



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.721085/2014-03
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9101-005.791 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 8 de outubro de 2021
Recorrentes GUIA MAIS MARKETING DIGITAL LTDA - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL E FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. USO DE EMPRESA VEÍCULO. INDICAÇÃO DE FORMAÇÃO DE ÁGIO INTERNO. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisão em contexto fático distinto, concernente à amortização de ágio sem a extinção da adquirente do investimento, e não para amortização de ágio formado com evidências de ser interno ao grupo econômico. A caracterização do dissídio jurisprudencial em face do mesmo paradigma em face de acusação fiscal anterior não se presta a justificar, no segundo lançamento, a admissibilidade do recurso especial quando se constata o acréscimo de motivação na acusação fiscal e a relevância destas novas indicações na orientação decisória adotada no recorrido.

MULTA QUALIFICADA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA.

Não restando comprovada nos autos a conduta dolosa, com evidente intuito de fraude, do contribuinte, é aplicável a multa no percentual de 75%, nos termos do § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, vencidos os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto (relator), Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Caio Cesar Nader Quintella que votaram pelo conhecimento. Em relação ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, acordam, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso; e, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencida a conselheira Andréa Duek Simantob que votou por dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Caio Cesar Nader

Quintella. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa. Manifestaram intenção de apresentar declaração de votos as conselheiras Edeli Pereira Bessa e Andréa Duek Simantob.

(documento assinado digitalmente)

ANDREA DUEK SIMANTOB – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luis Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial do Procurador e da Contribuinte em face da decisão proferida no Acórdão n.º 1301002.555, de 15 de agosto de 2017, em que, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa para o percentual de 75%.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009

Ementa: DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EMPRESAS DE MESMO GRUPO ECONÔMICO. INDEDUTIBILIDADE.

A dedutibilidade da amortização do ágio somente é admitida quando este surge em negócios entre partes independentes, condição necessária à formação de um preço justo para os ativos envolvidos.

ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. USO DE EMPRESA VEÍCULO. LEGITIMIDADE.

A criação da empresa veículo teve como objetivo o aproveitamento do ágio, Patente, portanto, a artificialidade da operação que teve como intuito a alocação do ágio gerado sem a participação de terceiro, visando exclusivamente a redução da tributação.

ÁGIO INTERNO. MULTA QUALIFICADA.

Não restando comprovada nos autos a conduta dolosa, com evidente intuito de fraude, do contribuinte, é aplicável a multa no percentual de 75%, nos termos do § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96.

Do Recurso da Fazenda

O processo foi encaminhado à PGFN em 04/10/2017 (Despacho de Encaminhamento de fls. 2712). De acordo com o disposto no art. 79, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, com a redação da Portaria MF nº 39, de 2016, a intimação presumida da Fazenda Nacional ocorreria em 03/11/2017. Em 31/10/2017, tempestivamente, foi interposto o Recurso Especial (Despacho de Encaminhamento de fls. 2734).

Aponta a recorrente divergência de interpretação da legislação tributária em relação à matéria multa de ofício qualificada - ausência de propósito negocial e substrato econômico, com indicação dos acórdãos paradigmas nº 1101-000.899 e nº 1103-000.960.

A r. presidência da 1ª Seção do CARF deu seguimento ao especial nos seguintes termos:

Isso posto, tem-se que tanto no caso do presente processo como dos acórdãos paradigmas, foi apreciada questão relativa à qualificação da multa de ofício, em lançamento decorrente da glosa de despesa de amortização de ágio gerado em consequência de transação intragrupo, tendo sido identificada nas três decisões consideradas - recorrida e paradigmas - a criação de pessoa jurídica no seio do grupo empresarial, sem propósito negocial e com o fim único de gerar artificialmente condições para a amortização do ágio transferido.

Verificada a necessária similitude fática em relação às duas decisões indicadas como paradigmas e contrapostos os votos condutores, evidencia-se ter sido demonstrada a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

No caso sob exame o colegiado entendeu que o ágio foi apurado em transação entre empresas do mesmo grupo econômico e que houve a criação de empresa veículo com o propósito de aproveitamento do ágio, considerando "*Patente, portanto, a artificialidade da operação que teve como intuito a alocação do ágio gerado sem a participação de terceiro visando exclusivamente a redução da tributação*". Concluída a análise, foi prolatada decisão que manteve a autuação fiscal, no que se refere à indedutibilidade do ágio, e reduziu a multa qualificada de 150% para 75%.

(...)

Já no que se refere ao primeiro paradigma (nº 1101-000.899), diante dos mesmos fatos considerados na decisão recorrida, o colegiado manifestou entendimento diverso em relação à qualificação da multa de ofício, que reconheceu como devida, com base na constatação de que o negócio

jurídico que originou o ágio foi fictício e se prestou apenas "*a construir um cenário semelhante à hipótese legal que autoriza a amortização do ágio pago na aquisição de investimentos*".

(...)

O segundo paradigma (n.º 1103-000.960) trata de lançamento de ofício, decorrente de dedução indevida de despesa de amortização de ágio amparada em evento de incorporação, com aplicação da multa qualificada de 150%, motivada pelo "*intuito doloso de excluir ou modificar as características do fato gerador da obrigação tributária mediante o uso de empresa veículo e ausência de propósito negocial em atos de reorganização societária*".

Como já dito, também nesse caso foram apreciados a mesma questão e fatos semelhantes ao tratado na decisão recorrida, mas distintas as soluções aplicadas. Recebida a questão, o colegiado entendeu pelo cabimento da aplicação da multa qualificada "*em razão da simulação suficientemente caracterizada com a utilização de empresa veículo*". Transcrevo fragmentos do segundo acórdão paradigma, relevantes para demonstração dos fatos apreciados:

(...)

Diante do exposto, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO** ao Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional, para que seja rediscutida a matéria **multa de ofício qualificada - ausência de propósito negocial e substrato econômico**.

No mérito sustenta que a ausência de propósito negocial e de substrato econômico, da mesma forma que impede a dedutibilidade do ágio registrado, atesta o evidente intuito de fraude do contribuinte. Deixa-se claro que o único intuito dessa empresa fora criar um modo de redução dos impostos a serem pagos após incorporação que seria realizada.

Essa diferença entre a vontade declarada e a vontade real caracteriza o evidente intuito de fraude da recorrente em conseguir um indevido benefício fiscal.

Nos termos do artigo 167, parágrafo 1º, inciso II, do Código Civil Brasileiro, "in fine", as operações que deram ensejo aos ágios aqui discutidos se caracterizam como negócios simulados, haja vista que o conteúdo delas não era verdadeiro.

Como já ressaltado, em que pese o grupo empresarial ter elaborado um laudo econômico a fim de atestar o fundamento do ágio registrado, de acordo com os elementos constantes do processo, verifica-se que esses laudos não são contemporâneos aos fatos.

O evidente intuito doloso do recorrente nos ilícitos tributários cometidos resta caracterizado pela sua tentativa de fazer a Fazenda Nacional incorrer em erro. Para tanto, o recorrente lança mão de documentos que atestam operações que nunca aconteceram na realidade.

Mostra-se assim, que, por meio da fraude praticada pelo contribuinte, ele tentou dar substância econômica e propósito negocial a um ágio inexistente de fato, criado unicamente para reduzir a sua tributação. Ao analisar a reorganização societária executada, vê-se claramente

que a razão para as operações societárias realizadas não foi econômica, mas sim exclusivamente tributária.

A simulação resta inequívoca uma vez que **havia motivos à sua realização** (criação de um benefício fiscal indevido).

A fraude, correspondente à atitude dolosa do contribuinte em reduzir o montante do imposto devido, está mais do que comprovada ante os inúmeros fatos aqui apontados.

Sendo assim, pelos argumentos aqui expostos, demonstra-se 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, na verdade, o que o recorrente procurou foi a redução indevida da sua carga tributária. A qualificação da multa de ofício, assim, é inevitável.

Intimada, a Contribuinte apresentou contrarrazões em que sustenta a impossibilidade de se admitir o recurso com base nos acórdãos apresentados. No mérito sustenta que não há motivos para a qualificação da multa porque não houve qualquer fraude nos termos apontados pelo fiscal (artigo 72 da Lei n.º 4.502/64 c/c § 1º do artigo 44 da Lei 9.430/9618).

O entendimento do CARF, nesse sentido, é de que é imperioso encontrar-se evidenciado nos autos o intuito de fraude. Nesse caso, deve-se ter como princípio o brocardo de direito que prevê que “fraude não se presume, se prova”. Ou seja, há que se ter provas sobre o evidente intuito de fraude praticado pela empresa. Não é razoável, simplesmente, presumir a ocorrência de fraude.

Para o Alberto Xavier⁶, a figura da fraude exige três requisitos: 1. que a conduta tenha finalidade de reduzir o montante do tributo devido, evitar ou diferir o seu pagamento; 2. o caráter doloso da conduta com intenção de resultado contrário ao Direito; 3. que tal ato seja o meio que gerou o prejuízo ao fisco.

É portanto, inexplicável o motivo pelo qual a fiscalização qualificou a operação como criminosa. Ao que nos parece, o objetivo é meramente de compelir a parte ao pagamento.

Conclui que inaplicável a qualificação da multa de ofício ante a inexistência de fraude, dolo ou simulação, principalmente ao se considerar que o ágio em questão foi originado de uma operação legítima realizada entre empresas de grupos econômicos distintos.

Do Recurso do Contribuinte

Cientificado do acórdão em questão em 06/02/2018 (conforme termo de fls. 2749), interpôs o recurso especial de divergência (fls. 2753 e seguintes) em 20/02/2018 (conforme termos de fls. 2751-2752), portanto, tempestivamente (art. 68 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF).

A recorrente reproduziu no corpo do recurso, em sua integralidade, as ementas dos paradigmas que menciona em sua exposição, e/ou instruiu o recurso com a sua cópia integral, todos os quais são oriundos de colegiados distintos daquele que proferiu o acórdão recorrido, e não foram reformados pela Câmara Superior de Recursos Fiscais. A recorrente alega a divergência com relação a duas matérias, quais sejam, sinteticamente: 1) Amortização das despesas de ágio; 2) Alteração dos fundamentos da autuação.

A r. presidência da 1ª Seção do CARF deu parcial seguimento ao especial nos seguintes termos:

A divergência é evidente, nesse processo entende-se que a existência de uma controladora da empresa que adquire um investimento com ágio transfere para ela, a controladora, o benefício fiscal do ágio e que a incorporação da controlada pela empresa que foi adquirida pela controlada com dinheiro capitalizado pela "investidora original" não extingue o investimento para fins de permitir o aproveitamento do benefício, ou seja, conforme consta do voto vencedor, com a incorporação da empresa veículo pela investida, a propriedade da participação societária adquirida com ágio subsiste no patrimônio da investidora original.

Evidencia-se, portanto, que a legislação interpretada divergentemente pelos acórdãos em questão refere-se aos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, 20 do Decreto - lei nº 1.598/1977, bem como 385 do RIR/99.

Por outro lado a Recorrente prequestionou o referido ponto às fls. 20/25 da Manifestação de Inconformidade e 2660/2684 do Recurso Voluntário, além de amplamente discutido no Acórdão recorrido (fls. 2.699/2709 dos autos) apontando esse prequestionamento por conta do § 5º do artigo 67 do RICARF.

(...)

À primeira vista, haveria aparentemente uma relevante dissimilaridade fática entre os casos que impediria a configuração da alegada divergência jurisprudencial.

É que, enquanto o caso dos autos, consoante a própria ementa sinaliza, trataria de caso de *ágio interno*, assim entendido aquele gerado exclusivamente dentro de um mesmo grupo econômico, *sem a participação de terceiros independentes*, condição esta considerada "*necessária à formação de um preço justo para os ativos envolvidos*" (consoante ali mesmo consignado), o caso paradigmático (**acórdão 1201-001.242**), por sua vez, consoante estampado já na sua própria ementa, trata de um ágio que "*efetivamente ocorreu, não sendo fruto de operações entre empresas do mesmo grupo econômico (ágio interno)*".

Veja-se que, enquanto as menções feitas no caso dos autos ao uso de *empresa veículo* (utilizada exclusivamente para fins de viabilização da amortização do ágio) encontra-se inserida dentro do contexto maior em que o próprio ágio em si é considerado *artificial*, no caso paradigmático a análise acerca da utilização da *empresa veículo* só é feita após o relator daquele caso expressamente consignar que o caso *sub judice* não era de um ágio artificial, mas sim de um ágio real, efetivo, e de que, *nestas circunstâncias*, a simples utilização da *empresa veículo*, "*por si só*", não sustentaria a glosa fiscal.

(...)

Assim, diante de situações tão díspares entre si, não haveria, *a priori*, como se estabelecer a divergência jurisprudencial alegada.

Entretanto, há circunstâncias processuais específicas com relação ao caso dos autos que dão ensejo ao processamento do presente recurso especial.

É importante destacar que exatamente os *mesmos fatos* aqui tratados são também objeto do processo administrativo nº 19515.005924/2009-77, "*referente à autuação por exclusão indevida do lucro real nos anos calendários de 2004 a 2008, em face da formação do mesmo ágio ora questionado*", consoante consignado, aliás, no próprio relatório da decisão ora recorrida.

E, naquele caso, em que a decisão da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção (acórdão 1101-000.899) também lhe foi desfavorável, tendo sido negado provimento ao seu recurso voluntário, a recorrente apresentou o seu recurso especial exatamente em face do mesmo paradigma ora invocado (**acórdão 1201-001.242**), tendo o recurso, naquele caso, sido *admitido*, em razão da caracterização da divergência jurisprudencial em face de contextos fáticos considerados semelhantes.

É verdade que, naquele caso, o acórdão lá recorrido (acórdão 1101-000.899), ao analisar os *mesmos fatos* contidos nos presentes autos, fundamentou as suas conclusões em *razões diversas* das expostas no acórdão ora recorrido (o que pode ter facilitado, naquele caso, a melhor configuração da similitude fática e do dissídio jurisprudencial alegado).

Em síntese, pode-se dizer que, para o acórdão 1101-000.899, o que impede a amortização do ágio, no caso concreto, é o fato de não ter havido a *confusão patrimonial* entre a *investidora original* (AVERDIN) e a *investida* (LISTEL). Neste contexto, aquele acórdão não atribuiu grande relevância à parte da acusação fiscal que mencionava a circunstância de a operação ter ocorrido em “*circuito fechado, isto é, entre empresas do mesmo grupo*” (vide Termo de Verificação Fiscal, fls. 959, *in fine*), mas sim ao fato de que “*quando concluído o processo de incorporação da empresa veículo, o investimento e, conseqüentemente, o ágio permanecem inalterados na controladora original*” (vide Termo de Verificação Fiscal, fls. 960, *in fine*).

Ou seja, apesar de reconhecer a participação de terceiro na operação que gerou o ágio, e que o ágio foi efetivamente pago, o acórdão 1101-000.899 adotou como relevante, para sua decisão, o fato de o investimento ter *subsistido no patrimônio da investidora original*.

(...)

O acórdão ora recorrido, por sua vez, conforme visto, *interpretou os mesmos fatos de forma diferente*, tratando da *ausência de confusão patrimonial* (subsistência do investimento no patrimônio da investidora original) apenas como um aspecto *subsidiário* (apresentado a título *argumentativo*, conforme se verá a seguir), e conferindo maior ênfase, como *razão de decidir*, justamente à parte da acusação fiscal em que se afirma que a operação teria ocorrido em “*circuito fechado, isto é, entre empresas do mesmo grupo*”.

(...)

Vê-se, com isto, que o acórdão ora recorrido menciona exatamente o acórdão 1101-000.899, proferido no âmbito do outro processo da própria recorrente, já aqui mencionado, para, de forma *subsidiária* ou *argumentativa*, pugnar pela manutenção da glosa fiscal efetuada.

Portanto, apesar de o acórdão recorrido ter interpretado que, no caso concreto, se estaria diante de um caso de *ágio interno, artificial, gerado sem a participação de terceira parte independente*, ao passo que o paradigma apresentado é de *ágio real e efetivo, gerado entre partes independentes*, não se pode ignorar que *os mesmos fatos aqui tratados* foram submetidos à apreciação de *outro colegiado* (o qual, ao interpretá-los, *não julgou tratar-se de caso de ágio interno*, diversamente do que entendeu o acórdão recorrido).

Por este motivo, não se mostraria razoável nem justa a negativa de seguimento do recurso especial interposto pelo contribuinte nos presentes autos, sob o fundamento de pretensa *dissimilaridade fática* com o paradigma apresentado (**acórdão 1201-001.242**) — o qual, conforme visto, foi o *mesmo acórdão usado como paradigma também naquele outro processo*, em que o recurso especial do contribuinte restou *admitido* pelo Presidente da Câmara recorrida.

Ressalte-se, ademais, que, no âmbito daquele outro processo administrativo, a Procuradoria da Fazenda Nacional, em sede de contrarrazões ao recurso especial, inclusive pugnou pelo *não conhecimento* do recurso especial do contribuinte, aduzindo exatamente uma pretensa *dissimilaridade fática* com o paradigma em questão. Entretanto, o recurso especial do contribuinte, naquele caso, consoante se verifica pelo Acórdão 9101-003.465, posteriormente proferido pela CSRF, restou *conhecido por unanimidade de votos* [obs.: acórdão ainda não formalizado, contudo, a informação quanto ao conhecimento do recurso pode ser conferida na página eletrônica do CARF, em <http://idg.carf.fazenda.gov.br/consultas/atas-pautas-ecalendario>, mediante consulta à ata da reunião de julgamento da CSRF do período de 06 a 08/03/2018].

Assim, em vista de todo o exposto, conclui-se que deve ter seguimento o recurso com relação a este ponto (amortização de ágio – empresa veículo), uma vez que os contextos fáticos devem ser entendidos por similares, ao passo que as decisões, claramente, se deram em sentido divergente.

(...)

2ª divergência: Alteração dos fundamentos da autuação

(...)

A recorrente, no intuito de demonstrar a divergência que alega existir, parte, em primeiro lugar, de premissas absolutamente equivocadas com relação ao que ocorreu no caso dos autos, e/ou de afirmações contraditórias entre si.

Veja-se, por exemplo, que, ao mesmo tempo em que alega que *“a discussão que inicialmente dizia respeito à legitimidade do ágio de origem posteriormente modificou-se para a questão do ágio ter sido gerado em circuito fechado, conforme consta do acórdão recorrido”*, a própria recorrente transcreve excerto da acusação (Termo de Verificação Fiscal) em que o Auditor Fiscal expressamente afirma que *“do acima exposto, concluiu-se que a apuração do ágio ocorreu em circuito fechado, isto é, entre empresas do mesmo grupo”*.

Portanto, se a própria autoridade fiscal já fazia tal afirmação (*ágio gerado em circuito fechado*), não há sentido algum em afirmar que a discussão nos autos *modificou-se* para contemplar tal proposição. Trata-se de premissa totalmente equivocada.

Noutro giro, ao mesmo tempo em que ora alega que a utilização de empresa veículo *não seria fundamento da autuação*, mas sim a ausência de propósito negocial na operação estruturada, e que, por este motivo, a utilização de empresa veículo *não poderia ser utilizada como o critério de decisão nesse processo*, verifica-se que, nas suas razões de defesa, consignadas no próprio relatório da decisão ora recorrida, consta o seguinte, *verbis*:

“3) Os outros pontos levantados pelo i. agente autuante — inobservância de formalidades negociais e adoção de "empresas-veículos" — tinham, da mesma maneira, o fim de apontar suposta falta de substrato econômico para o ágio apropriado e deduzido não existem e não foram provadas pela fiscalização (...)”

Trata-se, portanto, de proposições contraditórias entre si. Ora a recorrente afirma que a decisão não poderia adotar como fundamento, para a manutenção do lançamento, a utilização de empresa veículo, ora a própria recorrente reconhece que a fiscalização adotou como fundamento para a autuação a utilização de empresa veículo.

Verifica-se, portanto, de forma simples, que a recorrente, partindo de premissas completamente equivocadas e/ou contraditórias entre si, não logrou êxito algum em demonstrar que teria havido, por parte do acórdão recorrido, qualquer espécie de *alteração dos fundamentos da autuação*, que seria o pressuposto para a demonstração da divergência jurisprudencial alegada entre o recorrido e o paradigma apresentado (acórdão 9303-002.432).

O fato de o ágio ter sido gerado internamente (*“em circuito fechado, isto é, entre empresas do mesmo grupo”*), e de terem sido utilizadas *“empresas-veículos”* para viabilizar a amortização do ágio, fundamentos utilizados pelo acórdão recorrido para manter o lançamento de glosa das despesas, conforme visto, já se encontravam presentes no próprio Termo de Verificação Fiscal.

De qualquer sorte, para além desses completos desacertos e premissas equivocadas por parte da recorrente na sua tentativa de demonstração da divergência jurisprudencial alegada, há que se observar, ainda, a existência de *óbice intransponível* para o prosseguimento do recurso com relação a esta matéria.

Dispõe o Regimento Interno do CARF, no seu art. 67, o seguinte, *verbis*:

“Art. 67. (...)

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à **matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.**”

Pois bem.

Nada obstante a recorrente afirmar que “*desde a interposição do Recurso Voluntário a Recorrente vem apontando que houve flagrante alteração dos fundamentos dos autos*”, em nenhum momento dignou-se a *indicar, com a precisão requerida*, em que parte do recurso voluntário teria feito tal alegação.

Ademais, fazendo-se novamente a leitura integral do recurso voluntário apresentado é possível verificar que tal questão (*alteração dos fundamentos da autuação*) em nenhum momento foi levantada pelo contribuinte.

Da mesma forma, e exatamente por não ter sido trazida tal questão no recurso, a leitura do inteiro teor do acórdão recorrido permite concluir que o colegiado em nenhum momento se pronunciou ou decidiu acerca desta matéria, não havendo dúvidas, portanto, que se trata de matéria não prequestionada.

Apresentado o competente agravo, este não foi conhecido, confirmando-se o seguimento parcial do especial manejado.

No mérito, informa que no ano calendário de 2009 teve amortização por desvalorização do ágio das empresas Apenina e MKV e que, em consequência, a referida amortização foi excluída na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da Contribuição Social, fato que se reporta ao Proc. Adm. n.º 19515.005924/2009-77.

Consta daqueles autos que a empresa fiscalizada foi autuada em face da amortização indevida de despesa com ágio, gerado artificialmente, dentro do mesmo grupo econômico, despido de qualquer propósito negocial e mediante fraude, durante os anos-calendário de 2004 a 2008.

Consoante narrado pela fiscalização, o valor do ágio teve origem em um investimento de duas empresas na recorrente, então denominada Listel, e que posteriormente foram incorporadas por esta última. O fundamento econômico do ágio foi a rentabilidade do investimento com base nos resultados de exercícios futuros.

As empresas investidoras foram a Apenina Participações LTDA e a MKV Holdings LTDA, que adquiriram o controle acionário da Listel em 01.06.99. Apenina adquiriu a participação detida pela Abril S/A na Listel (51%), e MKV adquiriu a participação detida por Mediaone Brasil Comércio e Participações Ltda (49%).

Nesta mesma data (01.06.99), Averdin Holdings LTDA, empresa pertencente ao grupo estrangeiro Bellsouth Corporation, assumiu o controle e aumentou o capital social da MKV e da Apenina.

Em 31.07.2000, a Listel incorporou a investidora MKVe em 31.12.2003, a Listel incorporou a investidora Apenina.

A operação foi feita entre empresas de grupos distintos, devendo ser alterado parcialmente o acórdão recorrido que confirma que “ a dedutibilidade da amortização do ágio somente é admitida quando este surge em negócios entre partes independentes, condição necessária à formação de um preço justo para os ativos envolvidos” , como ocorre na presente hipótese.

Restaram, portanto, preenchidos todos os requisitos legais para a dedução, previstos nos art. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997. Nesse contexto, necessário analisar o conteúdo dos mencionados dispositivos legais, antes de discorrer sobre sua aplicabilidade ao caso concreto.

Intimada a apresentar contrarrazões, a i. PGFN sustenta que na qualidade de benesse tributária, para ser autorizada deverá envolver a situação literalmente prevista no art. 386 do RIR/99, assim como observar estritamente as condições estipuladas, sob pena de ser considerada indevida. Esse pressuposto de observância estrita dos requisitos legais, típica das situações onde há qualquer espécie de renúncia fiscal, se encontra expressamente previsto no art. 111 do CTN.

O ágio ou deságio, dessa forma, deve sempre decorrer da efetiva aquisição de um investimento oriundo de um negócio comutativo, onde as partes contratantes, independentes entre si e ocupando posições opostas, tenham interesse em assumir direitos e deveres correspondentes e proporcionais. À guisa de exemplo, se em um negócio o alienante pede pelo seu bem ou direito determinado sobrepreço, essa “mais valia” a ser paga pelo adquirente deve ser justificada pela expectativa de algum ganho. Se não há previsão de ganho, não há porque existir ágio.

Para que ocorra a efetiva aquisição de um investimento, com o correspondente surgimento do ágio ou deságio, é imprescindível a existência de substrato econômico à sua realização. Implica dizer que é necessário haver transação econômica que materialize o valor de aquisição, ao mesmo tempo pago pelo adquirente e recebido pelo alienante. A aquisição de um investimento, assim como de qualquer bem ou direito, deve sempre importar o dispêndio de um gasto (econômico ou patrimonial) pelo adquirente e o respectivo ganho (também econômico ou patrimonial) auferido pelo alienante. Sem essa troca de riquezas e da titularidade do investimento, não há que se falar em aquisição, e, como consequência, no surgimento de ágio ou deságio.

Entende que a APENINA e a MKV atuaram como empresas veículos, não se revestindo das formalidades necessárias, o que acabou por invalidar o valor do ágio calculado na aquisição desta participação societária. Portanto, a LISTEL foi integralmente comprada pela MKV e APENINA, e o valor do ágio foi apurado com base no patrimônio da LISTEL e registrado com base nos livros das respectivas empresas acionistas controladoras da sociedade.

É o relatório no que reputo essencial.

Voto Vencido

Conselheiro ALEXANDRE EVARISTO PINTO, Relator.

Recurso especial do Contribuinte- Admissibilidade

O Recurso Especial é tempestivo.

Assim dispõe o RICARF no art. 67 de seu Anexo II acerca do Recurso Especial de divergência:

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

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF n.º 39, de 2016)

§ 2º Para efeito da aplicação do **caput**, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

§ 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei n.º 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

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

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, no corpo do recurso, admitindo-se ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido. (Redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 2017)

§ 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da

análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 2017)

I - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

II - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543- C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil; e (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

IV - decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo. (Redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 2017)

§ 13. As alegações e documentos apresentados depois do prazo fixado no caput do art. 68 com vistas a complementar o recurso especial de divergência não serão considerados para fins de verificação de sua admissibilidade.

§ 14. É cabível recurso especial de divergência, previsto no caput, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF n.º 39, de 2016)

[...]

Nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, acima transcrito, o Recurso Especial somente é cabível se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste E. Conselho.

Como já restou assentado pelo Pleno da CSRF¹, “*a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles*”.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli², “*a similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, incorrente, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal*”.

Trazendo essas considerações para a prática, forçoso concluir que a *divergência jurisprudencial* não se estabelece em matéria de prova, e sim em face da aplicação do Direito, mais precisamente quando os Julgadores possam, a partir do cotejo das decisões (recorrido x paradigma(s)), criar a convicção de que a interpretação dada pelo Colegiado que julgou o *paradigma* de fato reformaria o acórdão recorrido.

É importante chamar atenção ao fato que a r. Presidência da Primeira Seção do CARF em um primeiro momento, em seu recurso de admissibilidade, apontou expressamente que haveria

¹ CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

² EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

dissimilaridade fática entre o acórdão paradigma e o acórdão recorrido, tendo apenas dado seguimento ao Recurso Especial por conta de circunstâncias processuais específicas com relação ao caso dos autos, com o devido acatamento, deve se discordar desta afirmação.

O cotejo analítico entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma demonstram que se tratava de aquisição de participação societária de empresa de terceiros (Abril S.A. e MEDIAONE BRASIL COMÉRCIO PARTICIPAÇÕES LTDA, no acórdão recorrido, e quatro pessoas físicas não identificadas, no caso paradigma). O que restou evidenciado desde o acórdão da r. DRJ:

12. E, mesmo que as operações tivessem ocorrido entre empresas de grupos independentes, deve ser destacado que a empresa no exterior não adquiriu o controle acionário da Listel diretamente. Houve primeiramente a constituição da empresa Averdin Holdings Ltda (Brasil) que teve a única finalidade de constituir as duas empresas, MKV e Apenina, que adquiriram o controle acionário da Listel.

13. Estas duas empresas constituídas unicamente para a aquisição da Listel é que apuraram os ágios e que foram incorporadas posteriormente pela sua própria controlada Listel, transferindo para esta os referidos ágios para serem amortizados e considerados dedutíveis para efeitos fiscais.

14. É evidente que a constituição destas empresas não teve nenhuma motivação econômica. Elas não desenvolveram nenhuma atividade. O único objetivo foi de se prestarem como empresas veículos para que o ágio apurado na aquisição da Listel pudesse, após as incorporações, ser amortizado e considerado como dedutível. Como mencionou a fiscalização ‘A conjugação dos fatos acima nos leva a concluir que o negócio foi fictício, montado apenas para gerar uma vultosa exclusão do Lucro Real’.

15. Uma operação estruturada como esta indica a existência de um objetivo único, predeterminado à realização de todo o conjunto, indicando, também, uma causa jurídica única. Nesta hipótese, cumpre examinar se há motivos autônomos ou não, pois se estes inexistirem, o fato a ser enquadrado é o conjunto e não cada uma das etapas.

16. No presente caso, não se apresenta nenhum motivo autônomo para justificar a realização de cada uma das etapas das operações. Isto é, não existia uma finalidade diferente para cada etapa que as justificasse. A finalidade era uma única e somente seria obtida no final de todas as etapas. Tais circunstâncias me levam a considerar a operação como um todo, sem que se perca de vista, no entanto, as peculiaridades de cada etapa de que a operação se compõe.

17. Outro ponto que chama a atenção é o fato da controlada incorporar a controladora. Reproduzo o apresentado no acórdão nº 1212.985, da 4ª Turma/DRJ/RJOI, que se aplica ao presente caso, inclusive quanto à empresa veículo:

(...)

Adiante, vejamos como ficou a estrutura resultante da operação:

[...]

Note que a MKV e a APENINA adquiriram integralmente o controle acionário da LISTEL. Nesse momento, a AVERDIN assumiu o controle e aumentou o capital social da MKV e da APENINA.

Desse modo, entende-se que a APENINA e a MKV atuaram como empresas veículos, não se revestindo das formalidades necessária, o que acabou por invalidar o valor do ágio calculado na aquisição desta participação societária.

Portanto, a LISTEL foi integralmente comprada pela MKV e APENINA, e o valor do ágio foi apurado com base no patrimônio da LISTEL e registrado com base nos livros das respectivas empresas acionistas controladoras da sociedade.

Assim, constatou-se que a operação ocorreu num contexto interno, isto é, entre empresas do mesmo grupo (TVF-fls. 955/961)

Verifica-se, portanto, que a despeito de se estar chamando de “ágio interno”, não é o caso dos autos. Verifica-se que **o ágio foi gerado na aquisição da Listel pela MKV e pela APENINA**, portanto, indicando que os fatos presentes no presente caso assemelham-se aos fatos do acórdão paradigma, restando comprovado o dissídio jurisprudencial.

A existência de menções ao ágio interno no acórdão recorrido, sem que isso tenha sido objeto da qualificação jurídica no TVF e no Auto Infração (embora tenha sido mencionado), faz com que a questão do dissenso jurisprudencial possa estar turva. Todavia, não se tratou de ágio interno, mas de ágio com origem em transação entre partes independentes, tanto que houve Ato de Concentração analisado no âmbito do CADE:

Ato de Concentração nº 08012005536/99-25

Requerentes: Bellsouth Advertising & Publishing Corporation e Listel- Listas Telefônicas S/A

Advogados: José Inácio Gonzaga Franceschini, Custódio da Piedade U. de Miranda, José Alberto Gonçalves da Motta, Karina Kazue Perossi, Gianni Nunes Araújo e outros.

Relator: Conselheiro Afonso Arinos de Mello Franco Neto

Ato de concentração que trata da compra da Listel pela BAPCO, por meio de suas subsidiárias, criadas para o fim da operação, MKV e Alpina. Mercado relevante de mídia direcionada, geograficamente definido pelos mercados dos Estados servidos pela Listel, quais sejam: Os Estados do Rio Grande do Sul, Santa Catarina, Leste do Estado de São Paulo, a grande São Paulo e Guarulhos, ambas servidas pela OESP, a região do Grande Rio, também servido pela OESP, Mato Grosso do Sul, Mato Grosso, Acre, Rio Grande do Norte, Paraíba, Piauí, Pará; Amazonas, Rondônia, Maranhão Amapá, Roraima, Distrito Federal e Tocantins. Acrescido o mercado geográfico da OESP, empresa

recém adquirida pela Bellsouth. A Listel possui "Market shares" elevados na grande maioria das localidades citadas, conforme mostrado no Relatório, quando estes são medidos no mercado restrito de espaço de propaganda em listas telefônicas. Isto também se verifica para as participações da Bellsouth, através da OESP, nas regiões onde atua. De acordo com o Relatório do AC 08012011890/99-99 do i Conselheiro Mércio Felsky, a OESP detinha participações de 72,2% em São Paulo, 71% em Guarulhos e 10% na região metropolitana do Rio de Janeiro no mercado de publicidade em páginas Amarelas. Análise do mercado de bancos de cadastros de clientes, a título de concentração vertical. Foi verificado que a ANATEL, através da Lei Geral das Telecomunicações, proíbe a cessão de exclusividade, pela concessionária, do uso por uma única empresa do cadastro telefônico relativo à localidade onde vige a concessão. A ausência de exclusividade por sua vez cria condições de competição no mercado de exploração da mídia em listas telefônicas locais. A atividade de produção de espaço publicitário em lista telefônica local é uma atividade de livre entrada, e que as outras etapas da cadeia de produção, a editoração, produção gráfica e a distribuição são setores competitivos. Ademais o mercado de mídia direcionada é muito mais amplo do, que o segmento específico de produção de espaço de publicidade em listas telefônicas, sendo que as opções são altamente substituíveis entre si. A operação não gera efeitos anticoncorrenciais, nem pode levar à dominação de mercados relevantes, nos termos do art. 54 da lei nº 8884/94. Operação apresentada tempestivamente, tomando-se por base a data de assinatura do contrato. Aprovação do Ato de Concentração sem restrições.

Assim, a discussão que permeia tanto o Acórdão Recorrido quanto o Acórdão paradigma diz respeito tão apenas a questão da empresa veículo.

Por tais aspectos, entendo deva ser conhecido o Especial, nos termos do Regimento Interno.

Considerando que o recurso especial da contribuinte não foi conhecido por voto de qualidade, não apresento aqui a minha análise de mérito no que tange ao recurso da contribuinte.

Recurso especial da Fazenda - Admissibilidade

O Recurso Especial é tempestivo.

Tanto o acórdão paradigma quanto o recorrido dizem respeito à mesma operação envolvendo a Recorrida, apenas com períodos diversos, e tiveram interpretação divergente quanto à qualificação da multa de ofício. Assim, resta evidenciado o dissídio jurisprudencial.

Nestes termos, conheço do Recurso Especial manejado.

Recurso especial da Fazenda - Mérito

Passo a análise do mérito do Recurso da Fazenda Nacional.

Segundo a PGFN:

As operações realizadas não traduziram a aquisição de um investimento com supedâneo na previsão de rentabilidade futura da empresa que foi adquirida.

Como já ressaltado, em que pese o grupo empresarial ter elaborado um laudo econômico a fim de atestar o fundamento do ágio registrado, de acordo com os elementos constantes do processo, verifica-se que esses laudos não são contemporâneos aos fatos.

O **evidente intuito doloso** do recorrente nos ilícitos tributários cometidos resta caracterizado pela sua tentativa de fazer a Fazenda Nacional incorrer em erro. Para tanto, o recorrente lança mão de documentos que atestam operações que nunca aconteceram na realidade.

Por meio desses documentos, portanto, o recorrente procura dar uma aparência de legalidade a um fato que não o é.

Sendo assim, **a utilização desse laudo deixa inegável o evidente intuito doloso do contribuinte em fraudar a Fazenda Nacional**. Ao trazer esse laudo, o recorrente procura forçar o Fisco a incorrer em erro.

Contudo, é de se recordar que o art. 20, §3º do Decreto 1.598/77 em sua redação original, sequer exigia laudo, mas a mera demonstração que o contribuinte arquivaria como comprovante da escrituração.

Há aqui confusão na compreensão da estrutura adotada pelo contribuinte. Haja vista que o ágio é gerado no primeiro momento em que a MKV e a APENINA adquirem o controle da LISTEL. Apenas sendo aproveitado posteriormente quando esta incorpora aquelas.

Restou demonstrada a meu ver a conformidade da operação às regras aplicáveis, isto é, do Decreto-Lei n. 1.598/77 e da Lei n. 9.532/97, sem que a fiscalização demonstrasse o dolo necessário para a qualificação da multa, como bem observa o acórdão recorrido:

Em função das infrações cometidas, a fiscalização aplicou a multa de ofício qualificada de 150%, nos termos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 c/c o art. 72 da Lei nº 4.502/64.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

(...)

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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 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. (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

Todavia, a Recorrente entende que não faz jus à multa de 150% sobre o crédito tributário, uma vez que não restou comprovado a ação dolosa e o intuito de fraude em sua conduta.

Entendo, contudo, que não restou caracterizada as hipóteses de fraude, dolo ou simulação pelo contribuinte à medida que não há prova ou elementos contundentes trazidos pelo agente fiscal que evidenciasse a prática dolosa em seus atos praticados.

De plano, pois, afasto a possibilidade de sonegação fraude ou conluio, pois tais práticas pressupõe dolo, nos termos dos arts. 70 a 73 da Lei n.º 4.502/64.

Ora, inobstante a intenção da contribuinte em obter ganhos e economia com a amortização do ágio, não se pode presumir dolo nos atos praticado do Contribuinte quando das operações societárias.

Logo, ainda que a contribuinte possa ter realizado algum procedimento que se considere doloso, certamente não pode ser considerado uma conduta que "demonstre a existência de artifício doloso na prática da infração, ou que importe em agravar as suas conseqüências ou em retardar o seu conhecimento pela autoridade fazendária", conforme o artigo 68 da Lei n.º 4.502/64.

Em face do exposto, partindo do pressuposto que o ágio teve por origem transação entre partes independentes, foram seguidos os dispositivos normativos sobre o ágio e inexistente proibição legal ao uso de empresa veículo, entendo que a qualificação da multa de ofício não restou justificada tampouco comprovada, o que somente ocorreria se fosse configurada fraude, dolo ou conluio.

A própria questão da utilização de empresa veículo para amortização do ágio é celeuma interpretativa, que decorre mais da obscuridade da lei do que efetiva má-fé dos contribuintes. Nessa linha, entendo que a não resta configurada a hipótese de fraude, dolo, conluio ou simulação no caso concreto, devendo a multa ser reduzida ao patamar de 75%.

Cumprido destacar que a maior parte do colegiado me acompanhou no tocante a negar provimento ao Recurso da Fazenda Nacional, mas pelas conclusões. No caso em tela, as razões que levaram ao acompanhamento pelas conclusões estão bem descritas na Declaração de Voto apresentada pela conselheira Edeli Bessa.

Ante todo o exposto, voto por: (i) por CONHECER e DAR provimento ao Recurso Especial do contribuinte e (ii) CONHECER e NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

ALEXANDRE EVARISTO PINTO - Relator

Fl. 18 do Acórdão n.º 9101-005.791 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 19515.721085/2014-03

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada

O I. Relator restou vencido em sua proposta de conhecer do recurso especial da Contribuinte. A maioria qualificada do Colegiado compreendeu que o dissídio jurisprudencial não estava caracterizado.

O recurso especial da Contribuinte teve seguimento quanto à amortização das despesas de ágio dado a divergência ser evidente porque, *nesse processo entende-se que a existência de uma controladora da empresa que adquire um investimento com ágio transfere para ela, a controladora, o benefício fiscal do ágio e que a incorporação da controlada pela empresa que foi adquirida pela controlada com dinheiro capitalizado pela "investidora original" não extingue o investimento para fins de permitir o aproveitamento do benefício, ou seja, conforme consta do voto vencedor, com a incorporação da empresa veículo pela investida, a propriedade da participação societária adquirida com ágio subsiste no patrimônio da investidora original.*

Todavia, como bem observado no exame de admissibilidade:

À primeira vista, haveria aparentemente uma relevante dissimilaridade fática entre os casos que impediria a configuração da alegada divergência jurisprudencial.

É que, enquanto o caso dos autos, consoante a própria ementa sinaliza, trataria de caso de *ágio interno*, assim entendido aquele gerado exclusivamente dentro de um mesmo grupo econômico, *sem a participação de terceiros independentes*, condição esta considerada “*necessária à formação de um preço justo para os ativos envolvidos*” (consoante ali mesmo consignado), o caso paradigmático (**acórdão 1201-001.242**), por sua vez, consoante estampado já na sua própria ementa, trata de um ágio que “*efetivamente ocorreu, não sendo fruto de operações entre empresas do mesmo grupo econômico (ágio interno)*”.

Veja-se que, enquanto as menções feitas no caso dos autos ao uso de *empresa veículo* (utilizada exclusivamente para fins de viabilização da amortização do ágio) encontra-se inserida dentro do contexto maior em que o próprio ágio em si é considerado *artificial*, no caso paradigmático a análise acerca da utilização da *empresa veículo* só é feita após o relator daquele caso expressamente consignar que o caso *sub judice* não era de um ágio artificial, mas sim de um ágio real, efetivo, e de que, *nestas circunstâncias*, a simples utilização da *empresa veículo*, “*por si só*”, não sustentaria a glosa fiscal.

(...)

Assim, diante de situações tão díspares entre si, não haveria, *a priori*, como se estabelecer a divergência jurisprudencial alegada.

Entretanto, há circunstâncias processuais específicas com relação ao caso dos autos que dão ensejo ao processamento do presente recurso especial.

É importante destacar que exatamente os *mesmos fatos* aqui tratados são também objeto do processo administrativo n.º 19515.005924/2009-77, “*referente à autuação por exclusão indevida do lucro real nos anos calendários de 2004 a 2008, em face da formação do mesmo ágio ora questionado*”, consoante consignado, aliás, no próprio relatório da decisão ora recorrida.

E, naquele caso, em que a decisão da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção (acórdão 1101-000.899) também lhe foi desfavorável, tendo sido negado provimento ao seu recurso voluntário, a recorrente apresentou o seu recurso especial exatamente em face do mesmo paradigma ora invocado (**acórdão 1201-001.242**), tendo o recurso, naquele caso, sido *admitido*, em razão da caracterização da divergência jurisprudencial em face de contextos fáticos considerados semelhantes.

É verdade que, naquele caso, o acórdão lá recorrido (acórdão 1101-000.899), ao analisar os *mesmos fatos* contidos nos presentes autos, fundamentou as suas conclusões em *razões diversas* das expostas no acórdão ora recorrido (o que pode ter facilitado, naquele caso, a melhor configuração da similitude fática e do dissídio jurisprudencial alegado).

Em síntese, pode-se dizer que, para o acórdão 1101-000.899, o que impede a amortização do ágio, no caso concreto, é o fato de não ter havido a *confusão patrimonial* entre a *investidora original* (AVERDIN) e a *investida* (LISTEL). Neste contexto, aquele acórdão não atribuiu grande relevância à parte da acusação fiscal que mencionava a circunstância de a operação ter ocorrido em “*circuito fechado, isto é, entre empresas do mesmo grupo*” (vide Termo de Verificação Fiscal, fls. 959, *in fine*), mas sim ao fato de que “*quando concluído o processo de incorporação da empresa veículo, o investimento e, conseqüentemente, o ágio permanecem inalterados na controladora original*” (vide Termo de Verificação Fiscal, fls. 960, *in fine*).

Ou seja, apesar de reconhecer a participação de terceiro na operação que gerou o ágio, e que o ágio foi efetivamente pago, o acórdão 1101-000.899 adotou como relevante, para sua decisão, o fato de o investimento ter *subsistido no patrimônio da investidora original*.

(...)

O acórdão ora recorrido, por sua vez, conforme visto, *interpretou os mesmos fatos de forma diferente*, tratando da *ausência de confusão patrimonial* (subsistência do investimento no patrimônio da investidora original) apenas como um aspecto *subsidiário* (apresentado a título *argumentativo*, conforme se verá a seguir), e conferindo maior ênfase, como *razão de decidir*, justamente à parte da acusação fiscal em que se afirma que a operação teria ocorrido em “*circuito fechado, isto é, entre empresas do mesmo grupo*”.

(...)

Vê-se, com isto, que o acórdão ora recorrido menciona exatamente o acórdão 1101-000.899, proferido no âmbito do outro processo da própria recorrente, já aqui mencionado, para, de forma *subsidiária* ou *argumentativa*, pugnar pela manutenção da glosa fiscal efetuada.

Portanto, apesar de o acórdão recorrido ter interpretado que, no caso concreto, se estaria diante de um caso de *ágio interno, artificial, gerado sem a participação de terceira parte independente*, ao passo que o paradigma apresentado é de *ágio real e efetivo, gerado entre partes independentes*, não se pode ignorar que *os mesmos fatos aqui tratados* foram submetidos à apreciação de *outro colegiado* (o qual, ao interpretá-los, *não julgou tratar-se de caso de ágio interno*, diversamente do que entendeu o acórdão recorrido).

Por este motivo, não se mostraria razoável nem justa a negativa de seguimento do recurso especial interposto pelo contribuinte nos presentes autos, sob o fundamento de pretensa *dissimilaridade fática* com o paradigma apresentado (**acórdão 1201-001.242**) — o qual, conforme visto, foi o *mesmo acórdão usado como paradigma também naquele outro processo*, em que o recurso especial do contribuinte restou *admitido* pelo Presidente da Câmara recorrida.

Ressalte-se, ademais, que, no âmbito daquele outro processo administrativo, a Procuradoria da Fazenda Nacional, em sede de contrarrazões ao recurso especial, inclusive pugnou pelo *não conhecimento* do recurso especial do contribuinte, aduzindo exatamente uma pretensa *dissimilaridade fática* com o paradigma em questão. Entretanto, o recurso especial do contribuinte, naquele caso, consoante se verifica pelo Acórdão 9101-003.465, posteriormente proferido pela CSRF, restou *conhecido por unanimidade de votos* [obs.: acórdão ainda não formalizado, contudo, a informação quanto ao conhecimento do recurso pode ser conferida na página eletrônica do CARF, em <http://idg.carf.fazenda.gov.br/consultas/atas-pautas-ecalendario>, mediante consulta à ata da reunião de julgamento da CSRF do período de 06 a 08/03/2018].

Ocorre que o conhecimento do recurso especial interposto contra o julgamento anterior da operação que também motiva a exigência nestes autos não é um argumento válido para ser usado em reforço à admissibilidade do recurso especial aqui interposto. Isto porque a acusação, no lançamento anterior, apresenta traços distintivos relevantes em relação àquela formalizada nestes autos.

Esta Conselheira, na condição de redatora do voto vencedor do Acórdão n.º 1101-000.899, assim destacou

Interpreto a acusação fiscal de forma distinta do I. Relator, pois observo que a autoridade lançadora fez referência à Nota Explicativa à Instrução CVM n.º 349, de 06/03/2001, destacando que operações desta espécie acabam por ensejar o reconhecimento de um acréscimo patrimonial se a efetiva substância econômica, mediante a criação de uma sociedade veículo que transfere da controladora original para a controlada o ágio pago na sua aquisição, e ao final do processo de incorporação, o investimento e, conseqüentemente, o ágio permanecem inalterados na controladora original.

E, ao longo de todo seu arrazoador, a autoridade lançadora destacou que a AVERDIN criou nas empresas veículo APENINA e MKV o patrimônio necessário para que estas adquirissem a LISTEL e nelas restasse registrado o ágio pago nesta operação. Nas palavras da Fiscalização, em 01/06/1999 a AVERDIN detinha, direta ou indiretamente, controle de 100% do capital da LISTEL.

Assim, com os recursos aportados por AVERDIN, as empresas veículo APENINA e MKV realizam a operação que gera o ágio aqui amortizado, após a extinção, apenas, de APENINA e MKV, incorporadas pela autuada. **A investidora original, AVERDIN, que efetivamente adquiriu a LISTEL, subsistiu ativa** e, inclusive, mantendo em seu patrimônio o investimento feito na LISTEL, por seu valor majorado pelo ágio pago.

Esta a razão, portanto, para a Fiscalização concluir que a operação entre LISTEL, APENINA e MKV ocorreu em circuito fechado. **O adquirente, terceiro estranho à investida, nesta operação, é a AVERDIN, representante no Brasil do Grupo BellSouth, como demonstrado no organograma societário de fl. 1256**, citado pelo I. Relator.

[...]

Claro está que as empresas envolvidas na incorporação devem ser, necessariamente, a adquirente da participação societária com ágio e a investida adquirida. O procedimento aqui realizado não extingue, na real adquirente, a parcela do investimento correspondente ao ágio, de modo que ao final dos procedimentos realizados, com a incorporação da empresa veículo pela investida, a propriedade da participação societária adquirida com ágio subsiste no patrimônio da investidora original, diversamente do que cogita a lei.

Em tais condições, a amortização do ágio que passou a existir no patrimônio da investida, LISTEL, somente poderia surtir efeitos na apuração do seu lucro real caso se verificasse a extinção da investidora original (AVERDIN), mediante incorporação, fusão ou cisão entre elas promovida, por meio da qual o ágio subsistisse evidenciado apenas no patrimônio resultante desta operação, na forma do art. 7º da Lei n.º 9.532/97.

Na medida em que tal não ocorreu, a dedutibilidade do ágio submete-se à regra geral exposta no Decreto-lei n.º 1.598/77:

[...]

É importante esclarecer que a autoridade lançadora não fez qualquer consideração em relação ao fato de a AVERDIN ter como sócios estrangeiros a LISTEL ADVERTISING & PUBLISHING (BVI) LIMITED, com 99% do capital social, e a LISTEL ADVERTISING & PUBLISHING HOLDINGS (BVI)

LIMITED, com 1% do capital social, de modo a cogitar que o ágio tivesse se formado internamente ao Grupo LISTEL. A acusação fiscal limita-se à estrutura formalmente criada para que o ágio gerado na aquisição fosse passível de amortização, independentemente de a AVERDIN ter sido incorporada pela LISTEL, ou vice-versa.

[...] (*destacou-se*)

Referida decisão, portanto, foi proferida em face de acusação fiscal que não cogitou da formação interna do ágio, e reportou, apenas, que a dita adquirente (AVERDIN) não teria sido extinta na posterior incorporação que deu ensejo à amortização fiscal do ágio. Diante de interpretação da legislação firmada frente a tais referenciais fáticos, a divergência jurisprudencial, de fato, se caracterizaria em face do paradigma nº 1201-001.242, formado em razão das ações do Banco Cacique S/A detidas por Cacipar Participações Ltda, adquiridas por Banco Societé Générale Brasil S/A mediante aporte de recursos na empresa veículo Trancoso Participações Ltda, que é posteriormente incorporada por Banco Cacique S/A, seguindo-se a amortização do ágio pago. No referido paradigma restou consolidado que *se o ágio na aquisição do investimento efetivamente ocorreu, não sendo fruto de operações entre empresas do mesmo grupo econômico (ágio interno), incabível a glosa da despesa com sua amortização fundada no emprego da assim chamada "empresa veículo", diversamente do entendimento expresso no Acórdão nº 1101-000.899, no sentido de que 'para dedução fiscal da amortização de ágio fundamentado em rentabilidade futura é necessário que a incorporação se verifique entre a investida e a pessoa jurídica que adquiriu a participação societária com ágio. Não é possível a amortização se o investimento subsiste no patrimônio da investidora original.*

Contudo, tais referenciais de conhecimento, adotados por este Colegiado no Acórdão nº 9101-003.465, não são aqui aplicáveis, porque a acusação fiscal veiculada nestes autos foi aperfeiçoada, e passou a trazer referências acerca da formação interna do ágio, as quais influenciaram a decisão do acórdão recorrido, como, inclusive, consignado em sua ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

Ementa:

DESpesas com AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EMPRESAS DE MESMO GRUPO ECONÔMICO. INDEDUTIBILIDADE. A dedutibilidade da amortização do ágio somente é admitida quando este surge em negócios entre partes independentes, condição necessária à formação de um preço justo para os ativos envolvidos.

ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. USO DE EMPRESA VEÍCULO. LEGITIMIDADE. A criação da empresa veículo teve como objetivo o aproveitamento do ágio, Patente, portanto, a artificialidade da operação que teve como intuito a alocação do ágio gerado sem a participação de terceiro, visando exclusivamente a redução da tributação.

ÁGIO INTERNO. MULTA QUALIFICADA. Não restando comprovada nos autos a conduta dolosa, com evidente intuito de fraude, do contribuinte, é aplicável a multa no percentual de 75%, nos termos do § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96.

E, do voto condutor do acórdão recorrido extrai-se:

A fiscalização glosou o ágio sob a justificativa deste **ter sido gerado em circuito fechado**, isto é, entre empresas do mesmo grupo, bem como constatado ter sido um negócio fictício. Nesse ponto, vale transcrever o trecho do Termo de verificação Fiscal que esclarece o entendimento adotado pelo agente fiscal:

[...]

Nessa esteira, a decisão concluiu que os **negócios jurídicos foram fictícios**, visando se enquadrar na hipótese legal da norma de amortização do ágio, devendo, portanto, ser mantida glosa das quantias amortizadas pela Recorrente a título de ágio.

Concordo com a decisão da DRJ.

Primeiramente cumpre verificar o organograma da sociedade em 01/06//99, antes da operação que gerou o ágio.

[...]

Note que nesse momento a Averdin Holding detinha, direta ou indiretamente, controle de 100% do capital da Listel, conforme apontou o TVF às fls. 955, inclusive o agente fiscal juntou a tela da Receita Federal. Outrossim, é possível verificar a prova da composição societária, por meio das fls. 488 a 495.

Importante ressaltar que em momento algum do processo, isto é, nem na peça impugnatória, nem no Recurso Voluntário foi descrita tal composição societária. A Recorrente não produziu prova em contrário, sendo este item do TVF incontroverso.

Tal passagem é admitida pela Recorrente no processo administrativo nº 1915.005.924/2009-77, em que também se discute o ágio em tela. No referido processo a contribuinte chega admitir este fato, porém rebate alegando que não acha justo que por conta disso o ágio não seria legítimo de dedução.

Adiante, vejamos como ficou a estrutura resultante da operação:

[...]

Note que a MKV e a APENINA adquiriram integralmente o controle acionário da LISTEL. Nesse momento, a AVERDIN assumiu o controle e aumentou o capital social da MKV e da APENINA.

Desse modo, entende-se que a APENINA e a MKV atuaram como empresas veículos, não se revestindo das formalidades necessária, o que acabou por invalidar o valor do ágio calculado na aquisição desta participação societária.

Portanto, a LISTEL foi integralmente comprada pela MKV e APENINA, e o valor do ágio foi apurado com base no patrimônio da LISTEL e registrado com base nos livros das respectivas empresas acionistas controladoras da sociedade.

Assim, constatou-se **que a operação ocorreu num contexto interno, isto é, entre empresas do mesmo grupo** (TVF-fls 955/961)

Vale ressaltar, por oportuno, que o ato de concentração (fls. 1244) há apenas uma descrição breve da operação ocorrida, que aliais é realizada em apenas um parágrafo e, portanto, claro está que o foco do ato de concentração não é a operação societária ocorrida, mas sim as razões mercadológicas da operação.

Outro fato é que em momento algum, no referido ato, há menção da Holding Averdin. Aqui cabe mencionar que foi esta empresa quem recebeu os recursos e os distribuiu em outras duas empresas veículos (MKV e Apeninda). O fato da Averdin não constar na descrição da operação sugere uma estranheza.

Outrossim, **a título argumentativo, a operação se revela como uma venda que ocorreu no exterior e as partes, após perceberem que o ágio poderia ser aproveitado no Brasil, constituíram a empresa Listel Holding no paraíso fiscal das ilhas virgens britânicas e, após isso, já com o dinheiro da venda (fruto da operação) resolveram abrir uma holding no Brasil, a Averdin, que viria a capitalizar outras duas empresas veículo. Talvez seria a razão da Averdin não constar no ato de concentração, na parte em que se descreve a operação, nem esta, nem a Listel BVI.**

Os trechos em destaque evidenciam que nestes autos a acusação traz expressamente que o ágio seria interno ao grupo econômico, e esta interpretação subsiste especialmente em face da defesa tida por deficiente acerca da vinculação da aquisição a um ato

de concentração, para além da cogitação de poder corresponder a uma venda ocorrida no exterior com transporte do ágio para aproveitamento no Brasil.

Resta evidente, assim, que não se tratou, aqui, de operação semelhante à analisada no paradigma, no qual a adquirente independente foi claramente identificada. Os casos comparados se distinguem em pontos relevantes para a admissibilidade dos efeitos fiscais pretendidos pelos sujeitos passivos, não sendo possível cogitar se o Colegiado que proferiu o paradigma também validaria a amortização do ágio formado em tais circunstâncias. E, com tais dessemelhanças, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos n.º 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF n.º 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Estas as razões, portanto, para NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA

Declaração de Voto

Conselheira Andrea Duek Simantob

Restei vencida quanto ao mérito do Recurso Especial interposto pela PGFN, em relação à matéria objeto de conhecimento por este E. Colegiado, quanto à qualificação da penalidade, em relação à infração fiscal apontada no Termo de Verificação.

Portanto, antes de tudo, entendo ser necessário tecer algumas considerações acerca de como se delineou a infração e seu percurso até sua análise por esta CSRF.

Extraí do relatório da decisão de 1ª Instância, da DRJ/JFA, o disposto no respectivo instrumento de lançamento, senão vejamos:

“No Termo de Verificação Fiscal - TVF, às fls. 950/964, o auditor fiscal relatou o seguinte:

2. Considerando que para o esclarecimento e justificativa da exclusão dos ágios s/ investimento – MKV e APENINA, do Lucro Líquido do Exercício para fins de determinação do Lucro Real e da Base de Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, o contribuinte se reportou ao Auto de Infração – processo administrativo n.º 19515.005924/2009-77, anexando cópia, onde houve a fiscalização dos períodos de 2004 a 2008 no tocante à formação do exato mesmo ágio ora questionado (MKV / APENINA), e apresentou a documentação não tratada naquela fiscalização, é de se trazer a este procedimento fiscal todos os elementos e fundamentos constante desse PAF (Processo Administrativo Fiscal) como subsídio e fundamento para o fato apontado nesse ano calendário de 2009, a saber: (destaques acrescidos)

[...]

*2.1 Conforme se verifica do subitem 1.7 acima, no ano calendário de 2009 o contribuinte **procedeu a mesma natureza de exclusão a título de ágio sobre investimentos das incorporadoras MKV e APENINA**, sujeitando-se ao lançamento de ofício da mesma forma e fundamento como acima descrito para os anos calendário de 2004 até 2008, sobre a base tributável abaixo: (destaques acrescidos)*

[...]

3. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA (destaques abaixo acrescidos)

*3.1 Os fatos acima relatados ensejaram a aplicação da multa de ofício qualificada, conforme disposto no § 1º do art. 44 da Lei n.º 9.430/96. A operação aqui analisada **infringiu os incisos II e IV do art. 1º e o inciso I do art. 2º da Lei n.º 8.137/90, bem como o art. 72 da Lei n.º 4.502/64.***

3.2 Como consequência das condutas descritas no parágrafo anterior foi elaborado o processo e representação fiscal para fins penais pelo PAF n.º 19515.721089/2014- 83.

[...]

5. DOS FUNDAMENTOS LEGAIS

*a. BASE TRIBUTÁVEL: Foi apurado o montante de **R\$ 13.155.722,11**, correspondente ao valor excluído indevidamente do lucro líquido do período para fins de apuração do lucro real, conforme demonstrado no subitem 1.7 e 2.1, acima. Considerando a existência de prejuízos declarados no próprio período de apuração e de saldo de prejuízos de períodos anteriores, bem como da base de cálculo negativa da CSLL, os valores correspondentes foram objeto de compensação com o valor da matéria apurada;*

No TVF foram transcritos os elementos e fundamentos que constaram do processo n.º 19515.005924/2009-77, referente à autuação por exclusão indevida do lucro real nos anos calendários de 2004 a 2008, em face da formação do mesmo ágio ora questionado (MKV / APENINA). Em resumo, foi relatado o seguinte do apurado no referido processo:

“- foi constatada a amortização de ágio, considerada indevidamente como dedutível para efeitos de apuração do IRPJ e da CSLL;

- o valor do ágio teve origem em investimento realizado por duas empresas na PUBLICAR, na época denominada LISTEL. Posteriormente, estas duas empresas, foram incorporadas pela LISTEL. O fundamento econômico na apuração do ágio foi a rentabilidade de exercícios futuros da LISTEL;

- as empresas investidoras, e, que passaram a ser controladoras da LISTEL, foram: a APENINA PARTICIPAÇÕES LTDA (APENINA), CNPJ nº 03.148.388/0001-60 e a MKV HOLDINGS LTDA (MKV), CNPJ nº 03.038.709/0001-74;

- a aquisição do controle da LISTEL foi efetivada em 01/06/1999, sendo que o laudo da empresa EQUITY Auditores Associados S/C Ltda., com a demonstração das projeções dos resultados futuros da LISTEL que serviram de justificativa para a aquisição com ágio, somente foi elaborado em 28/08/2000, quase 14 meses após a aquisição, em desacordo com o caput e o § 3º do artigo 385 do RIR/99;

- a empresa MKV foi constituída em 17/03/99. Na 1ª alteração e consolidação do contrato social, de 01/06/99, retiram-se os dois sócios que iniciaram a empresa e o capital social foi aumentado de R\$ 100,00 para R\$ 96.778.950,00, dividido em 96.778.950 cotas. Os novos cotistas passaram a ser a AVERDIN HOLDINGS LTDA (AVERDIN), CNPJ nº 03.148.389/0001-05 com 96.778.949 cotas e a APENINA, com 1 cota;

- a empresa APENINA foi constituída em 14/05/99, como ALPINA PARTICIPAÇÕES LTDA. Na 1ª alteração e consolidação do contrato social, de 01/06/99, retiraram-se as duas sócias que iniciaram a empresa e o capital social foi aumentado de R\$ 100,00 para R\$ 100.204.750,00, dividido em 100.204.750 cotas. Os novos cotistas passaram a ser a AVERDIN, com 100.604.749 cotas e a MKV, com 1 cota. Em 21/12/1999 foi alterada a denominação da sociedade para APENINA PARTICIPAÇÕES LTDA;

- a empresa ALIENA PARTICIPAÇÕES LTDA, CNPJ nº 02.668.434/0001-90, foi fundada em 07/08/98 e extinta por incorporação pela LISTEL em 31/12/2003 (mesma data da incorporação da APENINA) e teve como sócia esta última e a AVERDIN. A APENINA possuía 99,99% das cotas e a AVERDIN possuía 0,01% das cotas;

- a empresa AVERDIN HOLDINGS LTDA, CNPJ, nº 03.148.389/0001-05, proprietária das empresas acima, foi constituída em 14/05/99 tendo como sócios estrangeiros a LISTEL ADVERTISING & PUBLISHING (BVI) LIMITED, com 99% do capital social, e a LISTEL ADVERTISING & PUBLISHING HOLDINGS (BVI) LIMITED, com 1% do capital social;

- em 01/06/99 ocorreu a operação que gerou o ágio no investimento. A APENINA e a MKV adquiriram 100% do controle societário da LISTEL, antiga denominação da PUBLICAR. Nesta mesma data a AVERDIN assumiu o controle e aumentou o capital social da MKV e da APENINA. Portanto, em 01/06/99, a AVERDIN detinha, direta ou indiretamente, controle de 100% do capital da LISTEL;

- em 31/07/2000 a LISTEL incorporou a investidora MKV e em 31/12/2003 incorporou as investidoras APENINA e ALIENA;

- a LISTEL foi integralmente comprada pela MKV (49%) e pela APENINA (51%). O valor do ágio foi apurado com base no patrimônio líquido da LISTEL

em 30/04/99 e registrado nos livros das respectivas empresas acionistas controladoras. O valor do ágio apurado em 30/04/99 foi de R\$ 169.079.000,00, sendo posteriormente ajustado para R\$ 160.932.0000,00, em 31/03/2000;

- a fiscalização faz a seguinte observação: “como o cálculo feito internamente, baseado no balanço da LISTEL em 30/04/99, poderia ser coincidente com o cálculo feito no presente laudo, de 28/08/2000? Na DIPJ 2000 (AC 1999) foi apurado como **resultado do período o prejuízo de R\$ 25.871.46,18** enquanto na DIPJ 2001 (AC 2000) **o resultado do período foi positivo, R\$ 5.595.423,35.** Sem contar que o laudo confeccionado pela EQUITY tomou como base período posterior ao balanço elaborado para aquisição da LISTEL pelas empresas MKV e a APENINA, a saber, de maio de 1999 a agosto de 2000. Como o cálculo produzido internamente com números de abril de 1999 poderia se aproximar deste do laudo de agosto de 2000, já que os históricos dos resultados são tão díspares?”; (grifos do relatório original da decisão de 1ª instância)

- declara, ainda, a fiscalização: “do acima disposto, concluímos que a apuração do ágio **ocorreu em circuito fechado, isto é, entre empresas do mesmo grupo.** Concluímos também que a aquisição da LISTEL pela APENINA e MKV **não se revestiu das formalidades necessárias, o que acabou por invalidar o valor do ágio calculado na aquisição desta participação societária**”; (grifos do relatório original da decisão de 1ª instância)

- foi constatado que o ágio na aquisição do investimento foi contabilizado nos balanços de 31/12/99 da MKV e da APENINA. Portanto o ágio já se encontrava registrado antes do laudo que o justificou;

- ficou comprovado também que desde a sua composição, a única atividade econômica realizada por estas empresas, APENINA e MKV, foi a participação na PUBLICAR.

“A conjugação dos fatos acima nos leva a concluir que o negócio foi fictício, montado apenas para gerar uma vultosa exclusão do Lucro Real”. “Os fatos acima corroboram a ideia de que esta foi uma operação ilegítima, que não foi devidamente documentada, o que põe em dúvida a sinceridade da operação”; (grifos do relatório original da decisão de 1ª instância)

- finalmente, a aquisição do investimento na LISTEL pela MKV e APENINA também infringiu os incisos IV e V, do artigo 166 e o artigo 168 do Código Civil de 2002, que preveem que é nulo o negócio jurídico quando não revestir a forma prescrita em lei e for preterida alguma solenidade que a lei considere essencial para sua validade. Estes artigos já existiam na antiga edição do Código Civil, como incisos III e IV do artigo 145 e caput do artigo 146;

- os valores excluídos na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da Contribuição Social e que foram tributados nos presentes autos de infração, são [...]”

Ora, como se observa do próprio TVF, a autoridade tributária tomou por base processo já julgado pelas duas instâncias administrativas e que a multa qualificada foi mantida.

Neste diapasão, diante do exposto no processo **19515.005924/2009-77**, cuja cópia foi anexada pelo próprio autuante e corroborada na decisão de 1ª instância da DRJ/JFA, não vejo como neste

contexto deixar de levar em conta os argumentos fazendários acerca da matéria ora devolvida a esta CSRF.

Assim posicionou-se a PGFN em seu recurso especial, no tocante à matéria de mérito: (destaques acrescidos)

O evidente intuito doloso do recorrente nos ilícitos tributários cometidos resta caracterizado pela sua tentativa de fazer a Fazenda Nacional incorrer em erro. Para tanto, o recorrente lança mão de documentos que atestam operações que nunca aconteceram na realidade.

Por meio desses documentos, portanto, o recorrente procura dar uma aparência de legalidade a um fato que não o é.

Sendo assim, a utilização desse laudo deixa inegável o evidente intuito doloso do contribuinte em fraudar a Fazenda Nacional. Ao trazer esse laudo, o recorrente procura forçar o Fisco a incorrer em erro.

E, para mim, este ponto é crucial para validar a qualificação da multa de ofício, restabelecendo-se o percentual de 150%. E está perfeitamente em harmonia com que aduz a fiscalização sobre este fato, entre outras situações já descritas no processo ao qual o autuante se pautou e trouxe como anexo às suas razões fáticas e para qualificação da multa de ofício.

"Conclui-se, também, que a aquisição da LISTEL pela APENINA e MKV não se revestiu das formalidades necessárias, o que acabou por invalidar o valor do ágio calculado na aquisição desta participação societária" [...].

Observa-se que não faltam razões para se restabelecer a qualificadora, como bem pontuou o fisco, não só na que acima transcrevo, mas também em outras situações já descritas no processo ao qual o autuante se pautou e trouxe como suas razões para qualificação da multa de ofício.

Ocorre que, a maioria deste Colegiado trouxe como base motivacional para a exclusão da qualificadora o fato de estarem ausentes a fundamentação para a manutenção do gravame. Contudo, pergunto: o que mais seria necessário ao Fisco para trazer ao mundo dos autos além dos fatos narrados no termo, bem como o processo já julgado **19515.005924/2009-77**?

Mais uma vez, faço questão de trazer à colação as palavras do i. Relator da decisão da DRJ/JFA, Flavio Machado Galvão Pereira, que faço minhas, para este momento: (destaques acrescidos)

"No presente caso, as operações realizadas, num curto espaço de tempo, se assemelham muito ao modus operandi acima narrado, sendo a Averdin Holdings Ltda, constituída em 14/05/99, com a única finalidade de aportar recursos, em 01/06/99, nas empresas veículo MKV e APENINA, constituídas, respectivamente, em 17/03/99 e 14/05/99, apenas para adquirir, com ágio, em 01/06/99, a LISTEL, empresa alvo [...]

[...]A impugnante, em resumo, argumentou que ocorreu o efetivo pagamento do ágio, bem como que não se trata de ágio interno, pois a transação comercial envolveu a alienação e a aquisição de participações societárias, atinentes ao capital social da LISTEL, entre grupos econômicos distintos - MEDIAONE e ABRIL S.A. (vendedores), de um lado, e BELLSOUTH (comprador), controlador indireto da APENINA e da MVK, de outro.

Entretanto, as operações sob exame já foram amplamente analisadas pelas duas instâncias de julgamento administrativo, nos autos do processo nº 19515.005924/2009-77, as quais mantiveram integralmente o lançamento de ofício.

Mesmo após a ciência das decisões administrativas no processo supracitado, a impugnante não conseguiu aduzir neste processo razões de fato e de direito que pudessem ensejar a adoção de entendimento diverso do adotado naquele processo.”

Vejam, concordo plenamente com o entendimento da DRJ nesta matéria, ao contrário do exposto no recorrido que excluiu a qualificadora, bem como dos meus pares, que mantiveram a exclusão.

Este, não é um caso comum de ausência de fundamentação para a manutenção da qualificadora. As operações foram estudadas no processo ao qual o próprio autuante anexou no seu Termo de Verificação. Não são outros fatos; não ocorreram elementos novos; ou mesmo argumentações que se diferissem do já estudado no referido processo. Não! E vale dizer que o próprio recorrido manteve a autuação, mas desqualificou a multa de ofício.

Repito. O acórdão recorrido concordou com a decisão da DRJ e inclusive a transcreveu, mantendo a infração relativa ao ágio.

Por seu turno, no que toca à multa qualificada, o recorrido entendeu que o fisco não trouxe elementos contundentes capazes de evidenciar a prática dolosa nos atos praticados e aí entendo, data maxima vênia, que os fatos trazidos à colação no bojo do próprio termo de verificação, ora confirmados pelo Colegiado do acórdão recorrido teriam o condão de demonstrar que a conduta do contribuinte diante do que também foi acrescido pelo processo ao qual o autuante se baseou para descrever e delinear as autuações ora em debate são, sim, suficientes, para caracterização da penalidade.

Portanto, votei por dar provimento ao recurso especial fazendário e decidi expor os motivos nesta Declaração de Voto.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Esta Conselheira integrou a maioria do Colegiado que negou provimento ao recurso especial da PGFN pleiteando o restabelecimento da qualificação da penalidade. Todos Conselheiros que assim decidiram acompanharam o I. Relator em suas conclusões, destacando a ausência de falta de fundamentação para a manutenção daquele gravame.

De fato, na parte correspondente à qualificação da penalidade, a acusação fiscal traz consignado, apenas, que:

3. MULTA DE OFICIO QUALIFICADA

3.1 Os fatos acima relatados ensejaram a aplicação da multa de ofício qualificada, conforme disposto no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96. A operação aqui analisada infringiu os incisos II e IV do art. 1º e o inciso I do art. 2º da Lei nº 8.137/90, bem como o art. 72 da Lei nº 4.502/64.

3.2 Como consequência das condutas descritas no parágrafo anterior foi elaborado o processo e representação fiscal para fins penais pelo PAF nº 19515.721089/2014- 83.

Ocorre que, ao longo do relato referido, a autoridade lançadora não faz qualquer referência à caracterização da fraude prevista no art. 72 da Lei nº 4.502/64, ou das condutas dos incisos mencionados dos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90. A adjetivação da operação consta, apenas, nos seguintes excertos em destaque:

Do acima exposto, concluiu-se que a apuração do ágio **ocorreu em circuito fechado**, isto é, entre empresas do mesmo grupo.

Concluiu-se, também, que a aquisição da LISTEL pela APENINA e MKV **não se revestiu das formalidades necessária**, o que acabou por invalidar o valor do ágio calculado na aquisição desta participação societária.

[...]

Constatou-se também que desde a sua composição, a única atividade econômica realizada por estas empresas (APENINA e MKV) foi a participação na PUBLICAR, conforme cópias dos livros Diário destas empresas acostadas ao processo (fls. 558 a 658 – PAF acima).

A conjunção dos fatos acima levou a concluir que **o negócio foi fictício**, montado **apenas para gerar uma vultuosa exclusão** do Lucro Real.

Os fatos acima corroboram a ideia de que esta foi uma **operação ilegítima** que não foi **devidamente documentada**, o que **põe em dúvida a sinceridade** da operação.

[...]

Neste contexto quais seriam os papéis da APENINA e da MKV? Marco Aurélio Grecco cita situações que são perfeitamente aplicáveis ao caso sob exame. Uma delas é o que chama de **“empresa de passagem”**, que vem a ser apenas uma pessoa jurídica criada apenas para servir de canal de passagem de um patrimônio ou de dinheiro, sem que tenha efetivamente outra função dentro do contexto. Trata-se de uma operação que **serve apenas para transmitir um patrimônio ou determinado recurso**. Outra é a **“sociedade efêmera”** ou de curta duração que nasce para morrer ou par ser extinta tão logo cumpra seu papel em determinada operação. A APENINA e a MKV se encaixam perfeitamente nestas definições.

Analisando mais um aspecto, em relação ao fundamento econômico do ágio, a Comissão de Valores Mobiliários (CMV) editou nota explicativa à Instrução CMV nº 349, de 06/03/2001, na qual explana que **“A Instrução CMV nº 319/99, ao prever que a contrapartida do ágio pudesse ser registrada integralmente em conta de reserva especial (art. 6º, § 1º), acabou possibilitando, nos casos de ágio com fundamento econômico baseado em intangíveis ou em perspectiva de rentabilidade futura, o reconhecimento de um acréscimo patrimonial sem a efetiva substância econômica. A criação de uma sociedade com a única finalidade de servir de veículo para transferir, da controladora original para a controlada, o ágio pago na sua aquisição, acabou por distorcer a figura da incorporação em sua dimensão econômica**. Esta distorção ocorre em virtude de que, quando concluído o processo de incorporação da empresa veículo, o investimento e, conseqüentemente, o ágio permanecem inalterados na controladora original”. (grifou-se)

Finalmente, a aquisição do investimento na LISTEL pela MKV e APENINA também **infringiu os seguintes dispositivos do Código Civil de 2002: incisos IV e V do art. 166 e o caput do art. 168**, abaixo listados:

[...]

Portanto, conclui-se que a dedução do valor do ágio ficou impossibilitada por **vício de origem da operação** onde este foi apurado. Operação que, conforme acima exposto, **careceu de forma e de substância econômica**. (*destacou-se*)

Nestes termos, a acusação fiscal é imprecisa. Reporta deficiências documentais para suscitar dúvidas acerca da operação, e menciona artificialidade sem motivação direta, não sendo possível aferir se a qualificação da penalidade decorreria de eventual falsidade ou, apenas,

da falta de comprovação documental das justificativas para a efetivação da operação como realizada. E, na dúvida, a qualificação da penalidade não pode subsistir, por imposição do inciso II do art. 112 do Código Tributário Nacional:

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

I - à capitulação legal do fato;

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

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

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

Esclareça-se, ainda, que esta interpretação contraria aquela expressa por esta Conselheira no voto condutor paradigma n.º 1101-000.899, ao afirmar a validade da qualificação da penalidade ali veiculada, nos seguintes termos:

Contudo, por não se verificar a extinção do investimento, o ágio não pode ser amortizado, e a exigência fiscal deve ser mantida.

Observo, ainda, que a autoridade lançadora aplicou multa qualificada, por entender que o negócio jurídico praticado foi fictício, *montado apenas para gerar uma vultosa exclusão do Lucro Real*. E, embora a oposição feita ao laudo não mereça prosperar, os fatos descritos demonstram que a APENINA e a MKV foram criadas apenas para receber em 01/06/99 o capital aplicado na aquisição da LISTEL, a qual migrou do controle indireto exercido pela AVERDIN para o controle direto desta após as incorporações que deram ensejo à amortização do ágio aqui em debate. Nas palavras da Fiscalização, *a incorporação da ALIENA e da APENINA pela LISTEL não alterou a composição do capital social da incorporadora, já que as participações daquelas duas no capital da LISTEL eram seus únicos ativos*.

Conclui-se, daí, que a criação da APENINA e da MKV teve por objetivo, apenas, construir um cenário que se assemelhasse à hipótese legal que autoriza a amortização do ágio pago na aquisição de investimentos, circunstância que, *infringe os incisos II e IV do art. 1º e o inciso I do art. 2º da Lei n.º 8.137/90; bem como o art. 72 da Lei n.º 4.502/64*. Assim, a multa qualificada deve subsistir.

Em verdade, esta Conselheira já havia reformulado suas premissas para qualificação da penalidade em operações de transferência de ágio, mediante interposição de “empresas veículo” em julgados posteriores, como é o caso do voto proferido no Acórdão n.º 1101-001.113, cuja ementa expressa que *existindo ágio pago em aquisição de investimento por terceiros, a interpretação equivocada do sujeito passivo acerca da possibilidade de sua amortização não é suficiente para a qualificação da penalidade aplicável aos tributos que deixaram de ser recolhidos em razão da amortização daquele valor*.

E, frente a operações estruturadas de diversas outras formas, esta evolução interpretativa avançou, inclusive tendo em conta a reforma do entendimento adotado no Acórdão n.º 1101-001.113 por este Colegiado, no Acórdão n.º 9101-002.802, sob a premissa de que *quando o planejamento tributário evidencia uma intenção dolosa de alterar as características do fato gerador, com intuito de fazer parecer que se tratava de uma outra operação com repercussões tributárias diversas, tem-se a figura da fraude a ensejar a multa qualificada*. Neste sentido, aliás, em julgado posterior, já neste Colegiado, esta Conselheira votou pela manutenção da multa qualificada mesmo na presença de ágio pago em aquisição de investimento por terceiros, dadas as circunstâncias específicas da “empresa veículo” interposta, como é exemplo a decisão expressa no Acórdão n.º 9101-004.559.

Aqui, com mais razão, o entendimento expresso no paradigma n.º 1101-000.899 deve ser reformulado porque, para além da evolução dos critérios de decisão em operações desta espécie, a análise da acusação fiscal evidencia dúvida quanto à motivação para qualificação da penalidade.

Estas as razões, portanto, para acompanhar o I. Relator em sua conclusão de NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA