.826.453,79 (R\$ 8.902.754,18 - R\$ 5.076.300,39), parcela essa que não foi absorvida pelo delito de não recolhimento definitivo, sobre o qual foi aplicada a multa proporcional.

Faz toda a diferença considerar que estamos tratando de direito sancionatório e, nesta seara, não se pode admitir que se trate como independentes penas aplicadas sobre uma infração conteúdo (provisório) e sobre uma infração continente (e efetiva).

Em outros termos: não há dúvida de que estamos tratando de multas relacionadas a um mesmo fato gerador de tributo (isto é, IRPJ/CSLL devidos em 31 de dezembro do ano-calendário), de maneira que, mesmo que se queira dizer que não se trata da mesma infração (conduta), impõe-se considerar que o bem jurídico maior é o tributo efetivamente devido, do que é conteúdo provisório ou *iter* preparatório o bem jurídico representado pelo dever de adiantar estimativas de "algo" (e não "algo efetivo"). Desse modo, se por um lado é preciso dar sentido à norma que prevê a aplicação da multa pelo não recolhimento de estimativas mesmo em caso de apuração de prejuízo fiscal ou base negativa (redação do art. 44 da Lei 9.430/1996 dada pela Lei 11.488/2007), por outro mantém-se a premissa de que não se pode penalizar mais a infração-conteúdo que a infração-continente.

Assim, no caso em questão, entendo que as multas isoladas devem ser canceladas na exata medida em que as suas bases sejam menores que as bases tributáveis anuais utilizadas para fins de aplicação das multas de ofício de IRPJ e CSLL.

Por fim, sobre o argumento acerca da cobrança de juros moratórios sobre a multa de ofício, entendo que neste caso a pretensão da Recorrente não merece guarida.

De fato, a análise dos artigos 113, 139 e 161 do CTN leva à conclusão de que os juros moratórios não apenas incidem sobre o principal, mas também sobre a multa de ofício proporcional, já que ambos compõem o crédito tributário constituído, *in verbis*:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1o. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

(...)

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

(...)

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§1 Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§2 O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

Não por outra razão, a Lei 9.430/1996, ao tratar da formalização da exigência de crédito tributário composto exclusivamente por multa ou juros de mora afirma, expressamente, a possibilidade de tal incidência:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Ademais, o entendimento de se considerar legítima a incidência de juros de mora sobre a multa fiscal encontra sustentação na jurisprudência da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça (AgRg no REsp 1.335.688PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/2012), que reiterou o entendimento no sentido de ser “*legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário*”, seguindo a linha já adotada pela Segunda Turma do mesmo Tribunal (REsp nº 1.129.990/PR, em 1/9/2009).

Ante o exposto, oriento meu voto para rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário, especificamente para cancelar as multas isoladas na exata medida em que as suas bases sejam menores que as bases tributáveis anuais utilizadas para fins de aplicação das multas de ofício de IRPJ e CSLL.

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano