



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10283.005441/2007-15
ACÓRDÃO	1002-004.202 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NOKIA DO BRASIL TECNOLOGIA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. INCORPORAÇÃO REVERSA. DEDUTIBILIDADE.

Após a incorporação da investidora pela investida (incorporação reversa), é dedutível a amortização de ágio decorrente da anterior aquisição de participação societária em negócio firmado entre partes independentes, em condições de mercado, baseado em expectativa de rentabilidade futura da investida e efetivamente pago à alienante do investimento. A incorporação da investidora pela investida (incorporação reversa) é operação prevista em lei, bem assim seus efeitos tributários.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos e com espeque no artigo 59, parágrafo 3º do decreto 70.235/72, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada, vencidos os conselheiros Ricardo Pezzuto Rufino e Luís Ângelo Carneiro Baptista, que votaram por acatar integralmente a preliminar de nulidade e, no mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário. Manifestou intenção de fazer declaração de voto o conselheiro Luís Ângelo Carneiro Baptista.

Assinado Digitalmente

Maria Angélica Echer Ferreira Feijó – Relator

Assinado Digitalmente

Ailton Neves da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Luis Angelo Carneiro Baptista, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Ricardo Pezzuto Rufino, Maria Angelica Echer Ferreira Feijo, Andrea Viana Arrais Egypto e Ailton Neves da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 621 e ss.) interposto em face de Acórdão 01-13.032, da 1ª Turma da DRJ/BEL, proferido em 4 de setembro de 2008 (e-fls. 602 e ss.). Por oportuno, resgato o relatório já realizado pela DRJ até aquele momento processual:

Versa o presente processo sobre declarações de compensação (fls.2 a 74) em que o contribuinte indica crédito referente a saldo negativo IRPJ ano-calendário 2006 no valor de R\$ • 15.044.924,62 para compensar débitos próprios. As declarações de compensação apresentadas possuem a seguinte numeração: 14638.75641.270707.1.3.02-7158 (fls.2/5), 10748.32268.230707.1.7.02-0968 (fls.6/9), 04291.22269.310507.1.3.02-9860 (fls.10/13) - retificada, 28327.20224.180507.1.3.02-0756 (fls.14/43) - retificada e 00116.97426.230707.1.7.02-9168 (fls.44/74).

(...)

Por intermédio do Parecer DRF/MNS/SEORT 10283.005441/2007-15 e respectivo Despacho Decisório (fls.335/344), a unidade de origem considerou não homologadas as compensações declaradas em função da inexistência de direito creditório referente ao saldo negativo IRPJ ano-calendário 2006. Em sua análise, a unidade de origem fundamenta o não reconhecimento do direito creditório a partir da conclusão de que os seguintes valores informados na DIPJ do contribuinte estão incorretos:

1. Amortização de Goodwill (R\$ 13.482.833,85): é inadmissível o surgimento do ágio em uma operação realizada dentro de um mesmo grupo econômico. A requerente pretendeu, através de uma manobra contábil com abuso de forma jurídica, beneficiar-se de forma a reduzir o lucro em detrimento do Fisco com a amortização do ágio pago na transação, através da criação de uma sociedade (Nokia Holding do Brasil Ltda) que no jargão dos escritórios de planejamento tributário denomina-se "sociedade veículo", já que sua única razão de existência é servir de veículo a manobras jurídico contábeis meramente elisivas.
2. O procedimento de amortização do ágio pela requerente não teve fundamentação na legislação tributária porque a requerente, que à época dos fatos denominava-se NG Industrial Ltda (incorporadora) é quem deveria demonstrar que sua participação na Nokia Holding do Brasil Ltda

(incorporada) foi adquirida/integralizada com ágio embasado nos fundamentos econômicos nos termos em que prescreve a legislação, podendo assim proceder à amortização em até sessenta meses como preconiza o normativo quando efetuassem a incorporação da investida, ou mesmo o contrário, a incorporação da investidora pela investida (incorporação às avessas — inc.II, §6º do art.1386 RIR/99). Nem que pretendesse proceder de tal forma não poderia, pelas seguintes razões: primeiro, porque não haveria como serem avaliados, a valor de mercado, os bens da Nokia Holding do Brasil já que a mesma não possuía qualquer bem em seu patrimônio, exceto a participação adquirida posteriormente a sua criação na própria NG Industrial Ltda na qual sua sócia (Nokia Mobile Phones Ltd) era também sócia majoritária com 51% das quotas; segundo, não seria razoável aceitar que uma empresa que teve vida efêmera (9 meses) e sem qualquer efetiva produção de bens ou serviços pudesse motivar um ágio com base em sua rentabilidade futura; terceiro, restaria apenas fundamentar o ágio em fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas, sem possibilidade de amortização nos termos do inciso II do art.386 do RIR/99.

3. A criação de uma empresa que durante sua breve existência realizou apenas uma única operação, não satisfaria à clássica trilogia da necessidade, normalidade e efetividade como atributos de uma despesa realizada sob normais condições a ensejar dedução no resultado apurado na incorporadora (inteligência dos arts. 299, 324, 385 e 386 do RIR/99).

4. Despesas de Royalties: da análise da escrituração apresentada, pode-se constatar também que a requerente efetuou despesas com royalties no valor de R\$ 106.062.576,70. O contrato de tecnologia (fls.243/287) deixa claro que os pagamentos foram feitos em benefício de sócio pessoa jurídica não domiciliado no Brasil e que controla a requerente (Nokia Mobile Phones ou Nokia Corporation. Inc), o que impede a sua dedutibilidade nos termos do artigo 353 do RIR/99.

(...)

Juntamente com a manifestação de inconformidade, o contribuinte apresentou os seguintes documentos: Termo de Mandato do Procurador — Doc.01 (fls.411/425), Demonstrativo de Rentabilidade Futura da NG Industrial — Doc.02 (fls.426/457), Termo de Cessão de Direitos e Obrigações do Contrato de Opção, da NMP à Nokia Holding — Doc.03 (fls.458/469), Balancete de 31/12/2000 da Nokia Holding do Brasil — Doc.04 (fls.470/472), Protocolo de Justificação e Incorporação — Doc.05 (fls.473/477).

Em relação ao mérito do Acórdão recorrido, este entendeu que haveria saldo a pagar de IRPJ no referido ano-calendário, pois: (i) deveria ser mantida a adição ao lucro real das despesas com amortização de ágio; (ii) de outro lado, seria cabível a dedução com despesas pela remessa de royalties e de que (iii) a CSLL deveria ser considerada na recomposição do lucro real.

Ao apresentar Recurso Voluntário, argumenta que: (i) todas as condições para que a despesa com amortização com ágio fossem devidamente reconhecida foi observada pela Recorrente; (ii) ainda que a amortização com ágio possa ser considerada como indedutível, neste caso se o valor da CSLL supostamente gerado pelas glosas procedidas pela Fiscalização não impactaram negativamente o resultado — não foram (e nem podem ser) reconhecidas à débito na contabilidade — ou seja, se a suposta diferença de CSLL não foi reconhecida contabilmente, reduzindo o lucro, não há que se falar em adição para recomposição do Lucro Real; e (iii) que estaria comprovada a existência de saldo negativo.

O processo foi a mim distribuído, enquanto ainda pertencia ao colegiado da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara desta 1ª Seção. Após a transferência desta Conselheira para a presente Turma, o processo me acompanhou, e foi incluído para julgamento na presente sessão.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, Relatora.

I – Admissibilidade

Em relação à **tempestividade**, consigo que o recurso é tempestivo, e dele conheço.

Também consigno que a presente Turma é **competente** para julgamento deste processo, conforme autoriza o art. 65 do novo RICARF, visto que o litígio está dentro do patamar preferencial de até dois mil salários-mínimos.

II – Do mérito do recurso

Importante consignar que tanto o caso, quanto a matéria em discussão, já foram amplamente debatidos em diversos precedentes deste Conselho. Assim, a possibilidade de amortização do ágio pela Recorrente (Nokia do Brasil Tecnologia – antiga “NGI”) ao incorporar a Nokia Holding, alienada pela Gradiente Telecom S.A., em uma operação de *incorporação reversa*, **já foi validada diversas pelo CARF** em diferentes processos, que tratam dos reflexos desta operação em diferentes anos-calendário. Da mesma forma, também já está decidida por esse Conselho a questão quanto da **repercussão da CSLL na recomposição do lucro real**. Além disso, tal como ocorreu nesses processos, a discussão a respeito da dedutibilidade dos **royalties** já havia sido definida de forma favorável ao contribuinte em primeira instância administrativa. Logo, a parcela que resta para julgamento diz respeito apenas duas: ao ágio e aos reflexos da CSLL.

Dentre os diversos julgamentos de casos idênticos a esse, as quais o ágio e os reflexos da CSLL foram julgados por este CARF em relação a esta mesma operação, em todos, o

resultado foi pelo provimento do Recurso Voluntário, conforme **Acórdãos 1302-001.407, 1302--001.404, 1302000.316, 1302-001.405 e 1302-001.406**. Assim, para evitar decisões conflitantes e em respeito à jurisprudência deste Conselho, *adoto como razões de decidir àquelas do Acórdão 1302-006.971* de 19 de outubro de 2023, cuja sessão de julgamento participei:

Para esclarecer a questão, faz-se necessário ressaltar o objeto do litígio.

Resta claro que no Despacho Decisório o pleito da Recorrente foi negado, por, nº entender do Fisco, haver créditos a serem constituídos, relativos a ágio e royalties.

Já a decisão de primeira instância, devido a DIPJ retificadora apresentada pela recorrente, antes da ciência do despacho decisório, excluiu o impeditivo referente ao royalties, analisou os créditos listados e manteve o óbice referente ao ágio.

Após o recurso da Recorrente houve e a conversão do julgamento em diligência e, como consta da resposta da autoridade fiscal, assiste razão à Recorrente.

Todas suas alegações confirmadas pela Autoridade Fiscal.

Quanto à questão do ágio, para melhor análise, cabe ressaltar as razões do não reconhecimento do direito creditório a partir da conclusão de que os seguintes valores informados na DIPJ do contribuinte estão incorretos:

Amortização de Goodwill (R\$ 13.482.833,85): é inadmissível o surgimento do ágio em uma operação realizada dentro de um mesmo grupo econômico.

A requerente pretendeu, através de uma manobra contábil com abuso de forma jurídica, beneficiar-se de forma a reduzir o lucro em detrimento do Fisco com a amortização do ágio pago na transação, através da criação de uma sociedade (Nokia Holding do Brasil Ltda) que no jargão dos escritórios de planejamento tributário denominase "sociedade veiculo", já que sua única razão de existência é servir de veiculo a manobras jurídico contábeis meramente elisivas.

O procedimento de amortização do ágio pela requerente não teve fundamentação na legislação tributária porque a requerente, que à época dos fatos denominava-se NG Industrial Ltda (incorporadora) é quem deveria demonstrar que sua participação na Nokia Holding do Brasil Ltda (incorporada) foi adquirida/integralizada com ágio embasado nos fundamentos econômicos nos termos em que prescreve a legislação, podendo assim proceder á amortização em até sessenta meses como preconiza o normativo quando efetuasse a incorporação da investida, ou mesmo o contrário, a incorporação da investidora pela investida (incorporação às avessas — inc.II, §6º do art.386 RIR/99). Nem que pretendesse proceder de tal forma não poderia, pelas seguintes razões: primeiro, porque não haveria

como serem avaliados, a valor de mercado, os bens da Nokia Holding do Brasil já que a mesma não possuía qualquer bem em seu patrimônio, exceto a participação adquirida posteriormente a sua criação na própria NG Industrial Ltda na qual sua sócia (Nokia Mobile Phones Ltd) era também sócia majoritária com 51% das quotas; segundo, não seria razoável aceitar que uma empresa que teve vida efêmera (9 meses) e sem qualquer efetiva produção de bens ou serviços pudesse motivar um ágio com base em sua rentabilidade futura; terceiro, restaria apenas fundamentar o ágio em fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas, sem possibilidade de amortização nos termos do inciso II do art.386 do RIR/99. A criação de uma empresa que durante sua breve existência realizou apenas uma única operação, não satisfaria à clássica trilogia da necessidade, normalidade e efetividade como atributos de uma despesa realizada sob normais condições a ensejar dedução no resultado apurado na incorporadora (inteligência dos arts. 299, 324, 385 e 386 do RIR/99).

Pois bem.

Este Conselho já analisou essa operação, em processos de IRPJ e CSLL.

Em ambos os processos foi dado provimento ao argumento da Recorrente, conforme abaixo:

CSLL -2006 (10283.005438/2007-93):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Exercício: 2006

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. INCORPORAÇÃO REVERSA. DEDUTIBILIDADE. Após a incorporação da investidora pela investida (incorporação reversa), é dedutível a amortização de ágio decorrente da anterior aquisição de participação societária em negócio firmado entre partes independentes, em condições de mercado, baseado em expectativa de rentabilidade futura da investida e efetivamente pago à alienante do investimento. A incorporação da investidora pela investida (incorporação reversa) é operação prevista em lei, bem assim seus efeitos tributários.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2006

INEXATIDÃO MATERIAL. CORREÇÃO.

Constatada inexactidão material no acórdão de primeira instância, impõe-se sua correção. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade, dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto

proferidos pelo Relator. ... Ao tratar da matéria, a decisão a quo historia a legislação que entende aplicável (art. 7º da Lei nº 9.532/1997 e art. 385 do RIR/99) para, a seguir, concluir pela inconsistência na amortização do ágio pela Nokia do Brasil Tecnologia Ltda., a qual incorporou a Nokia Holding do Brasil Ltda. Afirma textualmente que “não consta dos autos que a Nokia do Brasil Tecnologia Ltda detinha participação na Nokia Holding do Brasil Ltda, adquirida com ágio”. Em que pese ser verdadeira a afirmação acima transcrita, entendo não ser este o cerne da questão. A operação de incorporação aqui referida, em que a Nokia do Brasil Tecnologia incorporou a Nokia Holding do Brasil, foi operação conhecida como “incorporação reversa” ou “incorporação às avessas”, na qual a investida incorpora a investidora. Era a Nokia Holding do Brasil (incorporada) quem detinha participação societária na Nokia do Brasil Tecnologia (incorporadora), adquirida com ágio em momento anterior. A possibilidade de dedução do ágio, nas condições aqui discutidas, foi tratada nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, verbis: ... Ora, o art. 8º da Lei nº 9.532/1997 admite expressamente a possibilidade de amortização do ágio, ainda que a empresa incorporada seja aquela que detinha a propriedade da participação societária, ou seja, na situação de incorporação reversa, o que é precisamente a situação dos autos e não foi objeto de análise pelo acórdão recorrido. Aprofundando os exames, observo que o Parecer DRF/MNS/SEORT (fls. 267/275), o qual fundamentou o Despacho Decisório de fl. 276, tratou da matéria com mais detalhe. O primeiro argumento ali invocado, de que o ágio cuja amortização é aqui discutida teria sido gerado internamente a um grupo econômico não subsiste. De fato, tenho por incontroverso que a participação correspondente a 49% das quotas da NG Industrial (posteriormente Nokia do Brasil Tecnologia) foi adquirida por Nokia Holding do Brasil e alienada por Gradiente Telecom S.A. Adquirente e alienante pertencem, pois, a grupos empresariais distintos, respectivamente Nokia e Gradiente, e não encontro nos autos qualquer evidência de que em algum momento tenham compartilhado suas administrações ou controle societário. Tão somente, havia, em momento anterior, a sociedade na empresa então denominada NG Industrial, na qual o grupo Nokia detinha 51% e o grupo Gradiente 49%. A decisão de uma das partes de alienar à outra sua participação societária não pode levar à conclusão de que a operação teria ocorrido dentro de um mesmo grupo econômico. Acrescentese que, embora de forma tangencial, o acórdão recorrido já havia afastado esse fundamento (fl. 449). Quanto à existência e fundamento do ágio, em si, o Parecer (fl. 272) sustenta que “O procedimento de amortização do ágio pela

Requerente não teve fundamentação na legislação tributária porque a Requete, que à época dos fatos denominava-se NG Industrial Ltda (incorporadora), é quem deveria demonstrar que sua participação na Nokia Holding do Brasil Ltda (incorporada) foi adquirida/integralizada com ágio embasado nos fundamentos econômicos nos e termos em que prescreve a legislação [...]”. Ao examinar os autos, verifico que o Fisco, anteriormente ao Parecer, havia intimado a interessada a apresentar os documentos que considerava relevantes para a análise do direito creditório então empreendida. De particular interesse, as intimações de fls. 162/164 e 221. O próprio Parecer, preambularmente (fl. 268), reconhece que “toda documentação solicitada foi devidamente apresentada e serviu de base para este parecer”. Não obstante, a resposta da interessada a uma das intimações (fl. 165/166) afirma expressamente que apresenta, em anexo, o Laudo de Avaliação e o Protocolo de Justificativa e Incorporação, mas não encontro tais documentos na sequência dos autos. Na verdade, ao que parece o Parecer ignora tal documento, pelo que se depreende da seguinte afirmação (fl. 272): “[...] não seria razoável aceitar que uma empresa que teve vida efêmera de apenas nove meses (fls.247) e sem qualquer efetiva produção de bens ou serviços pudesse motivar um ágio com base em sua rentabilidade futura [...]”. O laudo de avaliação somente surge nos autos com a manifestação de inconformidade (original e tradução juramentada às fls. 369/399), quando a interessada busca fazer prova de que o valor praticado na aquisição dos 49% da NG Industrial (e, em decorrência, o ágio registrado na operação) teria seu fundamento econômico na previsão de rentabilidade futura da investida (alínea “b” do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1598/1977). O quadro acima conduz à conclusão de que nem o laudo de avaliação, muito menos seu fundamento econômico, foram decisivos para a negativa da Autoridade Administrativa da amortização do ágio. Muito embora a interessada tenha apresentado esse documento ainda na fase instrutória, ele sequer foi anexado aos autos naquele momento processual, nem o Parecer faz a ele menção, nem aos motivos que teriam levado a sua desconsideração. Em assim sendo, entendo que descabe invocar qualquer eventual ou hipotética irregularidade quanto a esse aspecto agora, em sede de recurso voluntário. Finalmente, devo ressaltar que as provas dos autos levam ao convencimento de que a operação que originou o ágio (a aquisição, por parte da Nokia Holding do Brasil, de 49% das quotas de NG Industrial, até então de propriedade da Gradiente Telecom) **foi firmada entre partes independentes, em condições de mercado, baseada em expectativa de rentabilidade futura da investida, cujo**

laudo não foi objeto de questionamento por parte da Administração Tributária. A segregação do valor do negócio em valor de patrimônio líquido e ágio decorre da aplicação direta da lei, e esses aspectos igualmente deixaram de ser questionados pelo Fisco. Acrescento que constam dos autos cópias dos assentamentos contábeis da recorrente com os lançamentos em questão, bem assim cópia de extrato bancário. Na etapa seguinte ocorre a incorporação reversa, na qual a investida NG Industrial (já então com a denominação Nokia do Brasil Tecnologia) incorpora a investidora Nokia Holding do Brasil. Também aqui, conforme anteriormente examinado, a operação e seus efeitos tributários são previstos em lei, não havendo motivos para sua desconsideração. Por todo o exposto, voto pelo provimento do recurso voluntário interposto. Waldir Veiga Rocha

Em razão do exposto e por concordar com as decisões proferidas, transitadas em julgado, deve se dar provimento ao recurso nos pontos citados.

Como pode se observar, as razões de decidir acima estão baseadas no *Acórdão paradigma* que analisou esta matéria no Conselho, que é da Relatoria do Conselheiro Waldir Veiga Rocha, o **Acórdão 1302-001.405**, de 3 de junho de 2014. Referido Acórdão foi confirmado pela CSRF ao ser negado conhecimento ao Recurso Especial da Fazenda à época:

“Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL em 20/06/2014, com fundamento no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009 (RICARF/2009), em que se alega a existência de divergência jurisprudencial acerca de matéria relacionada à lide.

A recorrente insurge-se contra o Acórdão nº 1302-001.405, por meio do qual os membros da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF decidiram, por unanimidade, dar provimento ao recurso voluntário para determinar a homologação total de declaração de compensação entregue pela contribuinte, então denominada NOKIA DO BRASIL TECNOLOGIA LTDA, em abril de 2006.

(...)

Tudo isso posto, diante da inexistência de dissenso jurisprudencial entre o Acórdão nº 1302-001.405 (recorrido) e ambos os paradigmas apontados pela PGFN, voto por NÃO CONHECER do recurso especial da Fazenda Nacional, uma vez que não restou cumprido o requisito básico de admissibilidade trazido pelo caput do art. 67 do Anexo II do RICARF/2009 (ou pelo caput do art. 67 do Anexo II do RICARF/2015).”

Desta forma, já tendo sido validado a amortização do ágio nesta mesma operação pelo CARF, e que em decorrência disso, a questão da CSLL apurada em face da glosa do ágio passa a não mais existir.

Diante do exposto, **voto dar provimento** ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Maria Angélica Echer Ferreira Feijó

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Luis Angelo Carneiro Baptista

Em que pese o respeitável voto da Ilma. Relatora, irei discordar.

O Parecer DRF/MNS/SEORT 10283.005441-200715 (e-fls. 338 a 346) citou algumas razões para a glosa da amortização do ágio realizada:

- a) Que se tratou de ágio dentro de um mesmo grupo econômico (o denominado ágio interno);
- b) Que a aquisição de parte do capital da NG INDUSTRIAL LTDA, que era pertencente à GRADIENTE INDUSTRIAL LTDA, com pagamento de ágio não teria, em regra, implicações fiscais.
- c) Contudo, foi feita manobra contábil, com abuso de forma jurídica, para amortizar o ágio de R\$ 701.107.360,05 que foi pago na transação. Isso se deu através de criação de sociedade (NOKIA HOLDING DO BRASIL LTDA), chamada de sociedade veículo, que teve como única razão de existir viabilizar as manobras jurídico contábeis elisivas.
- d) O procedimento de amortização do ágio pela empresa não teve fundamentação na legislação tributária porque a Requete, que à época dos fatos denominava-se NG Industrial Ltda (incorporadora), é quem deveria demonstrar que sua participação na Nokia Holding do Brasil Ltda (incorporada) foi adquirida/integralizada com ágio embasado nos fundamentos econômicos nos termos em que prescreve a legislação, ou mesmo o contrário, a incorporação da investidora pela investida (incorporação às avessas).
- e) Que não haveria como serem avaliados, a valor de mercado, os bens da Nokia Holding do Brasil Ltda nos termos do inciso I, § 20, art. 385 do RIR/99, já que não possuía qualquer bem em seu patrimônio, exceto a participação adquirida posteriormente a sua criação na própria NG Industrial Ltda.

- f) Que não seria razoável aceitar que uma empresa que teve vida efêmera de apenas nove meses e sem qualquer efetiva produção de bens ou serviços pudesse motivar um ágio com base em sua rentabilidade futura, nos termos do inciso II, § 2º, art. 385 do mesmo diploma.
- g) Que restaria apenas fundamentar o ágio em fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas, sem possibilidade de amortização nos termos do inciso II do art. 386 do RIR/99.
- h) Que o documento (opção de compra exclusiva e irrevogável) apresentado pela Requerente que respaldou a operação de aquisição pela Nokia Holding do Brasil Ltda de 49% da participação detida indiretamente pela Gradiente Industrial S.A na NG Industrial Ltda demonstra que a transação foi realizada pela Gradiente Telecom S.A e pela Nokia Mobile Phones Ltd com a anuência da Gradiente Eletrônica S.A. Não houve participação da Nokia Holding do Brasil Ltda, nem da NG Industrial Ltda. Assim, tal pagamento/despesa não poderia ser alegada pela empresa ou pela Nokia Holding do Brasil Ltda, já que a legislação comercial e tributária não admite a confusão de patrimônios e resultados dentro de um mesmo grupo econômico.
- i) Que a criação de uma empresa que teve breve existência e realizou apenas uma única operação (aquisição /integralização/subscrição de participação societária com ágio (mais valia) com intuito de sua amortização logo em seguida), via procedimento de incorporação societária e dentro do um mesmo grupo econômico, não satisfaria à clássica trilogia da necessidade, normalidade e efetividade como atributos de uma despesa realizada sob normais condições a ensejar dedução no resultado apurado na incorporadora (inteligência dos arts. 299, 324, 385 e 386 do RIR/99).

Irresignado, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, assim resumida pela instância de piso no que tange o ágio em debate:

1. As despesas glosadas apresentam todas as condições materiais e formais para serem reconhecidas como dedutíveis do Lucro Real;
2. A operação sob análise pode ser entendida em duas etapas:
 - A Nokia Holding do Brasil Ltda adquiriu participação equivalente a 49% do capital social detido indiretamente por Gradiente Industrial S.A na sociedade NG Industrial Ltda, gerando um ágio;
 - A NG Industrial Ltda passa a ser denominada Nokia do Brasil Tecnologia Ltda, incorpora a sua investidora (Nokia Holding do 1110 Brasil Ltda) e, a partir de então, passa a amortizar o ágio reconhecido por ocasião da aquisição da participação societária descrita na primeira etapa.

3. A operação praticada coaduna-se com os dispositivos legais aplicáveis à matéria, incorporados nos artigos 385 e 386 do RIR/99;

4. A primeira etapa efetuada foi a aquisição de 49% da participação na NG Industrial Ltda por preço determinado em contrato de opção (um valor fixo de US\$ 400 milhões e um valor variável equivalente a 49% dos lucros auferidos entre 1º de outubro de 2000 e 31 de dezembro de 2000). Vale ressaltar que o valor do preço fixo estipulado foi determinado com base na rentabilidade futura da operação;

5. A NG Industrial Ltda era uma Joint Venture societária entre a NMP e a Gradiente Telecom. Deve-se destacar que a NG Industrial Ltda já era, àquela época, uma das maiores fabricantes de telefones portáteis do Brasil e encontra-se ainda hoje em franca expansão;

6. A Nokia Holding, ao contabilizar em seu balanço a participação adquirida, seguiu fielmente as determinações do que preconiza o artigo 385 do RIR/99;

(transcreve referido artigo)

7. O segundo passo pretendeu levar o ágio ao alcance de seu fundamento econômico, ou seja, a rentabilidade futura em que se baseou a fixação do preço. Dessa forma, a Nokia Holding, pessoa jurídica que adquiriu a participação com ágio baseado em rentabilidade futura, foi incorporada pela sociedade operacional Nokia do Brasil Tecnologia Ltda (nova denominação da NO Industrial Ltda). Essa etapa está perfeitamente em linha com o que dispõe o artigo 386 do RIR/99;

(transcreve parte do art.386)

8. O reconhecimento da ineditabilidade, por parte da fiscalização, deu-se com base em alegações completamente equivocadas, tanto a respeito das questões de fato quanto das questões de direito, sendo ilógicos ou baseados em meras presunções genéricas, sem qualquer base legal;

9. A respeito da aquisição de 49% de participação na NO Industrial Ltda por Nokia Holding do Brasil Ltda, o parecer afirma que para que houvesse o direito à amortização do ágio seria necessário que a investida (NO Industrial Ltda), em razão de ser a incorporadora, demonstrasse que a participação adquirida na investidora (sic) apresentasse como fundamento econômico para o pagamento do ágio a rentabilidade futura da investidora (mesmo no caso da investidora ser incorporada pela investida);

10. Tal afirmação não encontra qualquer fundamento lógico. Primeiro, porque a NO Industrial Ltda nunca adquiriu participação na Nokia Holding. O que ocorreu foi exatamente o oposto;

11. É importante deixar bem claro que o ágio é constituído, reconhecido e verificado por ocasião da aquisição do investimento, pelo contribuinte que o adquirir, pela diferença entre o custo de aquisição e o valor do patrimônio líquido ponderado da participação adquirida;

12. Não é o artigo 386 do RIR199 que determina quem deve avaliar e quem será o objeto da avaliação, para a determinação do ágio, e nem a posição adotada na operação societária engendrada; (transcreve ementa de Solução de Consulta da DISIT 07 e de acórdãos do Conselho de Contribuintes, assim como posição da doutrina);

13. No caso concreto, o valor do ágio contabilizado foi, como só poderia ser, computado pela diferença do valor entregue para a aquisição da participação de 49% de participação na NG Industrial Ltda. O fundamento para o pagamento do ágio foi a expectativa de rentabilidade futura do negócio adquirido, conforme se verifica da análise do doc.02;

14. As alegações procedidas pela fiscalização de que a Nokia Holding não teria condições de comprovar o fundamento do ágio, e que portanto o ágio não teria fundamento econômico, são completamente dissociadas da legislação vigente, pois o ágio é um conceito legal, definido no art.385 do RIR199 e o fundamento do ágio deve estar lastreado na participação adquirida;

15. Inexistia grupo econômico no momento da constituição do ágio. A opção irretratável e irrevogável pela Gradiente Telecom S.A de aquisição de 49% da participação por ela detida na NO Industrial Ltda à NMP ou a quem esta designasse e esta designação se deu em favor da Nokia Holding;

16. Não se trata de confusão patrimonial, pois a Nokia Holding não exerceu um direito que era da NMP, mas um direito seu adquirido mediante a cessão da opção de compra irretratável e irrevogável. Além disso, todas as partes envolvidas apresentam contabilidade regular, segregando seus ativos e passivos. A fiscalização, caso tivesse provas ou elementos para caracterizar a confusão patrimonial, deveria apresentá-las à requerente, quando menos para assegurar o seu direito de defesa;

17. Não há, na legislação, dispositivo que impeça a geração de ágio dentro do mesmo grupo econômico. Além disso, a aquisição da participação foi efetuada de pessoa jurídica estranha ao grupo econômico da Nokia;

(transcreve ementa de acórdãos do CC sobre o assunto)

18. A presunção de existência de grupo econômico por ocasião da formação do ágio não é verdadeira, não podendo servir de fundamento para a glosa da amortização;

19. Os requisitos de normalidade, necessidade e efetividade são irrelevantes no presente caso. A operação de aquisição e posterior incorporação da investidora pela investida foi efetuada ao abrigo dos artigos 385 e 386 do RIR199, não lhe sendo aplicável o artigo 299 do RIR/99;

20. O artigo 299 dispõe sobre condições gerais de dedutibilidade. Como toda regra geral, sua efetividade está condicionada, caso a caso, à inexistência de regra específica que verse sobre o tema de maneira objetiva;

(transcreve parte 410 de acórdão do CC sobre o assunto)

21.A afirmação de que houve abuso de forma é desprovida de qualquer fundamentação. Não há qualquer demonstração ou elemento no parecer que comprove a criação da Nokia Holding teve como única finalidade a realização de manobras jurídico contábeis meramente elisivas;

22.No ordenamento jurídico brasileiro, os limites para a estruturação das atividades e operações empresariais do ponto de vista tributário são definidos a partir de normas constitucionais. Destacam-se a livre iniciativa (inciso IV do art.1º da CF/88), o princípio geral da atividade econômica (parágrafo único do art.170 da CF/88), o direito à propriedade (inciso XXII do art.5º da CF/88) e o princípio da legalidade (art.150, I da CF/88) que é corolário do princípio da segurança jurídica (inciso II do art.5º da CF/88);

23.A atividade tributária é caracterizada pela tipicidade fechada, cabendo à lei definir em abstrato todos os elementos necessários à tributação, permitindo ao contribuinte identificar, de forma segura e confiável, qual o fato que, uma vez praticado, dará ensejo ao surgimento da obrigação tributária, quem estará sujeito ao pagamento do tributo e qual o montante do tributo a ser pago;

110 24. O abandono do princípio da legalidade estrita conduziria a uma completa insegurança e ao arbítrio, em que não seria possível ao contribuinte prever as conseqüências tributárias de suas atividades e operações. Nesse contexto, não se pode obrigar o contribuinte, em suas atividades ou operações empresariais, a pagar mais tributo se há, dentro do ordenamento jurídico, alternativa lícita que lhe permite pagar menos tributos. O intuito de economizar tributos não é ilegal, sendo mesmo obrigação dos administradores das empresas;

25. Segundo o artigo 167 do Código Civil, para que haja dissimulação devem existir dois negócios jurídicos, um, simulado, ostensivo, aparente, que não representa o íntimo querer das partes; outro, dissimulado, oculto, que justamente constitui a relação jurídica verdadeira;

26. Somente no caso de haver dissimulação é que as autoridades tributárias estão autorizadas a desconsiderar a forma do negócio jurídico (art.116 do CTN), para atingir seu real e efetivo conteúdo;

27.No caso, não há que se falar em abuso de forma ou dissimulação. O que houve foi, de fato, a constituição de uma pessoa jurídica no Brasil (Nokia Holding), que posteriormente, no regular exercício de suas atividades, adquiriu do grupo Gradiente a participação societária na NG Industrial Ltda e foi, finalmente, incorporada pela requerente;

28.No caso, a controladora da Nokia Holding, Nokia Corporation, representando o grupo Nokia, com sede na Finlândia, tinha interesse em incrementar sua posição de investimentos no Brasil, acreditando que o mercado de telefonia celular no País teria um incremento significativo de vendas e lucratividade e que o País

poderia funcionar como um pólo exportador para as Américas. Para tal, criou uma empresa domiciliada no Brasil e apodou recursos;

29. Durante sua existência (9 meses), a Nokia Holding teve seus atos societários registrados na Junta Comercial de São Paulo, obtendo o NIRE nº 35.216.239.531 e foi registrada no CNPJ sob o nº 03.789.596/0001-49. Mais, abriu contas bancárias e realizou operações financeiras, além de adquirir participação acionária da NG Industrial Ltda da empresa Gradiente Telecom S.A.;

30. Sua existência, estratégica para o grupo, permitiu a manutenção de recursos em reais no Brasil para a aquisição da participação dos 49% da NG Industrial Ltda, de maneira ágil e segura;

31. A forma adotada para a constituição da Nokia Holding do Brasil foi a prevista em lei;

32. Posteriormente, em razão do negócio praticado estar encerrado, o grupo entendeu por bem incorporar a Nokia Holding na sociedade operacional, visando reduzir a estrutura operacional mantida no Brasil;

33. Nada há de atípico ou anormal na constituição de uma holding por empresa estrangeira para a aquisição de participações societárias no Brasil ou na posterior incorporação desta holding pela empresa controlada. Não há nada de planejamento tributário aqui;

34. Diversas operações são assim feitas e divulgadas na mídia, de forma absolutamente corriqueira por estarem totalmente amparadas pelo sistema jurídico nacional; (transcreve notícias da imprensa sobre o assunto e trecho de acórdão do CC)

A Manifestação de Inconformidade foi julgado através do Acórdão nº 01-11.931 – 1ª Turma da DRJ/BEL. No que versa sobre o ágio, o acórdão de piso manteve sua glosa, sendo estas as razões de decidir:

No caso em tela, a pessoa jurídica que se aproveitou da amortização do ágio foi a Nokia do Brasil Tecnologia Ltda, que como vimos, incorporou a Nokia Holding do Brasil Ltda. Portanto, há inconsistência na utilização do ágio pela Nokia do Brasil Tecnologia Ltda visto que conforme expresso no caput do artigo 386 do RIR/99, "A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio" poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do §2º do artigo 385 (rentabilidade da coligada ou controlada com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros). Não consta dos autos que a Nokia do Brasil Tecnologia Ltda detinha participação na Nokia Holding do Brasil Ltda, adquirida com ágio.

Ou seja, apesar das várias razões citadas pela Autoridade Fiscal para não acatamento do ágio e da longa defesa rebatendo a acusação fiscal, a turma de julgamento de piso

manteve a glosa do ágio por uma única razão: não permissão de incorporação à avessas para aproveitamento do ágio.

Duas questões devem ser pontuadas sobre o julgado de piso:

- 1) O art. 386 do RIR/99 citado pelo acórdão *a quo* tem previsão expressa para amortização em caso de incorporação à avessas (inciso II, § 6º do art. 386 do RIR/99):

Art. 386. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no artigo anterior (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 10):

(...)

§ 6º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, quando (Lei nº 9.532, de 1997, art. 8º):

(...)

II - a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

- 2) Esta questão não foi apontada pela Autoridade Fiscal, tendo inclusive ela afirmado a possibilidade de amortização em caso de incorporação à avessas, como consta no Relatório Fiscal:

O procedimento de amortização do ágio pela Requerente não teve fundamentação na legislação tributária porque a Requete, que à época dos fatos denominava-se NG Industrial Ltda (incorporadora), é quem deveria demonstrar que sua participação na Nokia Holding do Brasil Ltda (incorporada) foi adquirida/integralizada com ágio embasado nos fundamentos econômicos nos termos em que prescreve a legislação, podendo assim, proceder à amortização em até sessenta meses como preconiza o normativo quando efetuasse a incorporação da investida(incorporada), ou **mesmo o contrário, a incorporação da investidora pela investida (incorporação às avessas - inc. II, § 6º, do art. 386).**

Logo, as razões de decidir adotadas pelo julgamento de piso para manutenção da glosa da amortização do ágio não constam nas razões que a Autoridade Fiscal apontou para o mesmo ato, além de não se sustentarem na legislação que versa sobre o tema.

Desta forma, cabe superar as razões de decidir sobre a glosa de amortização do ágio do julgado *a quo*, devolvendo o processo para a instância de piso para que realize julgamento complementar, analisando integralmente a peça impugnatória no que tange a glosa de amortização de ágio realizada pela Autoridade Fiscal.

Assinado Digitalmente

Luis Angelo Carneiro Baptista

DOCUMENTO VALIDADO