



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 19515.000447/2010-97
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-002.503 – 1ª Turma
Sessão de 12 de dezembro de 2016
Matéria MULTA QUALIFICADA - ÁGIO INTERNO - ÁGIO DE SI MESMO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado AGRENCÓ DO BRASIL S.A.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

MULTA QUALIFICADA. ÁGIO INTERNO. ÁGIO DE SI MESMO. OCORRÊNCIA DE FRAUDE E CONLUÍO.

A consecução de atos que culminaram com a supressão ilícita de tributos, obtida com a dedução da amortização de ágio, ágio esse que, surgido da reavaliação de participação na empresa autuada, em operação intragrupo, foi por ela mesma contabilizado e deduzido, de forma artificial e sem qualquer dispêndio, evidencia conduta dolosa tendente a impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal ("fraude", na inteligência do art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964) e ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas visando os efeitos em questão ("conluio", conforme art. 73 da mesma Lei). Impõe-se, assim, a qualificação da multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidas as Conselheiras Cristiane Silva Costa e Livia De Carli Germano, que conheceram somente quanto à fraude e, no mérito, acordam, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Livia De Carli Germano e Demetrius Nichele Macei, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão, Adriana Gomes Rêgo, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal De Araújo, Lívia de Carli Germano (suplente convocada em substituição à Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio) e Demetrius Nichele Macei (suplente convocado). Ausente, justificadamente, o Conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

A FAZENDA NACIONAL recorre a este Colegiado, por meio do Recurso Especial de e-fls 1.183 e ss., contra o acórdão nº **1201-000.969**, de 11 de março de 2014 (e-fls. 1.162 e ss.), que, no mérito e por unanimidade de votos, deu parcial provimento ao recurso voluntário, para desqualificar a multa de ofício. Transcreve-se a ementa do acórdão recorrido:

Ano-calendário: 2006

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE. Tal como ocorre na determinação do lucro líquido apurado para fins societários, é indedutível das bases de cálculo do imposto de renda e da contribuição social a amortização do ágio gerado a partir de reorganização de empresas sob controle comum.

DESPESAS COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. GLOSA. Cabível a glosa de despesas com a prestação de serviços por terceiros quando o sujeito passivo, apesar de intimado para tanto, não apresenta documentação hábil e idônea capaz de comprovar a sua efetividade.

*Assunto: Normas de Administração Tributária
Ano-calendário: 2006*

MULTA QUALIFICADA. DOLO. DÚVIDA RAZOÁVEL. Deve-se afastar a qualificação da multa de ofício quando houver dúvida razoável acerca do dolo do sujeito passivo quanto aos atos que vieram a retardar o conhecimento, por parte do Fisco, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

O recurso foi admitido por meio do Despacho de e-fls. 1.200 e ss.

A Recorrente aponta divergência jurisprudencial em relação aos acórdãos a seguir, cujas ementas estão assim redigidas na parte de interesse:

Acórdão nº 1202-00.753:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009

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

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

MULTA QUALIFICADA.

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

Acórdão nº 101-96.724:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Anos-calendário: 2001 e 2002

(...)

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

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

MULTA QUALIFICADA A simulação justifica a aplicação da multa qualificada.

Nas razões de mérito, a Recorrente inicia fazendo exposição do processo de surgimento do ágio ocorrido, asseverando que "o suposto 'ágio' utilizado pelo contribuinte em epígrafe não existiu de verdade, fora criado apenas no papel, pois não apresentou propósito negocial e substrato econômico que justificasse o seu surgimento" e que "o único substrato econômico existente é aquele oriundo da amortização do suposto 'ágio' na conta de resultado da Recorrente após a incorporação da Inlogs Investimentos". Passa, então, a fazer as seguintes alegações:

a) que "na esfera do direito civil, para um ato jurídico ter validade precisa ter, entre outros pressupostos, perfeição da vontade manifestada", acrescentando que "a existência de defeitos que afetam essa perfeição (vícios da vontade) acarreta a invalidade do ato jurídico, como no caso da simulação", trazendo à baila o conceito de simulação na doutrina de MARCOS BERNARDES DE MELLO, bem como as disposições do art. 167, do Código Civil, acerca de negócios jurídicos simulados;

b) que relativamente à Administração Tributária, o desfazimento do negócio simulado não é medida necessária, sendo suficiente reconhecer que houve a invalidade para dar o adequado tratamento ao verdadeiro negócio ocorrido. E refere que "na seara tributária, o reconhecimento da simulação se situa, exclusivamente, no plano da eficácia", sendo que "o ato simulado não produz efeitos em relação ao Fisco, que tem o dever de efetuar o lançamento para tributar o fato gerador efetivamente praticado pelo sujeito passivo";

c) que "mesmo que, a princípio, possa haver uma 'coincidência' entre a intenção das partes e os atos jurídicos formalizados, ainda assim tais poderão não surtir efeitos jurídicos tributários, se, analisados sob uma perspectiva sistêmica, revelarem que foram materializados com o fim único de livrar as partes de uma tributação específica";

d) que *"na hipótese dos autos, a ação fiscal revelou que a contribuinte para subtrair o pagamento de tributo simulou diversas operações de reorganização societária, com objetivo exclusivo de criação de ágio fictício a ser utilizado na redução da base de cálculo do IRPJ e CSLL, no ano calendário de 2006, resultando na subtração do pagamento dos tributos devidos"*;

e) que a Contribuinte praticou atividade ilícita comprovada, com a prática de diversos atos simulados, sendo que, como resultado de sua conduta dolosa, houve a diminuição do efetivo valor da obrigação tributária, em evidente prejuízo ao erário. E que *"a conduta foi sempre resultado de sua vontade, livre e consciente, já que realizada de forma sistemática, objetivando impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal"* e que *"a conduta sistemática demonstrou desprezo ao cumprimento da obrigação fiscal, ao princípio da solidariedade de matriz constitucional e ao dever legal de participação, indicando a intensidade do dolo"*;

f) conclui afirmando que demonstrado cabalmente *"que o ágio amortizado pelo recorrente foi registrado de forma simulada e com evidente intuito fraudulento"*, por meio de uma aparente sequência de operações societárias, através das quais o que a Contribuinte procurou foi a redução indevida da sua carga tributária. Inevitável, portanto, a qualificação da multa de ofício.

Ao final, pede a Recorrente que o presente recurso seja conhecido e provido, para que *"o acórdão recorrido seja reformado no quesito objeto da presente insurgência"*.

Não houve a apresentação de contrarrazões por parte da Contribuinte (conforme Despacho de e-fls. 1.228).

É o relatório.

Voto

Conselheira Adriana Gomes Rêgo - Relatora

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

A discussão cinge-se à procedência ou não da imposição de multa de ofício qualificada em 150% à infração de dedução de despesas com amortização de ágio gerado a partir de reorganização societária entre empresas sob controle comum (ágio interno). Não mais se discute a procedência ou não da autuação em questão.

Com efeito, a Turma do CARF recorrida manteve a autuação da infração, manifestando-se no sentido de que a amortização de ágio gerado a partir de reorganização societária entre empresas sob controle comum (ágio interno) é indedutível, mas desqualificou a multa de ofício. Entendeu que, estando esse tipo de reorganização societária previsto em lei (art. 36 da Lei nº 10.637/2002), *"remanescerá sempre dúvida razoável acerca de se o sujeito passivo agiu, ou não, dolosamente ao amortizar o 'ágio interno'"*, destacando a possibilidade de haver erro de direito nesses casos (*"crença da validade jurídica da amortização para fins*

fiscais"), bem como que, diante do permissivo legal, *"não há que se perquirir sobre a existência de propósito negocial diverso daquele previsto na própria lei"*.

Como relatado, alega a Fazenda que o ágio amortizado pela autuada foi registrado de forma simulada e com evidente intuito fraudulento, por meio de uma aparente sequência de operações societárias, levadas a cabo para obter redução indevida de tributos.

O Termo de Constatação elaborado pela Fiscalização (e-fls. 274 e ss.) descreve as operações de reorganização societária intragrupo que deram origem ao ágio cuja amortização foi deduzida em termos que podem ser assim sintetizados:

a) em 29/12/2003, os sócios da INLOGS LOGÍSTICA LTDA (a empresa Autuada, depois denominada AGRENCO DO BRASIL S/A) constituíram a empresa INLOGS ADMINISTRAÇÃO DE BENS S.A. (depois denominada AGRENCO Administração de Bens S/A), conferindo ao capital da nova empresa quotas da Autuada por seu valor patrimonial de R\$ 1.000.000,00;

b) no dia seguinte, a INLOGS ADMINISTRAÇÃO DE BENS S.A. ingressou como sócia da empresa A&A Matheus Consultoria em Informática Ltda., conferindo ao capital desta as mesmas quotas que recebera dos sócios pessoa física da Autuada, em valor reavaliado para R\$ 74.051.000,00, em decorrência de laudo técnico de avaliação. Nesse ato, os sócios fundadores da empresa A&A Matheus, de *"faturamento mensal inexpressivo e ramo de atividade completamente alheio aos das empresas do 'GRUPO AGRENCO'"*, se retiraram da sociedade, passando ela passa a se denominar INLOGS INVESTIMENTOS LTDA, sendo que ela passou a registrar em seu ativo R\$ 9.710.501,44, sob a rubrica "Investimento na INLOGS LOGÍSTICA LTDA", e R\$ 64.340.498,56, sob a rubrica *"Ágio na aquisição de investimento"*, perfazendo o total de R\$ 74.051.000,00;

c) em 02/07/2004, a INLOGS INVESTIMENTOS LTDA (investidora) foi incorporada (de forma reversa) pela Autuada (investida), tendo a Autuada registrado em seu ativo os R\$ 64.340.498,56, sob a rubrica *"Ágio na aquisição do investimento da Inlogs Investimentos Ltda (ativo diferido)"* e passado a amortizar o ágio e deduzir a amortização da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, à razão de 1/60 avos ao mês.

A imposição da multa em percentual qualificado de 150% pela Fiscalização se deu em razão de se ter identificado nas operações societárias a prática de atos simulados, artificiais, com o intuito de impedir ou ocultar a ocorrência do fato gerador, configurando a prática de sonegação, fraude e conluio, na inteligência dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964. É o que se constata do trecho a seguir do antes referido Termo de Constatação:

Tendo em vista a prática de atos simulados, conforme ficou demonstrado nesta exposição, com evidente intuito de impedir ou ocultar a ocorrência do fato gerador de exações federais, a multa a ser aplicada no lançamento de ofício é a de 150%, conforme mandamento do caput, inciso I e § 1º do Artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1.996, com a nova redação, dada pela Lei nº 11.488, de 2007, que citamos, "in verbis:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis."

O teor dos artigos da Lei nº 4.502, de 1.964, mencionados no texto legal acima reproduzido, é o seguinte:

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

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

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

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

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72."

Da leitura do presente Termo, fica evidente que os atos, praticados pelo contribuinte — ou por suas controladoras, em seu interesse -, tiveram a intenção precípua de ocultar e simular a ocorrência de operação realmente não realizada - incorporação de empresa.

*A forma jurídica adotada para os atos simulados teve, ainda, evidente objetivo de "modificar as suas características essenciais [do fato gerador] de modo a reduzir o montante do imposto devido", de modo a caracterizar a **fraude** definida no artigo 72 da Lei nº 4.502, de 1.964.*

*Finalmente, fica evidenciado pelo concurso das partes envolvidas — sócios pessoas físicas e jurídicas diretamente interessados no negócio jurídico simulado — o "ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas", que caracteriza do **conluio**, definido no artigo 73 do mesmo diploma legal.*

A defesa da Contribuinte, quer em sede de impugnação - e-fls. 316 e ss., ou no recurso voluntário - e-fls. 1.071 e ss. (não houve contrarrazões ao presente recurso especial), afirma a legalidade da reorganização societária, forte no art. 36 da Lei nº 10.637/2002, e a inocorrência de atos simulados, bem como de fraude ou de conluio.

Entretanto, o que se vê na reorganização societária perpetrada é uma sequência de atos em que os sócios de uma pessoa jurídica A (a Autuada) constituem uma nova empresa B, utilizando quotas de A na integralização do capital da nova empresa B. Ato contínuo, a empresa B ingressa como sócia em uma terceira empresa C, utilizando as mesmas quotas de A que recebera dos sócios de A na integralização de capital. Só que agora tais quotas de A estão sobrevalorizadas em razão de reavaliação, sobrevalorização essa que se consubstancia através de ágio contabilizado em C. Além disso, os sócios originais de C saem da sociedade. Mais adiante a empresa C, que ostentava a posição de investidora em A, é pela investida A incorporada, passando a empresa A (a Autuada) a contabilizar o ágio vindo de C, ágio esse que corresponde à sobrevalorização de quotas dela mesmo. Passa, então, a amortizar o ágio e a reduzir o lucro tributável pelos valores amortizados.

Por fim, C, que detinha a participação em A, desaparece, e o montante do ágio sobre quotas de A passa a estar dentro dela própria. Tudo isso sem que haja qualquer pagamento ou dispêndio de qualquer natureza, apenas movimentações de quotas societárias. Ninguém paga, ninguém recebe. O único ganho que sobrevém é a redução do montante de tributos a serem pagos por A, em evidente evasão fiscal ilícita.

Para usar as classificações construídas pela doutrina, o que se tem não é apenas "ágio interno" (surgido em operações intragrupo), mas "ágio de si mesmo", sem que tenha havido, vale repisar, qualquer dispêndio.

Correta, portanto, a Fiscalização quando impôs a multa de ofício qualificada. Isso porque a conduta dolosa tendente a impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal (o que o art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, classifica como "fraude") é evidenciada pela deliberada consecução de atos que culminam com a supressão ilícita de tributos, através da dedução da amortização de um ágio surgido artificialmente, que não apenas é criado em operações entre partes que compõem o mesmo grupo (ágio interno), mas que tem como origem participação societária na própria empresa que o amortiza (ágio de si mesmo), tudo isso sem que haja dispêndio e com retorno à situação anterior ("*status quo ante*").

Presente, também, a figura do "conluio" (art. 73 da Lei nº 4.502, de 1964), caracterizado pelo ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas para a consecução da fraude, igualmente a justificar a qualificação da multa.

Como se viu, a Turma recorrida não deixou de concluir que indedutível a amortização de ágio, mas, ponderando que o art. 36 da Lei nº 10.637/2002 autorizava que a pessoa jurídica investidora reavaliasse seu investimento em investida, com diferimento da tributação do ganho de capital assim auferido para momento futuro e incerto, entendeu que remanescia dúvida razoável acerca de conduta dolosa por parte do sujeito passivo, suscitando a possibilidade de erro de direito.

Contudo, vejamos o que dispõe o art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002:

Art. 36. Não será computada, na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da

pessoa jurídica, a parcela correspondente à diferença entre o valor de integralização de capital, resultante da incorporação ao patrimônio de outra pessoa jurídica que efetuar a subscrição e integralização, e o valor dessa participação societária registrado na escrituração contábil desta mesma pessoa jurídica.

§ 1º O valor da diferença apurada será controlado na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) e somente deverá ser computado na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido:

I - na alienação, liquidação ou baixa, a qualquer título, da participação subscrita, proporcionalmente ao montante realizado;

II - proporcionalmente ao valor realizado, no período de apuração em que a pessoa jurídica para a qual a participação societária tenha sido transferida realizar o valor dessa participação, por alienação, liquidação, conferência de capital em outra pessoa jurídica, ou baixa a qualquer título.

§ 2º Não será considerada realização a eventual transferência da participação societária incorporada ao patrimônio de outra pessoa jurídica, em decorrência de fusão, cisão ou incorporação, observadas as condições do § 1º.

Com a devida vênia, esse dispositivo apenas autoriza o diferimento da tributação do ganho de capital a ser apurado por uma pessoa jurídica que tinha participação societária que foi transferida por valor superior ao patrimonial, por ocasião de integralização de capital em outra sociedade. É de se perceber que a participação societária desta pessoa jurídica continua a lhe pertencer, ainda que indiretamente. E o ganho foi diferido para o momento em que esta participação for realizada.

É claro que se esta participação se dá sem a interveniência de terceiras pessoas, ou seja, se ocorre intragrupo, a titularidade das participações sequer muda. No caso em comento, como se pode verificar, AGRENCO constituiu INLOGS ADMINISTRAÇÃO DE BENS S.A, que, no dia seguinte, transferiu as ações de AGRENCO, reavaliadas, para INLOGS INVESTIMENTO LTDA (denominação recebida pela A&A MATHEUS CONSULTORIA EM INFORMÁTICA LTDA, empresa com faturamento inexpressivo e ramo de atividade alheio, após a saída dos seus sócios originários), que contabilizou uma parte como ágio.

É de se observar que o art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002, em momento algum autoriza contabilizar um ágio, até porque o ágio é outra figura. O ágio requer que partes independentes se disponham a pagar um preço adicional sobre um ativo, isto é, algo além do valor patrimonial.

No caso em apreço, não se pode olvidar que a A&A MATHEUS CONSULTORIA EM INFORMÁTICA não tinha recursos e nada pagou pelas ações da AGRENCO que contabilizou parte como ágio no valor de R\$ 64.340.498,56. Logo, não se tem dúvidas da artificialidade do ágio e, portanto, da sua indedutibilidade, como bem reconhecido pela decisão recorrida.

No entanto, o simples fato de se criar artificialmente um ágio (por meio da reavaliação de ativos para transacionar entre partes vinculadas), para simular uma situação que

estaria autorizada pelos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, não pode ter outro intuito senão aquele de reduzir indevidamente os tributos devidos, com a geração de uma despesa inexistente, para a qual não houve qualquer desembolso.

Ou seja, se as ações da AGRENCO voltam para a AGRENCO, porém com o resultado da operação ela reduziu tributo, tentando simular uma despesa para a qual nunca houve qualquer dispêndio, como não dizer que o intento foi doloso?

Assim, vislumbro não só a fraude, consistente na ação dolosa da AGRENCO ao tentar modificar características essenciais do fato gerador, procurando dar uma roupagem de ágio amortizável por incorporação, que reduziria a base de cálculo dos tributos IRPJ e CSLL, como também o conluio, vez que foi necessária a participação de outras pessoas jurídicas para obter o intuito desejado pela fraude.

Por oportuno, destaco posicionamento no sentido da manutenção, por esta 1ª Turma da CSRF, da qualificação da multa em caso bastante semelhante, em julgamento recente, de votação unânime, cujo relator da Câmara *a quo* é o mesmo e adotou a mesma fundamentação para exonerar a qualificação (acórdão de nº 9101-002.300, de 7/4/2016, Relator Rafael Vidal de Araújo). Confira-se:

Conforme relatado alhures, a PGFN apresentou recurso especial visando à reforma do Acórdão nº 1201-00.967 na parte em que a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF decidiu reduzir o percentual da multa de ofício de 150% para 75%.

(...)

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

(...)

Justificou-se tal decisão com base nas seguintes alegações, perfiladas no Termo de Verificações Fiscais:

(...)

A aplicação da multa qualificada foi excluída por ocasião do julgamento do recurso voluntário interposto pela contribuinte, sob a seguinte fundamentação:

"Pois bem, entendo que neste tipo específico de reorganização societária, que encontra previsão no art. 36 da Lei 10.637/2002, sempre remanescerá dúvida razoável acerca de se o sujeito passivo agiu, ou não, dolosamente.

De fato, o referido dispositivo legal autoriza esse tipo de reorganização societária única e exclusivamente para possibilitar a reavaliação, na investidora, da participação que mantém em sua investida, reavaliação essa cuja incidência do IRPJ e CSLL devidos pela investidora poderá ser diferida.

(...)

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

Conforme já foi tratado no tópico que cuidou especificamente da questão da amortização do ágio gerado em operações intragrupo, o art. 36 da Lei nº 10.637/2002 fixa determinado efeito fiscal para operações societárias permitidas não por ele, mas pela legislação civil e comercial e pelas normas contábeis. O efeito fiscal que o dispositivo estabelecia era o diferimento da tributação de IRPJ e de CSSL sobre o ganho de capital proveniente da reavaliação do valor de sociedade investida.

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

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

(...)

Conclusão

Em face do exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, restabelecendo-se a imposição de multa de ofício qualificada no percentual de 150%.

(assinado digitalmente)
Adriana Gomes Rêgo