



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16643.720001/2011-18
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-006.166 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 12 de julho de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BIOSINTÉTICA FARMACEUTICA LTDA.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. FUNDAMENTO AUTÔNOMO INATACADO. IMPOSSIBILIDADE.

Não se conhece de recurso quando a decisão recorrida está baseada em fundamento autônomo não atacado pelo recorrente.

O acórdão recorrido fundamenta a desqualificação da multa primeiramente na ausência de individualização da conduta que teria dado ensejo à penalidade, matéria que não foi mencionada pelo recurso especial, para a qual não houve a indicação de paradigmas e que não foi admitida para discussão em sede de exame de admissibilidade de recurso especial. Também não houve questionamento quanto ao fundamento do acórdão recorrido de que a multa não poderia ser qualificada eis que a operação pautou-se na jurisprudência da época.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Gustavo Guimarães da Fonseca. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz

Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão 1402-003.120, proferido pela Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção, na sessão de julgamento de 15 de maio de 2018, assim ementado e decidido:

Acórdão recorrido 1402-003.120

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. EMPRESA VEÍCULO. MULTA QUALIFICADA. FRAUDE. NÃO COMPROVAÇÃO. ERRO DE PROIBIÇÃO IDENTIFICADO.

A fraude ou dolo fraudulento exigido para a incidência da multa qualificada deve restar robustamente comprovado nos autos. Se a empresa praticou atos societários respeitando os limites legais e não escondeu tais práticas da fiscalização, não há que se falar em qualificação da multa, mormente quando as práticas do contribuinte foram pautadas pela legislação e jurisprudência vigentes à época da execução dos atos questionados pela fiscalização.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende o tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. Registre-se, ainda, que tal fato não decorre da autuação, mas sim do vencimento da multa, por ocasião do não pagamento voluntário do valor resultante deste auto de infração no seu respectivo vencimento, momento em que se iniciará o cômputo de juros sobre a multa.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: i) para afastar a qualificação da multa, reduzindo-a a 75%, vencidos os Conselheiros Ailton Neves da Silva e Evandro Correa Dias, que negavam provimento; ii) por unanimidade, negar provimento ao recurso voluntário para manter a imposição dos juros sobre a multa de ofício.

O presente processo administrativo tem origem em auto de infração que exige débitos de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (“IRPJ”) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (“CSLL”), relativos aos anos-calendário de 2006 a 2009, em razão da glosa das deduções realizadas nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL a título de amortização do ágio gerado na aquisição da Biosintética, com fundamento em sua rentabilidade futura, que passou a ser deduzido das bases da cálculo depois que a Biosintética incorporou sua controladora, a Delta

Participações Farmacêuticas S.A. (“Delta Par”), em 2006. Os tributos foram exigidos com a multa majorada de 150%, prevista no artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996.

Além do processo administrativo objeto dos presentes autos, o processo administrativo 16561.720154/2014-18 tratou das mesmas infrações referentes às deduções havidas nos anos de 2010 e 2011. Neste, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) manteve, além dos principais de tributos, a multa qualificada de 150%, por meio do acórdão 9101-004.559, de 3 de dezembro de 2019¹.

Nos presentes autos, a DRJ manteve o lançamento e, em um primeiro momento, este foi integralmente cancelado por turma ordinária do CARF (acórdão 1402-001.310, de 5 de dezembro de 2012).

Após a interposição de recurso especial pela Fazenda Nacional, o lançamento do principal de tributos foi mantido (acórdão 9101-002.188, de 20 de janeiro de 2016) e, como resultado, foi determinado o retorno dos autos à turma ordinária para a apreciação da multa qualificada, eis que a análise dessa matéria restou prejudicada no primeiro julgamento feito por tal colegiado, diante da anterior decisão pelo cancelamento integral do auto de infração.

O sujeito passivo apresentou embargos contra tal acórdão da CSRF, alegando cerceamento ao direito de defesa por alteração do critério jurídico do lançamento, bem como obscuridades e contradições, mas estes foram rejeitados por despacho em 26 de julho de 2017.

A Turma Ordinária então analisou a multa qualificada tendo proferido o acórdão 1402-003.120, ora recorrido.

No recurso especial que ora se analisa, a Fazenda Nacional se insurge contra o afastamento da qualificação da multa de ofício, alegando divergência jurisprudencial com relação aos seguintes precedentes:

Acórdão paradigma 1301-001.220

MULTA. QUALIFICAÇÃO. PROCEDÊNCIA.

Se os fatos retratados nos autos deixam fora de dúvida a intenção do contribuinte de, por meio de atos societários diversos, desprovidos de substância econômica e propósito negocial, reduzir a base de incidência de tributos, descabe afastar a qualificação da penalidade promovida pela autoridade autuante.

REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. SUBSTÂNCIA ECONÔMICA E PROPÓSITO NEGOCIAL. AUSÊNCIA.

¹ Participaram do julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Lívia De Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Adriana Gomes Rêgo. Quanto à multa qualificada, objeto do recurso especial da Fazenda Nacional, divergiram (para cancelar a qualificação) os Conselheiros Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei, Lívia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Junia Roberta Gouveia Sampaio.

Se os elementos colacionados aos autos indicam que a despesa de ágio apropriada no resultado fiscal derivou de operações que, desprovidas de substância econômica e propósito negocial, objetivaram, tão-somente, a redução das bases de incidência das exações devidas, há de se restabelecê-las, promovendo-se a glosa dos referidos dispêndios.

[...].

À vista do exposto, sustenta-se que a introdução da empresa veículo, na arquitetura societária montada, configura ato de execução de uma prática juridicamente reprovável, que objetivava modificar as características dos fatos geradores de IRPJ e CSLL, concretizando-se tal empreitada ilícita com a geração e contabilização da despesa de amortização do ágio, influenciando indevidamente os resultados tributáveis.

Acórdão paradigma n.º 9101-003.533

MULTA QUALIFICADA. EMPREGO DE EMPRESA VEÍCULO. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO ECONÔMICO.

O emprego de empresa veículo, despida de propósito econômico, com o fim de dar a aparência de obediência aos requisitos de dedutibilidade do ágio amortizado, previstos nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, autoriza a aplicação da multa qualificada, prevista no artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, para os fatos geradores ocorridos a partir do ano-calendário de 2007.

Em 27 de agosto de 2018 Presidente de Câmara deu seguimento ao recurso especial, nos seguintes termos:

(...)

Com relação a essa matéria, ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a decisão recorrida entendeu que, se a empresa praticou atos societários [transferência de ágio por meio de empresa veículo] respeitando os limites legais e não escondeu tais práticas da fiscalização, não há que se falar em qualificação da multa, mormente quando as práticas do contribuinte foram pautadas pela legislação e jurisprudência vigentes à época da execução dos atos questionados pela fiscalização, os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos n.ºs 1301-001.220, de 2013, e 9101-003.533, de 2018) decidiram, de modo diametralmente oposto, que, se os fatos retratados nos autos [introdução da empresa veículo na arquitetura societária montada, com a geração e contabilização da despesa de amortização do ágio] deixam fora de dúvida a intenção do contribuinte de, por meio de atos societários diversos, desprovidos de substância econômica e propósito negocial, reduzir a base de incidência de tributos, descabe afastar a qualificação da penalidade promovida pela autoridade autuante (primeiro acórdão paradigma) e que o emprego de empresa veículo, despida de propósito econômico, com o fim de dar a aparência de obediência aos requisitos de dedutibilidade do ágio amortizado, previstos nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, autoriza a aplicação da multa qualificada, prevista no artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, para os fatos geradores ocorridos a partir do ano-calendário de 2007 (segundo acórdão paradigma).

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela caracterização da divergência de interpretação suscitada.

O sujeito passivo apresentou contrarrazões questionando a admissibilidade e o mérito do recurso. Em 18 de outubro de 2021, apresenta petição em que junta parecer jurídico acerca da operação, além de reiterar os fundamentos constantes das contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal

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

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

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

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

(...)

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

Destaca-se que o alegado dissenso jurisprudencial se estabelece em relação à interpretação das normas, devendo, pois, a divergência, se dar em relação a questões de direito, tratando-se da mesma legislação aplicada a um contexto fático semelhante.

Assim, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há que se falar em divergência de julgados, uma vez que a discrepância a ser configurada diz respeito à interpretação da mesma norma jurídica.

Por outro lado, quanto ao contexto fático, não é imperativo que os acórdãos paradigma e recorrido tratem exatamente dos mesmos fatos, mas apenas que o contexto ali

interpretado seja de tal forma equivalente que lhe possa (hipoteticamente) ser aplicada a mesma legislação. Assim, um exercício válido para verificar se se está diante de genuína divergência jurisprudencial é buscar saber se o racional exposto no paradigma é capaz de alterar a conclusão a que chegou o acórdão recorrido.

No caso, o despacho de admissibilidade deu seguimento ao recurso especial observando, essencialmente, que tanto o acórdão recorrido quanto os paradigmas trataram da interposição de empresa qualificada como “veículo”, dando resultados diferentes quanto à multa de 150%.

O sujeito passivo questiona a admissibilidade do recurso, alegando falta de cotejo analítico e a ausência de similitude fática entre os casos.

Quanto à exigência em relação à demonstração analítica da divergência, observo que esta depende da complexidade da situação, variando caso a caso, sendo que a norma regimental acima transcrita não demanda nenhuma forma específica para a comprovação analítica da divergência, por exemplo, que os julgados sejam transcritos lado a lado, na forma de uma tabela, ou algo semelhante. Assim, nada impede que a divergência em pauta, cuja percepção não demanda tão grande esforço, seja demonstrada pelo simples confronto das ementas dos julgados.

Sobre o tema, vale citar trecho do Manual de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial (Versão 3.1, Dez.2018. p. 58):

Esclareça-se que a demonstração da divergência não requer necessariamente a elaboração de quadro comparativo, tampouco de cotejo analítico, desde que fiquem claros no recurso os pontos que estão sendo suscitados.

Quanto à similitude fática, observo que o que se deve comparar para fins de admissibilidade do recurso especial não são os fatos tais como descritos no Termo de Verificação Fical (TVF), mas sim o que o acórdão recorrido entendeu de tal imputação, *versus* o que os paradigmas entenderam das imputações ali examinadas. Isso porque, conforme já exposto, em essência a divergência jurisprudencial se verifica quando a aplicação do racional constante dos acórdãos paradigmas é capaz de alterar a conclusão a que chegou o acórdão recorrido.

Observo, ademais, que os paradigmas ora analisados **não são** os mesmos analisados por esta CSRF no julgamento do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional nos autos do processo administrativo 16561.720154/2014-18, que tratou do lançamento referente aos anos de 2010 e 2011 (no acórdão 9101-004.559, de 3 de dezembro de 2019, os paradigmas apresentados pela Fazenda Nacional para discutir o tema da qualificação da multa foram os acórdãos 1101-000.899 e 1301-002.019).

Analisando o acórdão ora recorrido, verifica-se que o i. Relator primeiramente transcreve trecho da acusação fiscal, a qual conclui pela existência de “intuito fraudulento”, e menciona que não caberia à companhia invocar desconhecimento ou prática de erro escusável “*pois esse ágio gerado na aquisição da participação societária da fiscalizada foi transferido para ela própria, mediante a utilização de empresa criada unicamente para esse fim – a Delta*”.

Para o acórdão recorrido, portanto, a acusação fiscal é de fraude na “transferência de ágio” – ágio este originalmente gerado em aquisição de investimentos de terceiros, e que foi “transferido” para “empresa criada unicamente para esse fim”, a qual é incorporada pela investida.

Para demonstrar seu entendimento de que não seria o caso de qualificação da multa, o Relator do acórdão recorrido transcreve trechos de votos seus em outros dois julgados, que adota como razões de decidir.

O primeiro trecho citado pelo Relator do acórdão recorrido é de voto seu no acórdão 1402-002.500, que analisou “*esta mesma questão, em relação aos mesmos fatos e contribuinte (operações societárias e fiscais)*”. O segundo trecho, é o do acórdão 9101-003.374, que é citado “a título exemplificativo” a fim de auxiliar “*no delineamento das motivações para a desqualificação da multa de ofício*”.

O trecho do acórdão 1402-002.500 transcrito pelo acórdão ora recorrido afirma não haver prova da existência de fraude na operação, seja por (i) ausência de individualização da conduta dolosa, seja porque (ii) os atos societários praticados “*estão em conformidade com a legislação societária vigente, devidamente registrados na Junta Comercial competente*”. Em seguida, afirma que eventual “abuso” na utilização de empresa veículo pode dar razão ao fisco para a autuação, mas por si só não dá ensejo à qualificação da multa. Diferencia o caso dos autos “*do chamado “ágio interno”, ou de criação fictícia de ágio*”, concluindo que, no caso, houve operação societária abusiva para a amortização do ágio em dissonância com o posicionamento da fiscalização.

Quanto à omissão na individualização da conduta dolosa, o trecho afirma textualmente que “*a autoridade fiscal dedicou pouco mais de uma folha e meia (das 39 páginas do TVF) para fundamentar e justificar a qualificação da multa. Sustentou que houve fraude, mediante dolo, mas não individualizou nenhuma conduta.*” (nesse ponto, observo que nos presentes autos o trecho do TVF pertinente à qualificação da multa também tem uma folha e meia).

Ainda neste tópico (referente à ausência de individualização da conduta), o voto menciona que, além de omissa, a autuação é incongruente, “*pois se houve menção e qualificação expressa das pessoas físicas responsáveis na representação para fins penais, a lógica seria obviamente responsabilizá-los sob o ponto de vista tributário, cujos requisitos são menos rigorosos do que os previstos na legislação penal.*” (nesse ponto, observo que também no presente TVF foi formalizada representação fiscal para fins penais mas não houve responsabilização tributária dos dirigentes).

Resta claro que, quando o Relator do acórdão ora recorrido cita voto seu no acórdão 1402-002.500, ele está a se referir não apenas à aplicação dos mesmos parâmetros jurídicos, mas também examinando fatos bastante semelhantes, senão acusação idêntica.

O segundo trecho citado pelo acórdão recorrido é do voto no acórdão 9101-003.374 que, como se mencionou, é citado “a título exemplificativo” a fim de auxiliar “*no delineamento das motivações para a desqualificação da multa de ofício*”. Ali não se examina uma operação especificamente, mas apenas se abordam conceitos como elisão, evasão e elusão, erro de proibição, divergência interpretativa, concluindo-se que “*tratando-se de planejamento*

tributário, ainda que abusivo, entendo não restar caracterizado o dolo apto a ensejar a qualificação da penalidade, mormente quando não há ocultação da prática e da intenção final dos negócios levados a efeito.”

O relator então inclui parágrafo final em que se afirma afastar a qualificação da multa de ofício, *“por não entender ter se configurado o intuito fraudulento no caso concreto, posto que compreensível o modus operandi da Recorrente quanto ao procedimento que a levou a amortizar o ágio, já que pautou seu comportamento na jurisprudência e legislação vigentes à época da execução dos atos aqui questionados pela fiscalização, que inclusive, não questionou a legitimidade dos atos societários praticados pela contribuinte”*.

Pois bem.

Analisando-se o recurso especial manejado pela Fazenda Nacional, verifico que este busca sustentar, basicamente, a prática de fraude ao *“criar uma roupagem legal capaz de dar uma aparência legítima às operações de reorganização societária cujo único fundamento era o aproveitamento do ágio”* afirmando que *“é de se associar a conduta simulatória analisada nos autos com o intuito doloso de fraude. A fiscalização demonstrou que o propósito das operações societárias em análise, em última conta, era apenas a evasão da incidência tributária pela dedução de ágio artificialmente criado.”*, bem como que *“as operações foram realizadas sem fundamentação econômica e propósito negocial, de modo fraudulento, com o único objetivo de gerar um benefício fiscal indevido, o qual foi alcançado por intermédio de um ágio criado por meio de operações societárias artificialmente organizadas”*.

Não há qualquer questionamento quanto ao fundamento do voto condutor do acórdão recorrido relacionado à omissão na individualização da conduta dolosa. Também não houve oposição de embargos de declaração quanto a essa matéria. É dizer, não há qualquer questionamento quanto à conclusão do acórdão recorrido de que a multa qualificada não poderia ser aplicada quando ausente a individualização da conduta dolosa.

Por entender ser este um fundamento do voto condutor do acórdão recorrido que, por si só, já é capaz de levar ao cancelamento da qualificação da multa, compreendo que as razões do recurso especial são insuficiente à reforma o acórdão recorrido.

De fato, a Fazenda Nacional dedica seu recurso especial a questionar o acórdão recorrido especificamente quanto à sua conclusão pela inexistência de fraude na “reorganização societária” que envolveu a transferência e posterior amortização do ágio, mas não questiona qualquer conclusão do acórdão recorrido quanto à impossibilidade de qualificação da multa quando ausente a individualização da conduta dolosa.

Tanto é que as ressalvas da Fazenda Nacional quanto à operação também não individualizam ato ou negócio doloso específico, mencionando sempre que a qualificação da multa se deve à realização de *“reorganização societária sem nenhum propósito negocial”*.

Não se conhece do Recurso Especial que não logra demonstrar a necessária divergência jurisprudencial em relação a um dos fundamentos jurídicos autônomos que, de per si, seja apto a motivar a conclusão da decisão recorrida sobre a matéria em debate.

Observo que não se está, aqui, a fazer nenhum juízo de mérito sobre o tema da qualificação da multa, mas exclusivamente comparando-se as razões recursais com os fundamentos do acórdão recorrido afim de verificar a capacidade do apelo de reformar a decisão da qual ele recorre.

A procedência dos fundamentos invocados no recurso especial, no sentido de que a reorganização societária em questão foi fraudulenta, não é suficiente para alterar a conclusão do acórdão recorrido de que a multa qualificada não pode ser aplicada quando ausente a individualização da conduta dolosa que dê ensejo à exasperação da penalidade.

Neste sentido, oriento meu voto para não conhecer do recurso especial, por insuficiência recursal (fundamento autônomo inatacado: ausência de identificação a conduta dolosa).

Ademais, é de se ressaltar que o recurso especial da Fazenda Nacional também nada opõe quanto à conclusão do acórdão recorrido de que a multa qualificada deve ser afastada dado que o contribuinte *pautou seu comportamento na jurisprudência e legislação vigentes à época da execução dos atos aqui questionados pela fiscalização* – afirmação esta feita especificamente para o caso dos autos, e não via transcrição.

Nessa parte, o voto condutor do acórdão recorrido está a tratar de argumento trazido no recurso voluntário, no sentido de que o procedimento adotado pela empresa já teria sido corroborado pela jurisprudência do CARF em situações análogas (fl. 3.078).

A conclusão do acórdão recorrido, depois de transcrever os trechos de voto acima comentados, foi a seguinte:

Diante do exposto, afasto a qualificação da multa de ofício, por não entender ter se configurado o intuito fraudulento no caso concreto, posto que compreensível o modus operandi da Recorrente quanto ao procedimento que a levou a amortizar o ágio, já que pautou seu comportamento na jurisprudência e legislação vigentes à época da execução dos atos aqui questionados pela fiscalização, que inclusive, não questionou a legitimidade dos atos societários praticados pela contribuinte, restando suficiente a aplicação da multa de ofício no importe de 75%.

É verdade que a conjunção “posto que”, embora seja uma locução concessiva, de oposição ideológica (equivalente a “ainda que”, “mesmo que”, “embora”, “apesar de que”), é muitas vezes utilizada como sinônimo de “já que”, “visto que” ou “porque”. De qualquer forma, seja lida como “ainda que”, seja lida como “já que”, fato é que se trata de um argumento do voto condutor do acórdão recorrido que também não é tratado no recurso especial, e que por si só seria capaz de manter a sua conclusão de que a qualificação da multa não se sustenta.

Neste sentido, oriento meu voto para não conhecer do recurso especial, por insuficiência recursal (fundamento autônomo inatacado: conduta baseada na jurisprudência da época).

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para não conhecer do recurso especial.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

Esta Conselheira acompanhou a I. Relatora em suas conclusões para negar conhecimento ao recurso especial da PGFN. Como bem observado em seu voto, a similitude fática deve ser avaliada tendo em consideração o que os acórdãos recorrido e paradigmas tiveram em conta para a interpretação da legislação tributária de regência. E esta premissa foi determinante para a conclusão, no presente caso, acerca da dessemelhança entre os casos comparados.

Isto porque esta Conselheira foi relatora do Acórdão n.º 9101-004.559, referido pela I. Relatora, e inclusive votou pelo cabimento da qualificação da penalidade em outra exigência decorrente desta mesma operação, mas não poderia, apenas por esta razão, ter em conta as premissas fáticas ali recolhidas.

Ocorre que, no presente caso, o voto condutor do acórdão recorrido: i) limita a motivação da qualificação da penalidade à *ausência de propósito comercial na constituição da Delta Participações, que serviu apenas como “empresa veículo” para a transferência do ágio pago pelo Aché Laboratórios para a Recorrente*; ii) não refuta a alegação da Contribuinte de *não ter praticado nenhum comportamento delituoso ou ato ilícito, como a emissão de documentos falsos, inidôneos, alterados, ou mesmo, constituído empresas fantasmas*, além o fato de a Fiscalização ter questionado, apenas a *legitimidade dos atos societário operados pela atuada*, num suposto contexto de *divergência interpretativa quanto as normas aplicáveis*, vez que o mesmo tipo de procedimento adotado por ela já ter sido aceito pela jurisprudência do CARF em situações análogas; e iii) refere julgado anterior, sobre a mesma operação, que destacou não haver individualização da *conduta dolosa de qualquer dirigentes da Recorrente no sentido de determinar, conscientemente, a realização dos atos societários que redundaram na contabilização de ágio gerado e sua amortização como despesa dedutível*, para assim concluir que *não restou demonstrada a intenção do contribuinte, através de seus dirigentes, no sentido de sonegar total ou parcialmente o tributo*.

Este último ponto é determinante para o afastamento do paradigma n.º 9101-003.533, no qual se afirmou configurado o intuito fraudulento em operação. A exposição do voto condutor desse paradigma evidencia significativa similitude com a operação aqui sob exame:

No caso em exame, coube à pessoa jurídica FOR SAB suportar o sacrifício patrimonial pela aquisição da participação societária no capital da fiscalizada. Nessa aquisição, FOR SAB arcou com despesa de ágio de R\$ R\$ 125 milhões. A vedação à influência dessa despesa no lucro real apurado por Renosa é consequência da inexistência de confusão patrimonial entre FOR SAB e Renosa.

A alternativa que pareceu viável ao grupo FOR SAB, para o propósito de se beneficiar do ágio pago na aquisição de Renosa, foi a de constituir, em 10/12/2004, a empresa veículo LEONVIN com capital social de R\$ 1.000,00, aumentado, em 24/01/2005, no montante expressivo de R\$ 135.924.000,00. Importa considerar que as sócias no capital de LEONVIN, ao tempo da aquisição das ações de Renosa, eram as pessoas jurídicas Bebidas Latinas e Abacus, subsidiárias de FOR SAB localizadas em Jersey, Ilhas do Canal, paraíso fiscal reconhecido pela IN RFB nº 1.037/2010.

Nas circunstâncias comentadas, pareceu aos idealizadores do planejamento tributário que seria legítima a dedução do ágio amortizado por Renosa, depois de incorporar a empresa veículo. Nesse contexto, deve-se ressaltar a falta de propósito comercial, na constituição de LEONVIN, sociedade formada entre pessoas físicas, uma delas o Sr. Jobelino Vitoriano Locateli, que passou a administrá-la (após a transferência da totalidade das quotas a BEBIDAS LATINAS e a ABACUS), juntamente com Ricardo Torres de Melo (que já exercia a direção executiva da fiscalizada). Conforme aponta a Fiscalização, LEONVIN não desenvolveu qualquer atividade operacional, prestando-se exclusivamente ao objetivo de transportar para Renosa o ágio pago por FOR SAB. Em outras palavras, LEONVIN não tinha propósito econômico, revelando-se desprovida de objeto social de fato. Sua função de mera empresa veículo é decorrência de um projeto que unicamente visava a revestir a aparência de obediência aos requisitos da Lei nº 9.532/1997, para a dedução da amortização do ágio pago por FOR SAB.

Contudo, desnecessário se mostrou buscar maiores esclarecimentos acerca do que se concebeu como a constatação de *FOR SAB suportar o sacrifício patrimonial pela aquisição da participação societária no capital da fiscalizada* – se isto representaria aquisição direta para posterior transferência à empresa veículo LEONVIN, ou transferência de recursos para aquisição por LEONVIN – porque, para decidir sobre a qualificação da penalidade, referido julgado se estende em demonstrar a individualização da conduta dos dirigentes da pessoa jurídica autuada, e assim concluir pela intenção de fraude, nos seguintes termos:

Quanto à qualificação da multa de ofício, dê-se relevo à transferências da totalidade das quotas de capital de LEONVIN, pouco mais de um mês após a constituição dessa pessoa jurídica. Como já foi dito, seus fundadores eram pessoas físicas, que cederam seus direitos societários às pessoas jurídicas estrangeiras BEBIDAS LATINAS e ABACUS, ligadas ao grupo FOR SAB. No entanto, em consulta ao Diário Oficial Empresarial do Estado de São Paulo, página 40117, de 05/04/2007, pode-se observar que os beneficiários da redução de capital de R\$ 2.900.000,00, aprovada pelas sócias estrangeiras de LEONVIN, foram Jobelino Vitoriano Locateli e Ricardo Torres de Melo. Segundo a Fiscalização, essa publicação ocorreu sob a vigência da 3ª Alteração e Consolidação do Contrato Social, ou seja, quando não mais havia sócios pessoas físicas no quadro societário, o que torna cristalino que BEBIDAS LATINAS e ABACUS eram "empresas de papel", sem substrato econômico, da mesma forma que LEONVIN.

Por sua vez, o Acordo de Acionistas (firmado em 14/12/2004) e o Acordo de Joint Venture (firmado em 13/12/2004), assinados pelos representantes de Refrigerantes Noroeste, Forsab Investments e Renosa, não fazem nenhuma referência a LEONVIN PARTICIPAÇÕES LTDA, entre as partes integrantes da pactuação, não obstante se verifique o nome de LEONVIN na ata da reunião do Conselho de Administração da fiscalizada e na Ata de Reunião do Conselho de Administração da sócia Refrigerantes Noroeste S/A. Ainda na linha das conclusões da Fiscalização, corrobora a tese de que LEONVIN não passava de uma empresa fictícia o fato de não constar, em Guias de

Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social GFIP durante toda sua existência, nenhum registro relativo a segurados obrigatórios do Regime Geral de Previdência Social RGPS, quer sejam empregados ou contribuintes individuais. Vale dizer, LEONVIN não informou fatos geradores de contribuições previdenciárias em GFIP, não obstante a previsão do parágrafo único da cláusula 10 de seu Contrato Social, que assim dispunha: "*O Diretor receberá um pro labore, fixado por deliberação dos sócios titulares de quotas que correspondem a mais que metade do capital social.*" Nesse cenário, depreende-se que Jobelino Vitoriano Locateli e Ricardo Torres de Melo jamais prestaram serviços a LEONVIN, por um motivo óbvio: LEONVIN nunca existiu, de fato. Reforça tal dedução o fato de que, no ano-calendário de 2006, um ano depois de ter realizado um investimento de R\$ 135 milhões, LEONVIN transmitiu para Receita Federal duas Declarações de inatividade.

O Ato de Concentração - AC nº 08012.000240/2005-08, publicado no DOU de 10/01/2005, bem como o Acordo de Acionistas e o Acordo de Joint Venture, acima citados, traduzem que a verdadeira investidora era a pessoa jurídica estrangeira FORSAB. E mais: inequivocamente demonstram, juntamente com os demais elementos fáticos aqui mencionados, que a criação e o emprego de LEONVIN, na arquitetura societária engendrada, constituíram um mecanismo concebido para forjar a aparência de negócios reais com o fim de possibilitar a dedução do ágio amortizado, na determinação do lucro real de Renosa.

Sem dúvida, a arquitetura societária engendrada não tinha propósito comercial. Os articuladores de todo o esquema montado buscaram um único fim, ao tecerem tal arranjo: reduzir ilicitamente o IRPJ e a CSLL, lançando mão de um contrato de sociedade para ser utilizado com a intenção de atestar a existência jurídica da empresa veículo, malgrado despida de propósito econômico. Esse contrato, juntamente com documentos da escrituração, foram apresentados à Fiscalização com vistas à comprovação da regularidade da dedução do ágio amortizado. Por conseguinte, assevera-se que seu uso serviu à finalidade de dar uma aparência de legalidade a um fato que não o é, pois a redução dos tributos registrada, nas declarações da fiscalizada, em razão da despesa de amortização desse ágio, não tem o amparo da lei.

Nestes termos, os detalhes da condução da operação pelos dirigentes das pessoas jurídicas foi determinante para a conclusão acerca da existência de fraude, enquanto no acórdão recorrido clama-se, dentre outros aspectos, por esta individualização. Logo, se acaso a acusação fiscal veiculada nestes autos traz tal especificidade, e ela foi afirmada inexistente pelo Colegiado *a quo*, cumpria à PGFN ter embargado o acórdão recorrido para trazer manifestação acerca deste aspecto e, assim, eventualmente constituir cenário fático semelhante para a constituição do dissídio jurisprudencial acerca do cabimento da qualificação da penalidade em tais circunstâncias.

Ao deixar de proceder dessa forma, a PGFN acaba por imputar a este Colegiado a necessidade de, eventualmente, revolver a análise probatória do presente caso, e assim permitir inovações impróprias em sede de instância especial de solução de dissídios jurisprudenciais. Embora reconhecendo que, em circunstâncias assim, o fundamento inatacado se confunde com a falta de similitude fática entre os casos comparados, esta Conselheira acompanha a I. Relatora em suas conclusões para não se prender àquele primeiro aspecto, mas sim ao segundo, e também afirmar não caracterizada a divergência jurisprudencial acerca da qualificação da penalidade.

Quanto ao paradigma nº 1301-001.220, como bem observado pela I. Relatora, tratava-se ali de operação formadora de ágio em incorporação de ações interna ao grupo econômico. A 1ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento decidiu que *um processo de reestruturação societária, submetido a uma única vontade, eis que realizado entre empresas*

pertencentes ao mesmo Grupo Econômico, realizado em um espaço curto de tempo, no qual não houve desembolso e totalmente desprovido de substância econômica, não encontra guarida nas disposições dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, de modo a tornar o ágio, nascido de si próprio, dedutível e, quanto à qualificação da penalidade concluiu que diante dos fatos retratados, não me parece restar dúvida de que a fiscalizada agiu, intencionalmente (dolosamente), no sentido de impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, das suas condições pessoais, afetando, assim, as obrigações tributárias principais. No caso vertente, a meu ver, a qualificação é ínsita à própria infração imputada, isto é, se existente essa, não há como deixar de admitir a exasperação da penalidade, vez que a irregularidade apontada encontra seu maior suporte no artificialismo da reorganização societária empreendida. A decisão acerca da qualificação da penalidade, assim, foi dependente dos contornos da operação lá analisada que, por serem distintos do presente – no qual houve efetiva aquisição de participação societária pertencente a terceiros, com pagamento de ágio, antes de sua transferência à empresa-veículo – não permitem a caracterização do dissídio jurisprudencial.

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

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA