



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10166.720845/2022-08
ACÓRDÃO	1401-007.370 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de janeiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BRADESCO SAÚDE S.A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. INOCORRÊNCIA. Restou evidenciado no caso concreto a existência razões extratributárias relevantes e propósito negocial. Não se verifica atipicidade da forma jurídica adotada em relação ao fim, ao intenso prático visado, tampouco adoção de forma jurídica anormal, atípica e inadequada.

INVESTIMENTO. ÁGIO. OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS. LEGÍTIMAS. PROPÓSITO NEGOCIAL. Constatado que as operações societárias envolvendo o(s) ativo(s) adquirido(s) com pagamento de ágio legítimo, então surgidos de transações entre partes independentes, revelaram-se necessárias e ao abrigo de verdadeiro propósito negocial, torna-se perfeitamente legal a amortização fiscal do ágio, nos termos do disposto no art. 386 do RIR/99 (art.7º da Lei 9.532/97).

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. DEDUTIBILIDADE. Não tendo sido trazida pelo fisco qualquer irregularidade na formação dos ágios em questão, o contribuinte faz jus à dedutibilidade de acordo com a combinação do art. 386 com o art. 250, I, todos do RIR/99.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. USO DE ALEGADA EMPRESA VEÍCULO. Em regra, é legítima a dedutibilidade de despesas decorrentes de amortização de ágio efetivamente pago entre partes independentes. A circunstância de a reorganização societária de que tratam os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, ter sido realizada por meio de empresa veículo não prejudica o direito do contribuinte, ante o fato incontroverso de que dessa reorganização não surgiu novo ágio ou economia de tributos distinta daquela prevista em lei.

UTILIZAÇÃO DE ALEGADA EMPRESA VEÍCULO. LEGALIDADE. MANUTENÇÃO DA DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO. O ágio fundamentado em rentabilidade

futura, à luz dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, pode ser deduzido por ocasião da absorção do patrimônio da empresa que detém o investimento pela empresa investida (incorporação reversa). O uso de holding (ou empresa veículo), constituída no Brasil com recursos provenientes do exterior, para adquirir a participação societária com ágio e, em seguida, ser incorporada pela investida, reunindo, assim, as condições para o aproveitamento fiscal do ágio, não caracteriza simulação, de modo que é indevida a tentativa do fisco de requalificar a operação tal como foi formalizada e declarada pelas partes.

No caso concreto, as holdings caracterizadas como empresas-veículo possuíam cerca de 16 anos de existência, cujas finalidades empresariais eram aquisição de participação societárias, e efetivamente exerceram sua atividade.

Recurso Voluntário provido.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2017

Reflexos do lançamento de IRPJ. Como regra, o decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento, salvo quando houver razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso.

Recurso Voluntário provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário.

Sala de Sessões, em 28 de janeiro de 2025.

Assinado Digitalmente

Andressa Paula Senna Lísias – Relatora

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Goncalves – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Conselheiros Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Gustavo de Oliveira Machado (substituto integral), Andressa Paula Senna Lisias, Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente). Ausente a conselheira Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, substituída pelo conselheiro Gustavo de Oliveira Machado.

RELATÓRIO

Trata-se de autos de infração visando à exigência de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ (R\$ 35.714.690,42) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (R\$ 30.376.882,74) relativamente ao ano-calendário de 2017 sob o entendimento de que o contribuinte, ora Recorrente, teria realizado deduções indevidas na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL referentes à amortização de ágio por rentabilidade futura pago na aquisição de investimentos.

Além da cobrança dos tributos, acrescidos de juros calculado pela taxa Selic, a Fiscalização impôs multa isolada de 50%, por falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, cumulada com a multa de 75%.

A síntese da acusação, segundo a própria Fiscalização, como consignado no TVF (e-fls 1798), é que:

“[...] o fiscalizado, durante o ano-calendário de 2017, excluiu ilegalmente, na apuração de seu lucro real e base de cálculo da CSLL, valores indicados como “amortização de ágio baseado em expectativa de rentabilidade futura de investimentos”, gerados no processo de aquisição e incorporação de duas empresas veículo, SANTA RITA DE CÁSSIA EMPREENDIMENTOS S/A, CNPJ 02.519.459/0001-21, e ZNT EMPREENDIMENTOS S/A, CNPJ 02.978.532/0001-23, fls. 430 a 433.

Verificou-se que Bradesco Saúde S/A, através de uma longa cadeia de ações societárias, procurou, em essência, adquirir 34.535.165 ações ordinárias da empresa operacional OdontoPrev S/A (alienadas por seu sócio e funcionário na empresa) e assim elevar sua participação societária de 43,50% para 50,01% no capital social da companhia. E para tanto – visando favorecer-se irregularmente do favor fiscal previsto no art. 7º da lei 9.532/97 –, utilizou-se, sem qualquer propósito comercial, de duas empresas de prateleira como intermediárias de referida compra, as quais, desde sua constituição, nunca haviam praticado qualquer ato operacional ou mercantil, nunca haviam possuído estrutura física ou empregado quaisquer funcionários, mas que detinham, como único ativo

relevante e exclusiva participação societária, as pretendidas 34.535.165 ações ordinárias da companhia OdontoPrev S/A.”

Para introduzir o cenário das operações societárias que deram origem à glosa, relembro a sequência de fatos também segundo o próprio do TVF (e-fls 1798/1806):

“O relato é iniciado no ano de 1998, quando a empresa OdontoPrev Ltda (OdontoPrev), atuante no ramo de seguro-saúde odontológico e administrada por seu sócio controlador sr. Randal Luiz Zanetti, é transformada em uma sociedade anônima.

Na sequência, também no ano de 1998, sr. Randal constitui a empresa Santa Rita de Cássia Empreendimentos Ltda. (Sta. Rita), e transfere a seu patrimônio a participação societária que então possui na empresa OdontoPrev, fls. 444 a 491.

Ainda em 1998, sr. Randal constitui uma segunda empresa, ZNT Empreendimentos Ltda (ZNT), cujo capital social é subscrito e integralizado por Sta. Rita, mediante a versão da totalidade das ações que esta passou a deter de OdontoPrev, fls. 492 a 575.

Conforme tais atos, sr. Randal passa a ser o proprietário de 99,98% do capital social de Sta. Rita, e esta passa a deter 100% do capital de ZNT, que por sua vez é a nova proprietária da antiga participação do sr. Randal na OdontoPrev.

Nesse ponto vale registrar que desde o momento de constituição de tais pessoas jurídicas (Sta. Rita e ZNT) até a extinção de ambas (ocorrida simultaneamente em 30/12/2014), estas jamais exerceram qualquer atividade prevista como seu objeto social; jamais exerceram qualquer atividade operacional ou mercantil; jamais possuíram quaisquer funcionários; jamais possuíram quaisquer bens imobiliários; e jamais possuíram quaisquer ativos imobilizados; mas existiram apenas formalmente, limitando-se a figurar única e exclusivamente como titulares da participação societária possuída pelo sr. Randal na OdontoPrev (conforme admitido pelo próprio fiscalizado junto aos itens IV e VII das fls. 276 a 278; conforme os balancetes contábeis de Sta.

Rita e ZNT juntados às fls. 591 a 616 e 1.026 a 1.049; as declarações Econômico-Fiscais de Sta. Rita e ZNT juntadas às fls. 617 a 1.025 e 1.050 a 1.455, e atos societários de Sta. Rita e ZNT às fls. 444 a 575).

Em 2006, a companhia OdontoPrev S/A realiza a abertura de seu capital em oferta pública primária de ações (IPO) na bolsa de valores de São Paulo - Bovespa. Seu capital social permanece restrito a ações ordinárias (ODPV3).

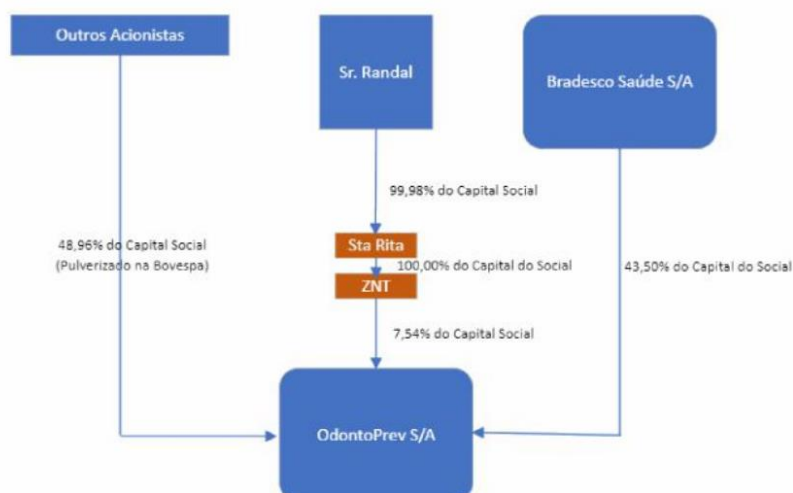
Em 2009, sr. Randal e Bradesco Saúde, respectivos acionistas controladores das companhias OdontoPrev e Bradesco Dental (concorrentes no mercado de seguro-saúde odontológico), celebram os contratos intitulados "Acordo de Associação" e

"Acordo de Acionistas da OdontoPrev", nos quais é prevista a integração das atividades dessas duas últimas companhias, mediante 1-) a incorporação pela primeira (OdontoPrev), da totalidade das ações de Bradesco Dental, e o recebimento, em contrapartida, por Bradesco Saúde (então controladora de Bradesco Dental) das ações emitidas no processo por OdontoPrev e 2-) a sequente incorporação de Bradesco Dental por OdontoPrev, fls. 202 a 221.

Com a concretização do negócio, o quadro societário de OdontoPrev passa a ter a seguinte configuração: 43,5% do capital social passa a pertencer à Bradesco Saúde; 7,54% ao sr. Randal; e 48,96% continuam a ser negociados no mercado de bolsa da Bovespa, fls.202 a 265, conforme figura 01 abaixo. No mesmo ato, Bradesco Saúde e sr. Randal formalizam "Contrato de gestão da OdontoPrev", no qual é disposto que a pessoa física continuará a ser o responsável pela administração da empresa, fls. 434 a 441;

Figura 01.

Situação Societária de OdontoPrev S/A após reestruturação em 2009



Em meados de 2013, Bradesco Saúde e sr. Randal iniciam tratativas para a compra, pela companhia, de 34.535.165 ações ordinárias representativas de 6,50% do capital social de OdontoPrev, pertencentes ao sr. Randal.

Conforme Figura 01 acima, após a reorganização societária ocorrida em 2009, Bradesco Saúde possui diretamente 43,5% do Capital Social da OdontoPrev (231.113.232 ações ordinárias), mas almeja aumentar sua participação para 50,01%, e obter seu controle acionário.

Já o vendedor, sr. Randal, detém nesse momento indiretamente 7,54% do capital social da OdontoPrev (40.053.708 ações ordinárias), fls. 222 a 225.

Vale repisar que a participação do sr. Randal na OdontoPrev se dá através de sua participação acionária de 99,98% na empresa de prateleira Sta. Rita, a qual possui 100% do capital social de outra empresa de prateleira, ZNT, que, por sua vez, é a efetiva proprietária de ações representativas de 7,54% do capital de OdontoPrev.

Em 30/09/2013, sr. Randal reduz o capital social de ZNT para que essa passe a ser proprietária de apenas a exata quantidade das ações de OdontoPrev a serem vendidas a Bradesco Saúde (34.535.165 ações ordinárias).

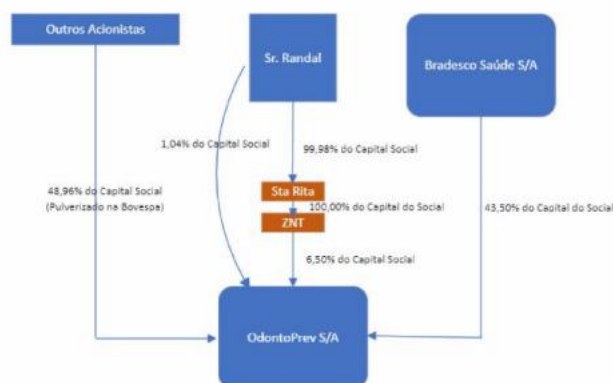
Para tanto, ZNT cancela parte de suas ações, reduz seu ativo, e transfere a titularidade de 5.518.543 ações ordinárias possuídas de OdontoPrev S/A para sua controladora, Sta. Rita.

Em ato contínuo, Sta. Rita também cancela parte de suas ações, reduz seu ativo e repassa a titularidade das ações recebidas de OdontoPrev ao sr. Randal, fls. 479 e 480 e 553 e 554.

Assim sr. Randal passa a controlar diretamente 1,04% das ações de OdontoPrev, enquanto ZNT passa a deter a propriedade de 6,50% de seu capital social total (34.535.165 ações ordinárias). Os outros 48,96% do capital de OdontoPrev continuam a ser negociados no mercado de bolsa da Bovespa, conforme Figura 02 abaixo.

Figura 02.

Situação Societária de OdontoPrev S/A em 30/09/2013



Em 14/10/2013, Bradesco Saúde e sr. Randal celebram compromisso de compra e venda da totalidade das ações de Santa Rita, pelo valor de R\$ 345.351.650 milhões de reais, fls. 266 a 332. O montante é estabelecido em função do preço unitário (R\$10,00/ação) das 34.535.165 ações ordinárias de OdontoPrev possuídas por ZNT, com possíveis ajustes para mais ou para menos, a depender da apuração futura de outros ativos/passivos líquidos por ventura existentes em nome de Sta. Rita e/ou ZNT. Entre as condições para o negócio, é estabelecido que Bradesco Saúde deve aportar no capital de ZNT a totalidade das ações que possui de OdontoPrev (231.113.232 ações ON, representativas de 43,5% do seu Capital Social).

No mesmo dia, Bradesco Saúde anuncia formalmente ao mercado de valores mobiliários que sr. Randal será o novo diretor-geral de Bradesco Seguros S/A, único acionista do fiscalizado, ocupando o segundo cargo na hierarquia da organização, fls. 386.

Em 27/12/2013, a consultoria Ernst & Young emite laudo de avaliação econômico-financeira da empresa Sta. Rita, estimando seu valor em R\$ 376 milhões de reais, fls. 333 a 385.

No relatório, é explicado, fl. 334, que o objetivo único e final de Bradesco Saúde, em meio a todas (sic) operações societárias, é a simples aquisição de 6,50% de participação acionária na empresa OdontoPrev, elevando seu total para 50,01%, e a consequente obtenção de seu controle acionário.

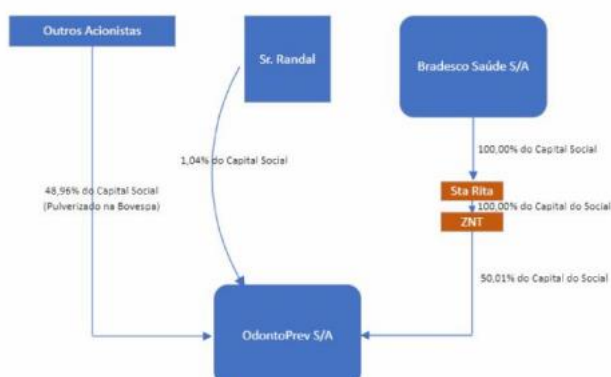
Considerando que Sta. Rita e ZNT são empresas sem efetiva operação mercantil, com existência apenas formal, os cálculos de tal estudo são realizados com base unicamente em projeções do mercado de seguro-saúde odontológico e no fluxo de caixa futuro descontado das operações de OdontoPrev e suas controladas, fls. 333 a 385. À exceção das 34.535.165 ações ordinárias de OdontoPrev, os demais ativos e passivos de Sta. Rita e ZNT são avaliados como sem valor financeiro, fl. 364.

Em 02/01/2014, é concretizada a compra por Bradesco Saúde de 100% das ações de Santa Rita de Cássia, a qual detinha 100% do capital de ZNT, que, por sua vez, possuía 6,5% do capital social de OdontoPrev.

No mesmo dia, Bradesco Saúde realiza o pagamento de R\$ 343.989.561,29 ao sr. Randal pela compra das ações, fls. 585 a 586, e integraliza, no Capital de ZNT, 231.113.232 ações ON da OdontoPrev, fls. 556 a 564. ZNT passa a deter 50,01% das ações de OdontoPrev, conforme Figura 03 abaixo.

Figura 03.

Situação Societária de OdontoPrev S/A após alienação em 14/10/2013



Em 13/01/2014, onze dias após a concretização da compra de Sta. Rita, sr. Randal deixa a presidência de OdontoPrev e torna-se formalmente diretor-geral de Bradesco Seguros S/A, único acionista do fiscalizado, ocupando o segundo cargo na hierarquia da organização, fls. 387 a 396.

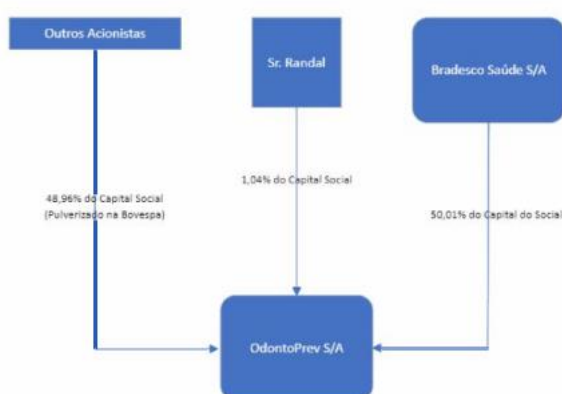
Em 31/01/2014, Bradesco Saúde registra em sua contabilidade a aquisição da empresa Sta. Rita pelo valor total de R\$ 343.989.561,29 milhões de reais, e classifica, como patrimônio líquido do investimento, o montante de R\$

50.404.058,75, fls. 1.456 a 1.569. Já a quantia de R\$ 293.585.502,54 é registrada como ágio baseado na rentabilidade futura da companhia, fls. 1.570 e 1.571.

Em 30/12/2014, Bradesco Saúde realiza um novo pagamento ao sr. Randal, agora no valor de R\$ 4.075.324,92, como restante do preço de compra de 100% das ações de Sta. Rita, totalizando o montante final pago em R\$ 348.064.886,21 milhões de reais, fls. 584 a 586.

Ainda no mesmo dia, a empresa Sta. Rita incorpora a companhia ZNT, fls. 486 a 489 e 573 a 575, e é incorporada por Bradesco Saúde, fls. 490 e 491.

Figura 04. Situação Societária de OdontoPrev S/A após incorporação de Sta Rita e ZNT em 30/12/2014



Em 31/12/2014, em virtude do novo pagamento realizado ao sr. Randal, Bradesco Saúde eleva, em sua contabilidade, o valor do ágio pago com base na rentabilidade futura das operações de Sta. Rita, para o total de R\$ 297.660.827,46 milhões de reais, fls. 1.570 a 1.571.

Em novembro de 2015, sr. Randal assume interinamente a presidência de Bradesco Seguros S/A.

A partir de janeiro de 2016, Bradesco Saúde passa a amortizar fiscalmente (até dez/2020), o ágio pago de R\$ 297.660.827,46 na aquisição da empresa Sta. Rita, ao montante de R\$ 59.532.165,48 por ano (R\$ 4.961.013,79 por mês). As exclusões são feitas através da conta 138, nos livros de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, presentes em sua Escrituração Contábil-Fiscal (ECF), fls. 1.620 a 1.720.

Foram esses os fatos apurados.”

As motivações pelas quais a D. Fiscalização entendeu que o ágio não poderia ter sido deduzido são (e-fls 1807/1811):

- (i) **Falta de confusão e unificação patrimonial entre a real investida e a investidora:**

“No caso concreto, não há discussão que Bradesco Saúde S/A foi a investidora da operação, e quem adquiriu as ações da OdontoPrev S/A, elevando sua participação societária na empresa. Já a investida material, cujas exclusivas operações justificaram o ágio pago, foi a empresa operacional Odontoprev, a qual, em momento algum, teve seu patrimônio absorvido por qualquer outra pessoa jurídica.

Verifica-se assim que o evento de incorporação não contou com a participação da real investida (OdontoPrev S/A), mas ocorreu apenas entre Bradesco Saúde e as empresas veículo Sta. Rita e ZNT.

Ante o exposto, resta claro que a operação retratada não atendeu aos preceitos dos arts. 7º e 8º da lei nº 9.532/98, pois não houve a unificação num mesmo patrimônio, em uma mesma universalidade, do ágio nascido da aplicação de capital realizada por Bradesco Saúde na expectativa de lucros futuros da investida OdontoPrev – e estes mesmos lucros. E, nessa medida, não se consumou a confusão patrimonial entre o investidor e o real investimento.”

(ii) **Falta de Propósito Negocial na Utilização das Empresas Sta. Rita e ZNT:**

“Todo o contexto fático descrito ao longo dos autos demonstra que nunca houve qualquer propósito negocial ou empresarial na constituição e manutenção das sociedades de prateleira Sta. Rita e ZNT. Assim como também nunca houve qualquer razão extra tributária para sua aquisição e sequente extinção por Bradesco Saúde.

Sta. Rita e ZNT, durante sua existência, nunca realizaram qualquer atividade operacional ou mercantil, nunca apresentaram quadro de funcionários ou estrutura física, mas possuíram única e exclusivamente as pretendidas ações de OdontoPrev. Em meio às negociações, no momento em que restou acertado que Sta. Rita e ZNT possuíam mais ações de OdontoPrev S/A do que era então almejado por Bradesco Saúde na transação, seus ativos foram reduzidos e este “excesso” de ações de OdontoPrev foi retornada a seu proprietário original, sr. Randal.”

(iii) **Negócios Realizados entre Partes Relacionadas e Dependentes:**

“[...] Bradesco Saúde e o alienante da empresa Sta. Rita, sr. Randal, eram, desde o ano de 2009, sócios na empresa OdontoPrev, além de manterem uma relação contratual na prestação de serviços de administração da companhia.

Explique-se que, já no referido ano de 2009, os dois, na condição de acionistas controladores respectivos de Bradesco Dental e OdontoPrev, foram os responsáveis, por negociar a fusão societária e operacional das duas concorrentes e estabelecer, em contrato, que sr. Randal seria o principal gestor executivo na nova companhia.

Ou seja, ao tempo da venda de Sta. Rita, 14/10/2013, o seu alienante era ao mesmo tempo sócio da adquirente (principal acionista) na OdontoPrev, como também administrador dessa empresa.

Adicione a tal situação, o fato de, em 13/10/2013 – dia da celebração do contrato de promessa de aquisição das ações de Sta. Rita –, sr. Randal ter sido anunciado como o novo diretor-geral de Bradesco Seguros S/A, único acionista de Bradesco Saúde, ocupando o segundo cargo na hierarquia dessa organização (em 13/01/2014, onze dias após a concretização da compra de Sta. Rita, a nomeação foi formalmente confirmada).”

(iv) **Indedutibilidade Fiscal das Despesas Atípicas, Anormais ou Desnecessárias:**

“[...] apenas são dedutíveis na apuração do imposto de renda, as despesas usuais, normais e necessárias às atividades de uma empresa e à manutenção de sua fonte produtora.

Ocorre que, conforme visto anteriormente, a utilização das empresas de prateleira Sta. Rita e ZNT na aquisição, por Bradesco Saúde, das ações da empresa operacional OdontoPrev S/A foi despicienda e desprovida de qualquer motivação ou racionalidade econômica ou negocial. Verificou-se, em realidade, que o emprego de tais sociedades no rearranjo societário praticado, longe de se enquadrar nos conceitos de necessidade, normalidade ou tipicidade de uma operação, serviu unicamente a gerar um aparente ar de licitude a uma tentativa irregular de redução tributária.”

Intimada do lançamento, a Recorrente apresentou Impugnação (e-fls 1823/1860) na qual alegou que:

- a operação foi praticada de forma regular e com objetivos negociais claros, dentro da estratégia de negócios do Grupo Bradesco;
- não houve nenhum questionamento sobre o pagamento do ágio tampouco sobre a validade do laudo que embasou a operação;
- a operação foi amplamente divulgada ao mercado (vide fls. 222/225 e documentos anexos) e realizada com dispêndio de valores, entre partes independentes, respaldada por laudo de avaliação hígido, e a partir de imposição pela BACEN, refutando qualquer possibilidade de ser considerada irregular;
- a Fiscalização, a despeito de ter feito ilações sobre artificialidade das operações e planejamento fiscal abusivo, não indicou a existência de fraude, dolo ou simulação, e, consequentemente, não imputou a multa qualificada nos termos do art. 44, parágrafo 1º, da Lei n. 9430;
- não há base legal que fundamente a alegação no sentido de que a confusão patrimonial deva ocorrer entre e adquirente e a suposta “real adquirida”, bastando a absorção do patrimônio pela adquirente da sociedade na qual a participação societária foi adquirida com ágio;
- a sociedade investida é a Santa Rita, controladora da ZNT, ambas holdings patrimoniais existentes há mais de 16 anos, utilizadas pelo Sr. Randal (alienante) para gestão de seu patrimônio, tendo a Santa Rita e a ZNT, inclusive, distribuído JCP em períodos anteriores;
- o compromisso de compra e venda de ações indica expressamente que a intenção da impugnante era a aquisição do capital social da Santa Rita. Inclusive, o laudo da Ernst & Young mencionado pela Fiscalização avaliou a respectiva empresa com base no fluxo de caixa de dividendos futuros/rentabilidade futura esperada para a Santa Rita, corroborando sua qualidade de investida (adquirida) no negócio em questão. O mesmo compromisso de compra e venda de ações, em sua cláusula 4.6, estabeleceu que ambas as sociedades, Santa Rita e ZNT, entre o período de assinatura do contrato e a data de fechamento da operação, não poderiam alterar suas atividades de forma significativa, sob pena de comprometer os valores a serem transacionados;
- é nítido o propósito negocial envolvido na criação e manutenção de ambas as empresas no contexto de gestão patrimonial dos Srs. Zanetti, bem como na incorporação de ambas pela impugnante dada imposição regulatória pelo Banco Central do Brasil de que fossem eliminadas da estrutura de controle da Odontoprev;
- ainda que a Santa Rita e a ZNT fossem empresas veículos na acepção de não serem as “reais adquiridas”, fato é que não há vedação na utilização das estruturas, tal como reconhecido pela CSRF em diversas oportunidades;
- tanto a Santa Rita quanto a ZNT desde suas criações tinham como atividade prevista em seus respectivos objetos a possibilidade de participação em outras sociedades, como atestam os atos societários das sociedades de fls. 444/491 e 492/575; tais sociedades efetivamente exerceram tal atividade;

- a alegação de que a Santa Rita e a ZNT não possuíam quadro de funcionários ou estrutura física revela a precária compreensão do AFRFB quanto à efetiva função de sociedades holdings e da natureza do instituto;

- não há nenhum comando legal no sentido de que sociedades holdings são obrigadas a adotar estrutura de pessoal e sede física para consecução de suas atividades, ou mesmo que a efetividade de uma empresa seja avaliada a partir da diversidade de participações societárias por ela detidas, de modo que a participação em apenas uma sociedade revelaria sua suposta artificialidade;

- a própria IN RF13 n. 1037, ao tratar da efetividade de sociedade holding, afirma que esse conceito deve ser afeito com base nas atividades desempenhadas por ela. No caso, as atividades de controle e administração do patrimônio do Sr. Randal não necessitavam de funcionários ou estrutura física, de modo que o raciocínio da fiscalização não pode prevalecer;

- trata-se de estrutura societária lícita e comumente utilizada por pessoas naturais na gestão de patrimônio, notadamente para a gestão de investimentos operacionais, como no caso vertente.

- a vedação pela apuração de ágio entre partes relacionadas sobreveio após a Lei n. 12.973, e é inaplicável ao presente caso. Ainda que assim não o fosse, fato é que as partes não têm relação entre si, tendo ocorrido efetivo dispêndio de valores, efetivamente comprovado nos autos e não questionado pela Fiscalização;

- subsidiariamente, pede o afastamento da multa isolada, porquanto a multa não é aplicável no presente caso, visto que não se pode admitir a aplicação da multa após o encerramento do ano-calendário, quando o Fisco não pode mais exigir a estimativa devida, mas tão somente o tributo devido no ajuste;

- pede, por fim, o cancelamento dos juros sobre a multa de ofício dada a ofensa ao art. 61, parágrafo 3º, da Lei n. 9430.

Ato seguinte, foi proferido o acórdão nº 107-024.414 (e-fls. 1913/1938) pela C. 6ª TURMA da DRJ/07, julgando improcedente a Impugnação apresentada, nos termos da ementa que transcrevo a seguir:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. APROVEITAMENTO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.

A possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer que participe da "confusão patrimonial" as pessoas jurídicas investidora e investida real. Deve-se consumir a confusão de patrimônio

entre essas duas pessoas jurídicas, ou seja, o lucro e o investimento que lhe deu causa passam a se comunicar diretamente.

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. EMPRESA VEÍCULO. IMPOSSIBILIDADE O ágio transferido para empresa veículo, sem absorção pela investidora original de parcela do patrimônio da investida ou vice-versa, não pode ser utilizado para redução da base de cálculo do imposto de renda.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. PARTES RELACIONADAS. IMPOSSIBILIDADE.

Não é possível a dedução de amortização de ágio decorrente de transação entre partes relacionadas. Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários atendam à legislação aplicável, do ponto de vista econômico, a dedutibilidade do ágio somente é concebível se os atos forem realizados entre partes independentes, livres de pressões ou outros interesses que não a essência da transação.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2017

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL. EXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

A adição, à base de cálculo da CSLL, de despesas com amortização de ágio deduzidas indevidamente pela contribuinte encontra amparo nas normas que regem a exigência da referida contribuição, conforme o item 1 da alínea “c” do § 1º do art. 2º da Lei 7.689/88.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2017 MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 105.

O disposto na Súmula CARF nº 105 aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, já que é sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, alterada pela Lei nº 11.489/2007.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Em síntese, a DRJ entendeu que

- (i) não houve a unificação, num mesmo patrimônio, do ágio nascido da aplicação de capital realizada por Bradesco Saúde na expectativa de lucros futuros da investida OdontoPrev com estes mesmos lucros. E que, assim,

- não se consumou a confusão patrimonial entre o investidor e o real investimento;
- (ii) Santa Rita e ZNT, embora existentes havia mais de 16 anos, não possuíam qualquer função além de controlar a Odontoprev, sem funcionários ou instalação física. Além disso, Santa Rita e ZNT seriam empresas-veículos porque “foram utilizadas em lugar da real investida”
 - (iii) Nesse caso não houve qualquer finalidade negocial ou societária, restando caracterizada a utilização da incorporada como empresa veículo para transferência do ágio à incorporadora;
 - (iv) a DRJ convalidou ainda a visão da autoridade fiscal de que as relações entre a interessada e o Sr. Randal afastariam a independência das partes nas operações realizadas, constituindo outro fator a inviabilizar a dedutibilidade da amortização do ágio.

Ato seguinte, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário (e-fls 899/1990) no qual basicamente reitera suas razões de impugnação. Os fundamentos e argumentos serão analisados no voto a seguir.

Por fim, os autos vieram a esta Conselheira Relatora.

É o relatório do essencial.

VOTO

Conselheira **Andressa Paula Senna Lísias**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende às condições de admissibilidade da legislação aplicável. Assim, conheço-o e passo a analisá-lo.

Mérito – dedutibilidade da amortização do ágio

Para balizar a decisão, de início vale lembrar que nessa discussão não estão presentes discussões sobre o pagamento do ágio (feito em dinheiro, tendo havido o necessário sacrifício financeiro) nem sobre a validade, contemporaneidade e metodologia do laudo de rentabilidade futura.

A validade jurídica e a licitude de todas as operações realizadas pela Recorrente também não são questionadas no presente lançamento. Nenhuma delas foi desconsiderada ou invalidada.

Antes de adentrar a análise do caso, friso que os fatos tratados no presente processo são anteriores à Lei nº 12.973/2014, incidindo, portanto, o art. 20 do Decreto-lei n. 1598/77, bem como os art. 7º e 8 da Lei n. 9532/97 e art. 386 com o art. 250, I, todos do RIR/99.

Primeiramente, enfrente o ponto da acusação relacionado à efetiva existência das empresas envolvidas, bem como da presença de propósito negocial nas operações societárias que deram origem às deduções indevidas na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL referentes à amortização de ágio por rentabilidade futura pago na aquisição de investimentos.

A Fiscalização alega e a DRJ concorda que o Recorrente teria utilizado, sem qualquer propósito negocial, de duas empresas 'de prateleira' como intermediárias de referida compra, as quais, desde sua constituição, nunca haviam praticado qualquer ato operacional ou mercantil, nunca haviam possuído estrutura física ou empregado, quaisquer funcionários, mas que detinham, como único ativo relevante e exclusiva participação societária, as pretendidas ações ordinárias da companhia OdontoPrev S/A. Essas duas empresas são: SANTA RITA DE CÁSSIA EMPREENDIMENTOS S/A e ZNT EMPREENDIMENTOS S/A.

Isto é, segundo a visão fiscal e a DRJ, por se tratar de pessoas jurídicas sem atividade operacional, seriam 'empresas de prateleira' desprovidas de qualquer outro propósito negocial, tratando-se de empresas- veículo utilizadas para aquisição do respectivo investimento.

Analisando o processo, porém, não vislumbro artificialismos na constituição e no funcionamento dessas pessoas jurídicas. Tal como foi demonstrado pelo Recorrente em seu recurso, tratava-se de duas empresas regulares e ativas, cujo objeto social era principalmente a participação societária em outras sociedades, ou seja, holdings:

Contrato social de e-fls: 444:

SANTA RITA DE CÁSSIA EMPREENDIMENTOS S/A

3. O objeto social compreende: (a) o desenvolvimento de empreendimentos agropecuários, florestamento, reflorestamento, urbanização e atividades acessórias a esses ramos de atividade; (b) a administração de bens próprios; e (c) a participação em outras sociedades, comerciais ou civis, como sócia, acionista ou quotista.

Contrato social de e-fls 493:

ZNT EMPREENDIMENTOS S/A:

DO OBJETIVO SOCIAL

CLÁUSULA SEGUNDA - A sociedade tem por objeto: a) a compra e venda de materiais e equipamentos odontológicos, médicos, hospitalares e congêneres; b) a prestação de serviços e consultoria relativa ao ramo de atividades; e c) a participação no capital de outras sociedades como sócia, quotista ou acionista.

Na 1ª alteração do contrato social da ZNT em 2004, nota-se que essa empresa recebeu da Santa Rita as ações da OdontoPrev por meio de aumento de capital. Assim, o Sr. Randal Luiz Zanetti passou a ser o proprietário de 99,98% do capital social de Santa Rita, que, por sua vez, passou a deter 100% do capital de ZNT, a qual se tornou então a nova proprietária da participação do Sr. Randal na OdontoPrev (e-fls. 401/401).

Portanto, as empresas desenvolviam atividades tipicamente de holdings, por meio das quais o Sr. Randal Luiz Zanetti administrava e controlava suas participações societárias na Odontoprev e cuja existência tinha cerca de 16 anos de trajetória empresarial no momento da operação.

É, a propósito, o que destaca o Recorrente em seu recurso (e-fls. 1970/1971) e que abaixo reproduzo *ipsis litteris*:

“Conforme exposto, a estrutura de controle da Odontoprev por meio de holdings foi constituída pelos Srs. Zanetti em 1998, ou seja, mais de 16 anos antes da aquisição e incorporação dessa empresa, elemento este também desconsiderado pela DRJ.

Esse aspecto, por si só, rechaça qualquer alegação de ausência de propósito negocial, seja porque a constituição da estrutura foi realizada por terceiros, seja porque o lapso temporal evidencia que não houve intenção de obtenção de vantagem tributária, por parte dos envolvidos. **Trata-se, na verdade, de estrutura societária lícita e comumente utilizada por pessoas naturais na gestão de patrimônio, notadamente para a gestão de investimentos operacionais, como no caso vertente.**

Ademais, a ZNT, também constituída em 1998 pelos Srs. Zanetti, recebeu as ações da Odontoprev antes de titularidade da Santa Rita apenas em 2004, cerca de seis anos após a sua criação, demonstrando que as sociedades não surgiram com o único intuito tido como forjado pelo AFRFB de alocação exclusiva da participação societária detida pelo Sr. Randal na Odontoprev ou de veículo para a operação em questão.

O que se verifica, no caso concreto, é a existência de estrutura criada, pelo alienante, Sr. Randal, que perdurou por mais de 16 anos, para gestão de seu patrimônio relacionado às ações da Odontoprev, inexistindo qualquer relação

desta estrutura com a recorrente até 2013, momento da celebração do compromisso de compra e venda de ações.”

Verdade seja dita que analisando as DIPJ de 2004-2013 (e-fls 617/1025), relativamente à empresa Santa Rita, nota-se na Ficha 05A - Despesas Operacionais - PJ em Geral que não há funcionários e os encargos em geral decorrentes dos vínculos com empregados (salários, ordenados, provisão com férias e 13º salário, assistência médica, etc), e na Ficha 37A - Passivo - Balanço Patrimonial não há salários a serem pagos. Da mesma forma acontece com a empresa ZNT (e-fls. 1050/1455).

No entanto, esse fato, visto isoladamente, não é determinante no contexto das operações ora analisadas. É de se estranhar que uma empresa não tenha nem mesmo um ou outro empregado em se tratando de uma comercial ou um industrial, mas isso é muito factível e verossímil em se tratando de holdings, cuja missão é apenas participar de outras sociedades, e não circular bens ou prestar serviços.

Nessa linha, lembro os ensinamentos de Modesto Carvalhosa, demonstrando que as funções e as atividades das holdings são diversas das empresas que praticam operações comerciais, pois no caso daquelas, diferente destas, só há administração do patrimônio que consiste em ações de outras companhias:

“A entidade econômica concentracionista, que surge das coligações e do controle de outras sociedades, encontram na holding o instrumento fundamental de sua organização.

As holdings são sociedades não operacionais que têm seu patrimônio composto de ações de outras companhias. São constituídas ou para o exercício do poder de controle ou para a participação relevante em outras companhias, visando, nesse caso, constituir a coligação.

Em geral, essas sociedades de participação acionária não praticam operações comerciais, mas apenas a administração de seu patrimônio. (...)

Tem assim a sociedade holding como característica diferencial e objetivo principal a participação relevante em uma atividade econômica de terceiros, em vez do exercício de atividade produtiva ou comercial.

Possui como características principais: ter seu patrimônio formado de ações emitidas por outras companhias, exercer o controle sobre elas ou delas participar em caráter permanente, com investimento relevante no seu capital. Assim, o objeto social da holding é sempre o de participar do capital de outra sociedade, como controladora ou investidora (coligação)”¹.

¹ Comentários à Lei de Sociedades Anônimas. V. 4. Tomo II. São Paulo: Saraiva, 1998. pp. 14/15.

Assim, considerando que o escopo social das duas pessoas jurídicas – Santa Rita e ZNT - era a participação societária em outras empresas desde 1998, e que a concretização dessa atividade é fato incontroverso, pode-se concluir que ambas perseguiram seus objetivos comerciais e empresariais muitos anos antes das aquisições e incorporações em 2014 que culminaram no ágio amortizado no ano-calendário de 2017.

Em resumo: eram holdings válidas, estando regularmente constituídas e operando dentro de seus propósitos institucionais, controlando a Odontoprev muitos anos antes e por longo período de tempo contínuo.

Por todo esse contexto, é difícil compreender com base em que a D. Fiscalização teria concluído serem Santa Rita e ZNT “empresas de prateleiras”, como se fossem apenas pessoas jurídicas esvaziadas e desprovidas de qualquer atividade efetiva, criadas apenas para gerar as supostas “despesas criadas de forma artificial”, não havendo, assim, propósito comercial nas operações em questão.

Perfeitamente cabível tal raciocínio quando a empresa teve duração efêmera, ou quando há empresas criadas imediatamente antes das operações que geram o ágio, ou ainda quando nada parece ligar, do ponto de vista contextual e comercial, as pessoas jurídicas envolvidas na reestruturação. Essas situações, porém, não estão presentes nesse caso, pois a estrutura com as holdings durou bastante tempo - aproximadamente 16 anos - até a aquisição e a incorporação da Odontoprev.

Outros fatores a confirmar que as empresas não eram de “prateleira” ou meras intermediárias/veículos são: a) em 2009, no momento em que a ora Recorrente se associa à Odontoprev, o acordo de acionistas foi firmado com a ZNT e o Sr. Randal (e-fls. 202/221), mostrando a existência da holding; b) e o fato de que a Santa Rita e a ZNT remuneraram seus acionistas com pagamento de JCP em momentos anteriores (e-fls. 491 e 555) às operações ora analisadas.

Ademais, é sempre importante reafirmar que o fato de serem holdings, por si só, não invalida a estrutura do investimento. Isso porque (i) a uma, a lei das S.A legitima esse perfil societário, pois o art. 1º, parágrafo 3º, da Lei n. 6404/76, dispõe que “a companhia pode ter por objeto participar de outras sociedades; ainda que não prevista no estatuto, a participação é facultada como meio de realizar o objeto social, ou para beneficiar-se de incentivos fiscais”; e (ii) como se observa no TVF, não há no caso nenhuma acusação nem prova de dolo, fraude ou simulação; tanto que não se impôs multa qualificada.

Sobre esse ponto, há posicionamentos neste C. CARF no sentido de que a se a holding desempenha a função a que se destina – de administrar participações societárias – não pode, apenas e tão-somente em função de ser holding, ser tida como empresa inexistente ou empresa casca (Acórdão nº 1402-003.978 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, sessão de 17 de julho de 2019, Rel. Caio Cesar Nader Quintella).

E também neste C. Colegiado:

HOLDING. EMPRESA VEÍCULO. PROPÓSITO NEGOCIAL. AQUISIÇÃO.

PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. ÁGIO. RECURSOS DE TERCEIROS.

O Fundo de Investimento em Participação (FIP) não pode contrair empréstimos, de forma que a utilização de sua controlada (empresa holding) para aquisição de participação societária, com grande parte dos recursos serem provenientes de terceiros (financiamento bancário do exterior e emissão de debentures) revela um propósito comercial específico e dentro de um amplo contexto operacional/societário de um grupo econômico.

Incabível, no caso dos autos, de se atribuir à holding a pecha de empresa veículo e/ou falsa adquirente, uma vez que o ágio surgido na operação de aquisição foi legítimo, assim como foram os atos posteriores que resultaram na sua dedutibilidade fiscal.

Constatada a legitimidade das operações de aquisição e incorporação, restam canceladas as demais infrações apontadas nos autos de infração de IRPJ e de CSLL.”

(Acórdão 1401-006.922 – Sessão de 09/04/2024 - Rel. Cons. Cláudio Camerano)

Não bastasse isso, em termos de ônus probatório, para caracterizar empresa de prateleira / empresa-veículo, a Fiscalização precisaria ter provado que as pessoas jurídicas existiam apenas no papel, ou seja, de que elas efetivamente nunca atuaram como pessoas jurídicas, sujeitos de deveres e obrigações (ou de que apenas assim atuaram com relação à operação societária que se pretende descaracterizar, no caso, a aquisições que deram origem aos ágios). Isto é, para que esse tipo de acusação prevalecesse, seria necessário que o auto de infração provasse a existência meramente formal das holdings em questão no momento da geração do ágio, o que não houve nesse caso.

Aliás, como se vê no TVF, não houve sequer investigação aprofundada sobre a materialidade das pessoas jurídicas ditas "veículo" e de "prateleira", apenas afirmando superficialmente que não havia funcionários nem sede bem como atividade operacional nas holdings. Trata-se de uma premissa de abertura do TVF, desacompanhada de demonstrações e evidências probatórias.

Ademais, as holdings estavam muito pautadas e ordenadas pela expertise e a atuação do Sr. Randal na gestão patrimonial. Esse é um dos aspectos que parece evidenciar, além do pleno e consolidado desempenho das holdings, a presença de propósito comercial que foi considerado ausente pela DRJ. Tanto havia um projeto empresarial que, como se observa nos autos, mesmo quando, em 2009, o Sr. Randal passou a ser um sócio minoritário da Odontoprev (detendo apenas a participação de 7,56% após o IPO de 2006) continuou a exercer a

administração das empresas em função justamente de seu know-how na área, conforme mostra o contrato de gestão às e-fls. 434/441.

Avançando na análise, também é possível observar uma concatenação dos acontecimentos e eventos societários que tudo levam a crer que as operações tinham um sentido empresarial e uma lógica negocial.

Lembro que, em sentido oposto, do ponto de vista da D. Autoridade e da DRJ, as estruturas careceriam de propósito negocial uma vez que tiveram “como único papel, em toda a sequência dos atos descritos nesse processo, permitir a execução de um planejamento tributário abusivo e a obtenção de uma vantagem fiscal indevida”. Contudo, o que se observa é que a constituição e a manutenção das empresas Santa Rita e da ZNT estão plenamente inseridas no contexto de gerenciamento do patrimônio do Sr. Randal Luiz Zanetti desde 1998 e que apenas em 2013 foi entabulada a negociação para viabilizar a aquisição da participação societária pretendida pela Recorrente na Santa Rita. Anteriormente a isso, não havia relação da Recorrente com as demais empresas, as quais desempenhavam seus próprios papéis e objetivos empresariais, por isso sendo descabido o entendimento da DRJ e da Fiscalização de que tais sociedades foram utilizadas apenas com o único propósito de viabilizar a operação que deu origem ao ágio.

Some-se ainda que nesse caso a incorporação da ZNT pela Santa Rita, bem como da Santa Rita pela Recorrente decorre de imposição regulatória do Banco Central (conforme justificativas da incorporação de e-fls. 406/408 e 423/42). Isso mostra que havia muitas outras motivações em cada perna da operação (regulatórias, negociais, etc), além das tributárias.

Portanto, na visão desta Relatora, as razões da sequência de operações passam longe de ser de natureza exclusivamente fiscal visando tão só à economia de tributos, o que repele a configuração de planejamento tributário abusivo.

Um outro ponto controvertido é que o ágio supostamente não seria derivado de uma aquisição entre terceiros independentes, havendo transação intragrupo.

Acerca disso, importa notar que foi somente com a Lei 12.973/14, que passou a definir como "partes vinculadas", o que não existia a época dos fatos – as aquisições datam de 2013, não podendo haver nesse caso aplicação retroativa. Além de que, no fundo, as partes não eram ligadas, e a Fiscalização só concluiu que o eram, pois se equivocou fazendo essa análise entre a Recorrente e a Odontoprev, em vez de fazê-la entre a Recorrente e a Santa Rita.

Por fim, outro fundamento controvertido é no sentido de que a real investida não teria sido a Santa Rita, mas sim, a Odontoprev, entendimento que se amparou de certa forma no laudo elaborado pela Ernst & Young (e-fls. 333/385) no qual haveria menção no sentido de que a intenção da Recorrente teria sido a aquisição de participação societária da Odontoprev.

O primeiro ponto é que as teses do real adquirente ou real investida e afins, que buscam limitar o direito à dedução fiscal do ágio, não tem base legal e não podem ser aplicadas

como se figurassem entre os requisitos legítimos e válidos que devem ser preenchidos, especialmente antes da Lei 12.973/14.

De todo modo, ainda que assim não fosse, neste caso a adquirida foi a Santa Rita, holding constituída, como já o mencionamos, desde o final da década de 90. O próprio laudo da EY, a propósito, atesta que a rentabilidade esperada é fruto dos dividendos que a Santa Rita poderia gerar. É o que se extrai das considerações gerais no sumário executivo do laudo EY às e-fls 288:

“Conforme solicitação da Bradesco Saúde, a EY elaborou uma avaliação econômico-financeira de 100% das ações da Holding Santa Rita, na data-base de 30 de junho de 2013, a qual foi baseada na metodologia do Fluxo de Caixa Descontado (FCD), ajustado por ativos e passivos não operacionais da Santa Rita e de suas controladas na data-base, **levando em consideração o fluxo de dividendos futuro/rentabilidade futura esperada para a Holding Santa Rita** em relação aos investimentos que a mesma possui nas empresas ZNT, Odontoprev e BB Dental.” (destacamos)

Também o compromisso de compra e venda às e-fls 216/217 demonstra o interesse do Recorrente na empresa Santa Rita:

CONSIDERANDO QUE Randal é o único e legítimo proprietário da totalidade das ações de emissão de Santa Rita, representativas de 100% (cem por cento) do seu capital social;

CONSIDERANDO QUE Santa Rita, por sua vez, é a única e legítima proprietária da totalidade das ações de emissão de ZNT, representativas de 100% (cem por cento) do seu capital social, sendo a ZNT detentora de 34.535.165 (trinta e quatro milhões, quinhentos e trinta e cinco mil, cento e sessenta e cinco) ações ordinárias, nominativas e sem valor nominal da Odontoprev S.A., sociedade por ações, */ /*

com sede na Cidade de Barueri, Estado de São Paulo, na Alameda Tocantins, nº 125 - 15º andar, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 58.119.199/0001-51 (“Odontoprev”);

CONSIDERANDO QUE Bradesco Saúde deseja adquirir de Randal a totalidade da participação por ele detida no capital social da Santa Rita, representada por 42.769.615 (quarenta e dois milhões, setecentos e sessenta e nove mil, seiscentas e quinze) ações ordinárias, nominativas e sem valor nominal emitidas por tal companhia (“Ações”), todas livres e desembaraçadas de todos e quaisquer ônus, e Randal, por sua vez, deseja vender à Bradesco Saúde referidas Ações, de acordo com os termos e condições previstos no presente Contrato,

Logo, tendo havido a unificação patrimonial entre a Recorrente e a adquirida Santa Rita nos termos do art. 386 do RIR/99, não há anormalidades na amortização fiscal do ágio apurado, inclusive porque as operações societárias foram todas consideradas lícitas, não tendo nenhuma delas sido desconsideradas ou invalidadas juridicamente.

Assim, a amortização fiscal do ágio, em todo esse contexto, está acertada e dentro das normas aplicáveis, respeitando aos artigos 385 e 250, I do RIR/99 aplicáveis aos fatos, o que é mais uma razão para reformar o acórdão recorrido.

Consigno, para ultimar a análise, que, diferentemente da D. Fiscalização, não me parece que o art. 299 do RIR/99 (dedutibilidade de despesas) seria aplicável à espécie. Porém, ainda que se aplicasse, considero que teriam sido preenchidos os requisitos estabelecidos naquela norma, atendendo-se à característica de despesas usuais, normais e necessárias às atividades de uma empresa para que sejam dedutíveis. A despesa seria consubstanciada na aquisição do investimento pela Recorrente com o objetivo de aumentar a sua participação na Odontoprev e, assim, aumentar seus próprios lucros, não tendo sido identificada, na avaliação feita por essa Relatora, qualquer irregularidade ou invalidade nas operações.

Ressalvo, ainda, o julgador não é obrigado a discorrer sobre todos os argumentos levantados pelas partes, mas sim decidir a contento, nos limites da lide que lhe foi proposta, fundamentando o seu entendimento de acordo com o seu livre convencimento, baseado na legislação que entender aplicável ao caso concreto. Aliás essa é a posição predominante no STJ:

“O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão.

O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida.

Assim, mesmo após a vigência do CPC/2015, não cabem embargos de declaração contra a decisão que não se pronunciou sobre determinado argumento que era incapaz de infirmar a conclusão adotada.” STJ. 1ª Seção. EDcl no MS 21.315-DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016.

Assim, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelar o lançamento de IRPJ.

Auto De Infração CSLL

Como regra, o decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento, salvo quando houver razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso.

Assim, a decisão relativa ao auto de infração do IRPJ deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração reflexo de CSLL, uma vez que os lançamentos estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

É como voto.

Conclusão e dispositivo

Considerando o exposto, voto no sentido de conhecer o Recurso Voluntário, DANDO-LHE PROVIMENTO para cancelar os lançamentos de IRPJ e CSLL relativamente à amortização das despesas de ágio.

Assinado Digitalmente

Andressa Paula Senna Lísias