



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10660.721994/2013-12
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-002.827 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de janeiro de 2018
Matéria IRPJ/CSLL
Recorrente ISOFILME INDUSTRIA E COMERCIO DE PLASTICOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009, 2010

DECADÊNCIA. ÁGIO. CONTAGEM DO PRAZO. AMORTIZAÇÃO. DEDUÇÃO.

Inicia-se a contagem do prazo decadencial para a constituição dos créditos tributários referentes a glosa do aproveitamento de ágio a partir da sua efetiva amortização pelo contribuinte, antes disso não há como se cogitar a inércia do Fisco.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

IRPJ. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. PAGAMENTO EFETUADO POR CONTROLADORA. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS. ÁGIO DE SI PRÓPRIA. INDEDUTIBILIDADE.

A amortização do ágio, como regra geral, é indedutível para a apuração do lucro real, bem como da base de cálculo da CSLL. A possibilidade de deduzi-la prevista no art. 386, III, do RIR/99 - art. 7º, III, da Lei nº 9.532/97 e art. 10 da Lei nº 9.718/98 - não pode prevalecer quando, para sua configuração, é utilizada empresa veículo para, em nome dela e com recursos provenientes de sua controladora, serem adquiridas ações com ágio da empresa que vem a ser a incorporadora e que passa a amortizar ágio de si mesma.

A condição legal de ocorrência de uma operação de incorporação, mediante extinção da investida ou da investidora, e da consequente confusão patrimonial entre elas, não pode ser admitida apenas como uma exigência formal, mas deve ser considerada como um requisito de efetivo conteúdo econômico e societário, que reflita um verdadeiro propósito negocial e não apenas uma opção empresarial dos interessados.

TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. IMPOSSIBILIDADE.

A subsunção aos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, assim como aos artigos 385 e 386 do RIR/99, exige a satisfação dos aspectos temporal, pessoal e material. Exclusivamente no caso em que a investida adquire a investidora original (ou adquire diretamente a investidora de fato) é que haverá o atendimento a esses aspectos, tendo em vista a ausência de normatização própria que amplie os aspectos pessoal e material a outras pessoas jurídicas ou que preveja a possibilidade de intermediação ou de interposição por meio de outras pessoas jurídicas.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

A exigência decorrente deve seguir a orientação decisória adotada para o tributo principal, tendo em vista ser fundada nos mesmos fatos, mormente em face de norma prevendo, para a CSLL, iguais hipóteses e condições de dedutibilidade de amortização de ágio, existentes em relação ao IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a arguição de decadência. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves e Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira que votaram por dar-lhe provimento, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Declarou-se impedido o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella, Julio Lima Souza Martins, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Lizandro Rodrigues de Sousa, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte acima identificada em face de decisão exarada pela 13ª Turma da DRJ/RPO em sessão de 20 de maio de 2015 (fls. 944/1001)¹, que julgou improcedente a impugnação apresentada e manteve os lançamentos de IRPJ e de CSLL perpetrados pelo Fisco, anos-calendário 2009 e 2011, relativamente a glosa de despesas com amortização de ágio (AI – fls. 2/26):

DA ACUSAÇÃO FISCAL

Segundo o TVF (fls. 27/41), a infração está assim delineada:

*“Em 16/08/2007 a empresa **Providência Participações Ltda.**, CNPJ nº 08.976.288/0001-46, adquiriu 100% da **Isofilme Indústria e Comércio de Plásticos Ltda.** Nesta operação, foi gerado um ágio no montante de R\$ 39.758.897,50, fundamentado na expectativa de resultados futuros, suportado por laudo de avaliação econômico financeira emitido por empresa especializada, a ser amortizado linearmente no prazo de 5 anos, correspondente ao tempo de geração dos benefícios econômicos para sua integral recuperação, resposta essa, descrita pelo próprio contribuinte ao ser questionado sobre os fundamentos do saldo de R\$ 39.758.897,50, constante da Ficha 36 A - Balanço Patrimonial da DIPJ 2009 da empresa **Isofilme** - como está reportado, nesta etapa inicial do relatório, ao AC 2007. Deve ser dito que neste ano este ágio estava declarado na DIPJ 2008 da empresa **Providência Participações Ltda.**, sendo indicada pela própria contribuinte a origem desse valor, sendo que a origem não se alterava pela incorporação futura, respaldada através do documento Contrato de Compra e Venda de Cotas;*

*Em 15/02/2008, a **Isofilme** incorporou a **Providência Participações Ltda** e em decorrência dessa incorporação a **Isofilme** sucedeu a **Providência Participações Ltda** em todos os seus direitos e obrigações, incluindo-se em seus direitos o ágio resultante da aquisição da própria **Isofilme**. Dessa forma, o valor de R\$ 39.758.897,50, declarado na DIPJ 2008, da **Providência Participações Ltda.**, passou a estar declarado na DIPJ 2009 da **Isofilme**, que em decorrência dessa incorporação passou também a ter direito de deduzir esse ágio do lucro real;*

*Em razão dessa operação, a **Isofilme** deduziu de seu lucro real em sua DIPJ 2009 o valor de R\$ 7.951.779,48.*

De acordo com as decisões das instâncias administrativas de julgamento da RFB, são premissas básicas para a amortização de ágio:

1 - o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio;

¹ A numeração referida das fls., quando não houver indicação contrária, é sempre a digital

2 - a realização das operações originais entre partes não ligadas e

3 - que seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura.

A autuação tem por base a primeira dessas premissas: o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio.

Pelo efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio entendemos que a empresa que adquire outra empresa com ágio e posteriormente deduz esse ágio, ou seja, possui um ágio dedutível, nas condições da legislação pertinente, necessita ter **EFETIVAMENTE** sofrido o custo da aquisição e o efetivo pagamento é a prova da materialidade do custo de aquisição: não havendo prova de efetivo pagamento por parte da empresa compradora não há custo de aquisição e, portanto, não há ágio a ser deduzido - de outra forma, não há o menor sentido em se deduzir um custo não suportado, custos de terceiros não podem ser deduzidos do lucro real.

Se a empresa não comprovar o efetivo pagamento do investimento a ser deduzido, não há dedução possível, pois não há custo.

Em existindo comprovação de que **terceiros** suportaram o custo da aquisição não será permitida a dedução do lucro real, uma vez que também não houve custo para a empresa poder deduzir.

Analisando os fatos, evidenciados pela documentação entregue tempestivamente pela contribuinte e que compõem esse processo, fica comprovado que a **Providência Participações Ltda.** não suportou o custo de aquisição da **Isofilme** e que, portanto, a **Isofilme** como incorporadora da **Providência Participações Ltda.** não está autorizada a deduzir o ágio de sua aquisição pela razão de que este ágio efetivamente não existiu em sua adquirente e posterior incorporada.

(...)

De acordo com as informações obtidas por meio dos sistemas informatizados da RFB, a **Providência Participações Ltda** não possui conta em instituição financeira: esta conclusão está amparada no fato de que não houve fato gerador de CPMF para a **Providência Participações Ltda** durante o ano de 2007 (ano da compra da **Isofilme**). Deste fato podem ser retiradas duas conclusões: 1 - as instituições financeiras às quais a contribuinte **Providência Participações Ltda** possui conta não informaram corretamente à RFB sobre sua movimentação financeira nem retiveram a contribuição devida ou 2- a contribuinte efetivamente não possui conta em instituição financeira. Destas duas possibilidades a segunda deve ser tomada como verdadeira, não só pela alta impossibilidade de instituições financeiras não reterem CPMF de valores elevados nem informarem essa movimentação, como pelo o que será exposto adiante.

*Não havendo saída de recursos da **Providência Participações**, não há que se falar em custo para a **Providência Participações Ltda.**, nem tampouco em dedução de ágio na sua incorporadora **Isofilme**.*

*Tendo em vista que a aquisição da **Isofilme** pela **Providência Participações** envolveu altas quantias em dinheiro, é altamente improvável que essas quantias tenham sido movimentadas em espécie, e de fato **não o foram**, conforme se comprovará adiante.*

*Desta forma, tendo os recursos para a compra da **Isofilme**, saídos de instituição financeira, e, não tendo a contribuinte conta em instituição financeira, fica comprovado que a contribuinte não suportou o custo da aquisição e, portanto, sua incorporadora não pode deduzir o valor do ágio escriturado em sua incorporada.*

*Regularmente intimada a apresentar documentos comprobatórios da efetiva compra da **Isofilme**, a própria **Isofilme** (como incorporadora da **Providência Participações Ltda.**), encaminhou tempestivamente os documentos da aquisição. Nesses documentos constam os **contratos de câmbio**, utilizados para a compra das cotas do sócio **Duotex Management LLC**, CNPJ nº 07.675.855/0001-61, empresa americana, e **cheques** emitidos para a compra das cotas dos sócios **Alexandre Leon Teig**, CPF nº 685.885.349-91 e **Jaqueline Kattan Beda**, CPF nº 277.803.828-00. Desta forma fica comprovado que a compra da **Isofilme** foi feita com recursos que saíram de instituições financeiras (Ver arquivo "Documentos de Compra") e não em espécie.*

*Constata-se também, pela documentação entregue, a mesma acima mencionada, que os recursos movimentados para a compra da **Isofilme** partiu da empresa **Companhia Providência Indústria e Comércio**, CNPJ nº 76.500.180/0001-32. Há 5 (cinco) contratos de câmbio fechados entre a **Companhia Providência** e o Banco Santander. Estes contratos foram fechados para pagamento do sócio **Duotex Management LLC** e os valores estão discriminados abaixo (na primeira página de cada contrato consta o nome do Banco Santander como vendedor da operação e a **Companhia Providência** como compradora):*

Contrato nº 07/083393 de 17/08/2007 - valor R\$ 12.132.687,38
Contrato nº 07/015200 de 19/12/2007 - valor R\$ 1.529.575,00
Contrato nº 07/015273 de 20/12/2007 - valor R\$ 1.527.875,00
Contrato nº 07/015272 de 20/12/2007 - valor R\$ 1.528.300,00
Contrato nº 07/015326 de 21/12/2007 - valor R\$ 2.692.655,57

Processo nº 10660.721994/2013-12
Acórdão n.º 1402-002.827

S1-C4T2
Fl. 1.073

AS PARTES A SEGUIR DENOMINADAS, RESPECTIVAMENTE, VENDEDOR E COMPRADOR, CONTRATAM A PRESENTE OPERAÇÃO DE CÂMBIO, NAS CONDIÇÕES AQUI ESTIPULADAS.	
VENDEDOR.: MATRIZ - BANCO SANTANDER BANESPA S/A	
CNPJ.....: 90.400.888/0001-42	
ENDERECO.: RUA AMADOR BUENO, 474 SAO PAULO - SP	
COMPRADOR: CIA PROVIDENCIA IND E COMERCIO	
CNPJ.....: 76.500.180/0001-32	
ENDERECO.: ROD BR-376, S/N - KM 16,5	
MOEDA: 220 DOLAR DOS ESTADOS UNIDOS TAXA CAMBIAL: 2,0178	
VALOR EM MOEDA ESTRANGEIRA.....: 6.012.829,51	
(SEIS MILHOES E DOZE MIL E OITOCENTOS E VINTE E NOVE DOLARES DOS ESTADOS UNIDOS E CINQUENTA E UM CENTAVOS)	
VALOR EM MOEDA NACIONAL.....: 12.132.687,38	
(DOZE MILHOES E CENTO E TRINTA E DOIS MIL E SEISCENTOS E OITENTA E SETE REAIS E TRINTA E OITO CENTAVOS)	
LIQUIDACAO ATE: 20/08/2007	FORMA DE ENTREGA DA MOEDA ESTRANGEIRA: 65 - TELETRANSMISSAO
NATUREZA DA OPERACAO: 70205-50-0-95-90	
DESCRICAO.....: CELP-INV.DIR.BRASIL-EMP NO PAIS-TRANSF TITULARIDA	
RECEBEDOR NO EXTERIOR: DUOTEX MANAGEMENT LLC	PAIS: 2496 ESTADOS UNIDOS
NUMERO DO REGISTRO RDE OU DA AUTORIZACAO OU DO CERTIFICADO DO BANCO CENTRAL DO BRASIL: IAO/00000/51109	
CORRETOR.: CNPJ.....:	

(FINAL DA FL.NR.: 01)

Com relação ao pagamento dos outros dois sócios, residentes em território nacional, a situação não foi diferente. Os cheques para pagamento saíram da conta da **Companhia Providência** conforme se comprova pelo próprio documento encaminhado pelo contribuinte (ver arquivo "Instrumento de recibo e quitação e cópia dos cheques").

Corroborando o fato de que os recursos saíram da **Companhia Providência**, os sócios Jaqueline e Alexandre declararam ganho de capital e em suas declarações consta a venda das cotas para **Companhia Providência**.

O fato de a **Companhia Providência** ser dona de 99,90% da **Providência Participações** não altera em nada o fato da **Providência Participações** não ter tido custo algum na aquisição da **Isofilme**, já que é um dos princípios básicos da contabilidade que o patrimônio dos sócios não se confunde com o patrimônio da empresa (princípio da identidade), tampouco despesas dos sócios podem ser deduzidas do IRPJ/CSLL da empresa.

A partir do exposto, fica claramente demonstrado, com inequívoca documentação, que **NÃO HOUVE** o efetivo pagamento do custo total da aquisição, inclusive do ágio pela **Providência Participações** e, portanto, a inserção do ágio dessa operação no ativo da **Providência Participações** não é possível e por consequência, não existindo esse direito em seu ativo, ele não pode ser repassado à sua incorporadora.

*O custo foi comprovadamente suportado pela **Companhia Providência** e outro seria o caso se a própria **Companhia Providência** houvesse comprado a **Isofilme** diretamente. Neste caso o primeiro requisito, estaria comprovado e seria, em tese, factível a dedução do ágio. No entanto, fato curioso, por se valer de uma empresa veículo (estratégia largamente adotada por empresas que se utilizam deste tipo de planejamento tributário), sem qualquer materialidade, sem querer movimentar conta em banco e criada apenas e unicamente com o objetivo de se tirar vantagem tributária da operação na empresa comprada; em resumo, por ter criado uma empresa que só existe "no papel", é que a dedução do ágio não será admitida.*

*Desta forma, **deve ser glosado** o valor de **R\$ 39.758.897,50**, constante da Ficha 34A - Balanço Patrimonial, Linha 27, "Ágio em Investimentos" e, portanto, qualquer dedução efetuada com base nesta linha também deverá ser glosada".*

Na sequência, o autuante (TVF – fls. 40), mostra a sequência cronológica dos fatos:

Em 23/07/2007 a **Empresa Companhia Providência Indústria e Comércio Ltda** cria a empresa veículo **Providência Participações Ltda** com o único objetivo de controlar 100% da empresa **Isofilme**.

Em 24/08/2007 a **Providência Participações Ltda** compra 100% da **Isofilme**.

Em 15/02/2008 a **Isofilme** incorpora a **Providência Participações** (incorporação às avessas) contabilizando ágio por expectativa de rentabilidade futura e passa a amortizar esse ágio, deduzindo o valor amortizado do lucro real.

Em 15/10/2008 a **Companhia Providência** é incorporada pela **Isofilme** em operação que gerou ágio de R\$ 33.132.414,60 passível de ser amortizado no Lucro Real à proporção de 1/60 por mês.

Para concluir a acusação (TVF – fls. 40/41):

*“Não há efetividade de negócio jurídico uma vez que a **Providência Participações** detinha 100% da **Isofilme**, de forma que não é possível que uma controladora de 100% da controlada seja incorporada pela controlada, uma vez que não há saída de disponibilidade, ou seja, não há contraprestação onerosa por parte da compradora.*

Há, nesse caso a nítida intenção de gerar ágio por meio de planejamento tributário abusivo apenas para a diminuição do lucro real, uma vez que não há substancialidade nesse ágio”.

DA IMPUGNAÇÃO

Contrapondo-se ao trabalho fiscal, a autuada interpôs impugnação (fls. 725/748) na qual, depois de resumir as operações sequenciais que envolveram a transferência do controle acionário da ISOFILME e o surgimento do ágio em discussão, apontou, em preliminar, ter ocorrido “decadência” ao direito do Fisco perpetrar os lançamentos e, no mérito argui que o Fisco partiu da falsa premissa de que “o custo de aquisição da ISOFILME não teria sido suportado pela PROVIDÊNCIA PARTICIPAÇÕES, mas pela COMPANHIA PROVIDÊNCIA”; que, “os pagamentos foram feitos pela COMPANHIA PROVIDÊNCIA por conta e ordem da PROVIDÊNCIA PARTICIPAÇÕES”; que haveria mútuo entre estas duas empresas; que o Instrumento Contratual de Compra e Venda de Quotas da ISOFILME, firmado em 11/07/2007 teve originalmente como compradora a COMPANHIA PROVIDÊNCIA, mas “à época, as obrigações a cargo da adquirente da participação societária estavam suspensas”, por dependerem da realização de atos até o momento definido como “data de fechamento do negócio” (doc. 2 - cláusula quinta) e que, “enquanto o ajuste estava com a sua eficácia suspensa”, foram cedidos pela Companhia Providência para a Providência Participações os direitos e obrigações “inerentes ao “Contrato de Compra e Venda de Quotas” da Isofilme”;

Alude ao Código Civil, artigos 286 a 298, diz que como “a PROVIDÊNCIA PARTICIPAÇÕES havia sido formada para realizar a aquisição da ISOFILME e não tinha recursos para pagar pela compra do investimento, ela foi capitalizada e tomou empréstimo junto à sua sócia – COMPANHIA PROVIDÊNCIA. Os recursos recebidos foram transferidos parte aos vendedores pessoas físicas e parte ao vendedor de ISOFILME residente no exterior - Duotex Management LLC - mediante fechamento de contratos de câmbio, promovidos por COMPANHIA PROVIDÊNCIA contra ordem de PROVIDÊNCIA PARTICIPAÇÕES. Em 27/08/2008, parcela relativa ao empréstimo fora convertido em integralização de capital pela COMPANHIA PROVIDÊNCIA na ISOFILME”, que quem pagou pela compra desta participação societária não foi a COMPANHIA PROVIDÊNCIA, mas a PROVIDÊNCIA PARTICIPAÇÕES, tendo aquela agido “por conta e ordem” desta.

Trata do tema “por conta e ordem”, inclusive nas operações de importação, aduz inexistir razão ao Fisco quando alega que “a contribuinte não suportou o custo da aquisição”, já que a “própria legislação, inclusive a tributária, é expressa em reconhecer que a transação em conta e ordem se dá em nome e produz efeitos no patrimônio do ordenante (no caso concreto, a PROVIDÊNCIA PARTICIPAÇÕES)” de forma que, conclui, estariam presentes todos os pressupostos exigidos para a amortização do ágio, a saber, “(1) negócio verdadeiro que resulte na aquisição do investimento; (2) pagamento integral do investimento; e (3) ágio pela expectativa de rentabilidade futura fundamentado em critérios técnicos e demonstrado em estudo idôneo”.

Segue discorrendo sobre a matéria, suscita que a COMPANHIA PROVIDÊNCIA poderia ter, alternativamente, comprado ISOFILME junto aos vendedores e posteriormente: (a) capitalizado holding que a incorporasse (ou fosse por ela incorporada) ou (b) ser incorporada pela sua nova investida, significando que, além da estruturação feita e daquela imaginada pela Fiscalização, haveria ainda pelo menos duas outras alternativas que levariam ao mesmo resultado alcançado. Portanto, para fins de amortização do ágio, a formação e a aquisição do investimento por meio da PROVIDÊNCIA PARTICIPAÇÕES era simplesmente indiferente.

Entende que, ao prever a possibilidade de amortização do ágio quando da unificação da investida e da investidora, a legislação estimulou a organização dos negócios particulares, nega ter havido planejamento fiscal e afirma ter ocorrido opção societária, de cunho exclusivamente de direito privado, que nada interfere com o regime fiscal aplicável.

Sustenta que “o Fisco objeta a operação simplesmente porque pretende arrecadar mais do que a lei permite”, concluindo (impugnação – fls. 744): “como a forma adotada no caso em tela para a aquisição da participação societária da Impugnante (ocorrida mediante compra pela PROVIDÊNCIA PARTICIPAÇÕES) produziu substancialmente os mesmos efeitos que seriam resultantes da eventual adoção do negócio idealizado pela Fiscalização (aquisição pela COMPANHIA PROVIDÊNCIA), na medida em que ambos os casos seria gerado o ágio e haveria junção de patrimônios da investidora e investida, não há qualquer fundamento para negar-se o direito de amortizar a importância despendida em valor superior ao seu PLC na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme asseguram os artigos 7º e 8º da Lei 9.532/97, justificando-se o cancelamento das autuações”.

Sobre os lançamentos de CSLL acrescenta não haver determinação legal de adição da amortização do ágio à sua base de cálculo e da CSLL, traz decisões administrativas e requer o provimento da peça impugnatória.

DA DECISÃO RECORRIDA (fls. 944/1001)

Submetido o litígio ao crivo da 13ª Turma da DRJ/RPO, o Acórdão recorrido, depois de trazer longo, detalhado e elucidativo demonstrativo dos instrumentos contratuais e das alterações societárias das empresas envolvidas nas operações que levaram ao surgimento do ágio cuja amortização foi objeto de glosa fiscal (fls. 959/972) e rejeitar a preliminar de decadência (“no caso concreto, tendo sido o lançamento formalizado em 17/10/2013 (data em que o sujeito passivo tomou ciência do lançamento), não se verifica a decadência, pois, para o fato gerador mais remoto abrangido pela autuação, 31/12/2009, sua contagem teve início em 01/01/2010 e somente se findaria em 31/12/2014”), pontuou, no mérito:

“Para análise do mérito, propriamente dito, pertinente recordar que o ágio surge na aquisição de investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial e corresponde à diferença a maior entre o preço de aquisição e o valor do patrimônio líquido contábil da participação societária adquirida em sociedade coligada ou controlada.

Como lecionam Sérgio de Iudicibus e outros (Manual de Contabilidade. S.Paulo, Ed Atlas, 2010, p. 192) o investimento em coligada deve ser inicialmente reconhecido pelo custo e ajustado subsequentemente pela parte do investidor nos resultados e nas mutações do patrimônio líquido da investida. Caso a investidora tenha pago mais-valia e goodwill (por diferença de valor dos ativos líquidos da investida e por rentabilidade futura), esse valor integra o custo do investimento, como previsto no CPC 18.

Essa parcela, portanto, faz parte do custo de aquisição da participação societária e tem grande relevância na determinação do valor do eventual ganho de capital, devendo o investidor, já na ocasião da compra, segregar na contabilidade o preço total do custo em duas contas distintas, ou seja, o valor da equivalência patrimonial numa conta e o valor do ágio em outra conta. dedutibilidade do ágio é matéria tratada nos arts. 385, 386 e 387 do RIR/99, os quais têm base legal no art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/1977, e arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, que dispõem:

(...)

Observe-se que, como norma geral, o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, não prevê a possibilidade de dedução da

amortização do ágio na apuração do lucro real. Ao contrário, em seu art. 391, com fundamento no art. 25 do Decreto-lei nº 1.598/77 e art. 1º, inciso III, do Decreto-lei nº 1.730, dispõe que as “contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o art. 385 (art. 20 do DL 1.598/77) não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no art. 426” (alienação ou liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo patrimônio líquido).

Assim, a possibilidade de deduzir o ágio na apuração do lucro restringe-se ao caso previsto no art. 386, III, do RIR/99 – art. 7º, III, da Lei nº 9.532/97, qual seja: em que a pessoa jurídica absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio fundamentado em rentabilidade da coligada ou controlada com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros, caso em que a amortização poderá ocorrer à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração.

(...)

Das disposições supra, depreende-se que a utilização da amortização do ágio a título de despesa dedutível somente surge a partir de operações societárias que resultem na incorporação (fusão ou cisão) de uma empresa cujo investimento correspondente na escrituração da empresa incorporadora (fusionada ou cindida) tenha sido adquirido com ágio.

*Em outras palavras, ao disciplinar a dedutibilidade do ágio, entre outras condições (como a identificação e comprovação do fundamento do ágio e de seu efetivo pagamento), a Lei exige a absorção patrimonial (confusão patrimonial) da investida pela investidora, ou vice-e-versa, de modo que a despesa de ágio somente será dedutível caso o **real investidor** incorpore a investida, ou seja por ela incorporado.*

No presente caso, como fundamentação fática para glosa das despesas de amortização de ágio e formalização da exigência, destacam-se do Termo de Verificação Fiscal os seguintes excertos:

(...)

Discordando da exigência, a Impugnante argumenta, em síntese, que o pagamento pela aquisição da totalidade das quotas da Isofilme foi efetuado pela Providência Participações com recursos provenientes de empréstimo concedido pela Companhia Providência e que as operações foram realizadas em consonância com os objetivos da Lei 9.532/97, os quais também seriam atendidos se, ao invés de constituir holding para realizar a aquisição, tivessem sido adotadas outras hipóteses de operações societárias.

Para comprovar sua alegação acerca do pagamento, apresenta Instrumento Particular de Cessão de Direitos (Doc. 3, fl. 851) e Livro Diário da Providência Participações referentes a 2007 e 2008 (Doc. 7, fls. 873/906).

Nesse ponto, cumpre registrar que, conforme refletido no Termo de Verificação, a Providência Participações Ltda. foi criada em 23/07/2007, sendo seu capital detido pela Companhia Providência (99,90%) e pela Providência Transportes (0,10%) e, após adquirir, em 24/08/2007, 100% da Isofilme, é incorporada pela mesma Isofilme em 15/02/2008.

De plano, vê-se que a Providência Participações teve curta existência. E, como demonstrou a Fiscalização, embora efetuados em nome da Providência Participações, os atos de aquisição de 100% das quotas da Isofilme foram concretizados pela Companhia Providência.

*Inclusive o recolhimento de IRRF, distintamente do que diz a Impugnante, embora alegadamente efetuado por conta da Providência Participações e registrado em seu Diário, **foi feito em DARF com CNPJ da Companhia Providência:***

(...)

*Assim, sendo a Cia. Providência e a Providência Participações **partes intrinsecamente ligadas**, as alegações de existência de transferência de recursos por meio de empréstimo entre elas e de cumprimento de obrigações por uma em nome da outra requerem provas materiais **mais consistentes** que não se limitem à escrituração formalizada pelas próprias partes envolvidas. Sequer restou comprovada a existência de contas bancárias em instituições financeiras em nome da Providência Participações. Ainda que alegadamente em nome de sua controlada, todas as operações de aquisição das quotas da Isofilme foram feitas pela sua sócia majoritária Companhia Providência.*

*Nesse contexto, apesar da possibilidade legal de que operações sejam efetuadas por conta e a ordem de terceiros, a alegação de existência de empréstimo entre partes ligadas não se mostra, **por si só**, suficiente para comprovar que a aquisição das quotas da Isofilme teria sido feita com recursos desembolsados pela Providência Participações e não por sua sócia majoritária Companhia Providência.*

*Pelo contrário, dos documentos que instruem os autos infere-se que a aquisição da totalidade das quotas da ISOFILME INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS LTDA., embora efetivada formalmente em nome da PROVIDÊNCIA PARTICIPAÇÕES LTDA., foi feita com recursos provenientes de sua controladora, COMPANHIA PROVIDÊNCIA INDÚSTRIA E COMÉRCIO, **efetiva investidora**, pois a PROVIDÊNCIA PARTICIPAÇÕES LTDA., que teve como objeto a participação em outras sociedades, como sócia ou acionista, **foi constituída apenas para figurar como adquirente na operação em que originado o ágio**, possuindo como único investimento a totalidade das quotas da ISOFILME INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS LTDA., e não há notícia de qualquer outra atividade no curto período de sua existência.*

Aliás, nos elementos que instruem o processo, não se identifica ato algum que tenha sido praticado autonomamente pela Providência Participações Ltda., mas sim que todos os atos envolvendo a Providência Participações foram, de fato, realizados pela sua controladora Companhia Providência.

A operação de aquisição por meio da qual é gerado ágio (no caso aquisição de quotas da Isofilme pela pessoa jurídica Providência Participações que figura como adquirente) não pode ser apenas formal, para suprir interesses da real investidora, no caso Companhia Providência.

O efetivo dispêndio pela aquisição de participação societária com ágio e o benefício fiscal de amortização desse último devem, após a incorporação

prevista na legislação, ser confrontados na mesma pessoa jurídica que remanescer da incorporação (real investidora ou na investida).

(...)

Ao contrário do que entende a Impugnante, a utilização de empresa intermediária (ou veículo), sem qualquer função empresarial real distinta do investimento com ágio, não está pré autorizada pela Lei.

Não há lógica em supor que a Lei Tributária admitiria ou até incentivaria a criação de empresa intermediária, sem função empresarial, como se depreende das teses da Impugnante. Se a pessoa jurídica Providência Participações Ltda. não praticou ato algum de forma autônoma, independente, mas foi criada exclusivamente para figurar como “intermediária” em lugar da efetiva interessada, Companhia Providência, todos os atos dos quais a primeira participa se mostram artificiais.

A Lei não autorizou expressamente (e nem poderia) que o contribuinte se beneficie de amortização de despesas originadas de negócios jurídicos artificiais. Não é possível admitir, sob pena de aceitar incompatibilidade no ordenamento jurídico, que a lei tenha autorizado a geração de ágio mediante operações que não refletem a realidade, sem efetivo propósito, como no caso, a criação da empresa intermediária sem qualquer finalidade.

Ademais, como bem consignou a Fiscalização, o Princípio Contábil da Entidade não permite que a contribuinte atuada (Isofilme) se beneficie da amortização de dispêndios com ágio que, na verdade, foram suportadas por terceiros, no caso, por sua sócia controladora Companhia Providência.

O fato de a Companhia Providência praticar atos em nome da Providência Participações e de a primeira ser controladora da segunda não as tornam uma única pessoa jurídica e não transforma a Providência Participações em uma sociedade operacional apta a usufruir de benefício fiscal de amortização de dispêndio (ágio) cujo ônus não assumiu de forma autônoma.

Hipóteses invocadas pela Impugnante como construção de bem público ou a exploração de serviço público mediante Parceria Público-Privada em que o próprio Poder Público exige, por lei, a formação de sociedade com características equivalentes, não refletem orientação de criação de “empresa veículo” nem validam a constituição de pessoa jurídica sem finalidade ou substância negocial.

O próprio fato de a possibilidade de amortização de ágio relacionar-se originalmente, como identifica a Impugnante, à privatização dos serviços públicos – negócio evidentemente não artificial - mostra que somente o ágio decorrente de operações em que todas as partes envolvidas têm substância econômica pode ser amortizado.

E no caso, não há como atribuir substância econômica a todas as operações que levaram ao aproveitamento da amortização do ágio, pois das ocorrências descritas pela Fiscalização depreende-se: (i) a utilização de sociedade que não possui patrimônio (além de recursos que lhe foram transferidos para formalização da aquisição das quotas da investida) e que dura pouco, (ii) o retorno da participação acionária objeto da operação (investimento) à própria investida ao incorporar a investidora (quotas da Isofilme adquiridas pela

*empresa intermediária que retornam a própria Isofilme, de modo que o ágio que passou a ser amortizado na autuada refere-se a ações dela própria – **ágio de si mesma**), bem como (iii) ausência de justificativa para a criação de empresa intermediária, já que sua extinção ocorreu em poucos meses e promoveu apenas a aquisição de quotas da investida.*

*Por outro lado, não se encontra na legislação autorização para aproveitamento do ágio quando, ao final da operação, o verdadeiro adquirente (Companhia Providência) e o adquirido (Isofilme) **remanescem existindo**, sem que haja união do patrimônio dessas sociedades.*

Argumenta a Impugnante que mesmo que tivesse ocorrido a aquisição da Isofilme pela Companhia Providência, o ágio poderia ter sido amortizado e aponta outras hipóteses de constituição de holding com posterior cisão parcial, alegando existirem outras alternativas que levariam ao mesmo resultado alcançado.

*Contudo, ainda que outras formas de reorganização societária permitissem amortização de ágio, o fato é que adotou a Interessada a criação de empresa intermediária (veículo) **exclusivamente** para possibilitar a antecipação dos efeitos fiscais da dedutibilidade do ágio, **sem outros propósitos empresariais ou negociais**, e isto caracteriza descumprimento das condições previstas em lei para o reconhecimento e amortização do ágio.*

Como efeito, a amortização somente é permitida quando a aquisição e a incorporação são realizadas por sociedades operacionais. Admitir o contrário equivale a admitir que a lei validaria operações com participação de pessoas jurídicas artificiais – hipótese que, como já mencionado, não se coaduna com o ordenamento jurídico.

Reprise-se: os atos concretos da Interessada demonstram que a verdadeira adquirente do investimento (Companhia Providência) criou primeiramente empresa intermediária (veículo – Providência Participações Ltda.), a qual recebeu o valor para a aquisição do investimento (mediante aumento de capital ou alegado empréstimo). Essa empresa veículo adquiriu o investimento com ágio e depois foi incorporada pela empresa investida (Isofilme), que passa a amortizar o ágio.

Dessa forma, o investimento manteve-se na real adquirente (Companhia Providência, controladora da Providência Participações Ltda.), que permaneceu com sua participação na Isofilme detendo seu integral controle.

*O procedimento realizado não extingue, **na real adquirente**, a parcela do investimento correspondente ao ágio, de modo que, ao final das operações realizadas, com a incorporação da empresa veículo pela investida, a propriedade da participação societária adquirida com ágio subsiste no patrimônio da **investidora original**, diversamente do que se extrai da lei.*

Por sua vez, a Companhia Providência, embora tenha cedido os recursos, procurou omitir sua condição de real adquirente da Isofilme e esquivou-se de, depois, incorporá-la (ou ser por ela incorporada), para, somente a partir daí, poder amortizar o ágio. Ao invés disso, utilizou empresa intermediária, criada exclusivamente para possibilitar a antecipação dos efeitos fiscais da dedutibilidade do ágio, sem outros propósitos empresariais ou negociais, o que caracteriza descumprimento das condições previstas em lei para o

reconhecimento e amortização do ágio, uma vez que, como já mencionado, a amortização somente é permitida quando a aquisição e a incorporação são realizadas por sociedades operacionais.

Nesse contexto é que, além de não restar superada a constatação fiscal de que o ônus da aquisição da Isofilme foi suportado efetivamente pela Companhia Providência, apontou a Fiscalização que não há como prosperar a possibilidade de dedutibilidade por uma pessoa jurídica, de ágio originado na aquisição, de quotas dela mesma, por uma empresa criada somente para tal operação de aquisição (empresa intermediária ou empresa veículo).

(...)

Nos presentes autos, não se tem notícia de implementação da condição legal, para dedutibilidade da amortização do ágio, de “absorção de patrimônio” entre a real investidora (Cia Providência) e a investida (Isofilme). Após a incorporação da Providência Participações pela Isofilme, continuou existindo a Companhia Providência, de modo que a amortização do ágio não configura despesa própria da autuada Isofilme, não podendo reduzir o resultado dessa última.

Assim, quer em face da interposição de sociedade veículo, com exclusiva finalidade fiscal de permitir a dedução do ágio desde a operação de incorporação da qual participou tal sociedade, sem que se configurasse a confusão patrimonial entre a real investidora e a investida, exigida por lei como decorrência de operação societária de incorporação, fusão ou cisão quer porque a ausência de tal confusão patrimonial no momento da operação de incorporação da qual participou a empresa veículo também se verifica no curso dos períodos autuados, impõe-se a manutenção do lançamento”.

Em relação à CSLL o Acórdão *a quo*, depois de analisar a matéria, concluiu (fls. 1001): “tendo em conta que o lançamento de CSLL decorre dos mesmos fatos que ensejaram a autuação de IRPJ, impõe-se a adoção de igual orientação decisória, mantendo-se integralmente o lançamento”.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009, 2011

DECADÊNCIA. Ocorrência do fato gerador.

A contagem do prazo decadencial, para a constituição do crédito tributário, mediante lançamento de ofício, somente pode ter início com a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. A contabilização do ágio, na operação de aquisição da totalidade de quotas de outra pessoa jurídica, enseja mero lançamento contábil de natureza patrimonial, sem repercussão imediata na determinação do lucro líquido, do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Diante da não ocorrência de fato gerador, não há possibilidade jurídica de lançamento de ofício e, conseqüentemente, de início da contagem do prazo decadencial.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2011

IRPJ. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. PAGAMENTO EFETUADO POR CONTROLADORA. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS. ÁGIO DE SI PRÓPRIA. INDEDUTIBILIDADE.

A amortização do ágio, como regra geral, é indedutível para a apuração do lucro real, bem como da base de cálculo da CSLL. A possibilidade de deduzi-la prevista no art. 386, III, do RIR/99 - art. 7º, III, da Lei nº 9.532/97 e art. 10 da Lei nº 9.718/98 - não pode prevalecer quando, para sua configuração, é utilizada empresa veículo para, em nome dela e com recursos provenientes de sua controladora, serem adquiridas ações com ágio da empresa que vem a ser a incorporadora e que passa a amortizar ágio de si mesma.

A condição legal de ocorrência de uma operação de incorporação, mediante extinção da investida ou da investidora, e da consequente confusão patrimonial entre elas, não pode ser admitida apenas como uma exigência formal, mas deve ser considerada como um requisito de efetivo conteúdo econômico e societário, que reflita um verdadeiro propósito comercial e não apenas uma opção empresarial dos interessados, sob pena de se interpretar extensivamente uma norma concessiva de um benefício, hipótese vedada pelo art. 111 do CTN.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

A exigência decorrente deve seguir a orientação decisória adotada para o tributo principal, tendo em vista ser fundada nos mesmos fatos, mormente em face de norma prevendo, para a CSLL, iguais hipóteses e condições de dedutibilidade de amortização de ágio, existentes em relação ao IRPJ.

Deve ser anulada contabilmente a amortização de ágio que, após transferência mediante a utilização de empresa veículo, surge no patrimônio da própria investida.

*Impugnação Improcedente
Crédito Tributário Mantido*

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada do R. *decisum* em 18/06/2015 (fls. 1010), a recorrente interpôs Recurso Voluntário em 08/07/2015 (fls. 1012/1039), no qual, excetuadas as contraposições que fez em face da decisão recorrida, basicamente repisou o aduzido na impugnação, incluindo a preliminar de decadência e, no mérito, os argumentos lá assentados. Juntou, ainda, documentos (fls. 1040/1062).

É o relatório do essencial, em apertada síntese.

Voto

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone - Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo (ciência da decisão recorrida em 18/06/2015 – fls. 1010 – protocolização do RV em 08/07/2015 – fls. 1012), a representação do contribuinte está corretamente formalizada (fls. 754/755) e os demais pressupostos exigidos para admissibilidade foram atendidos, de modo que o recebo e dele conheço.

Suscita a recorrente em preliminar ter havido **decadência**, pelo que estaria o Fisco impossibilitado de questionar a reestruturação societária implementada e, conseqüentemente, de realizar os lançamentos de ofício efetuados.

Penso que razão não cabe à recorrente. Sabidamente, os reflexos de qualquer “reestruturação societária”, no âmbito dos lançamentos tributários, só têm relevância **a partir do momento em que irradiem reflexos [tributários] em função deste procedimento organizacional**, o que, no caso concreto, deu-se nos anos-calendário de 2009 e 2011.

Diga-se, somente se pode falar em contagem do prazo decadencial **após** o surgimento dos fatos geradores, não importando a data da ocorrência de fatos administrativos ou societários passados, sem substância econômico-tributária, que possam ter repercussão futura.

Nessa linha, inequívoco que o prazo decadencial somente tem início após a ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), ou após o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado nas hipóteses do art. 173, I, do CTN, já do momento da “reorganização societária”, ato formal e de cunho societário, civil e comercial e que não traz, neste primeiro momento, qualquer reflexo na área fiscal.

Em linguagem diferente, se a recorrente procedesse à dita “reorganização societária” que alega e tivesse apurado “ágio”, mantendo-o em seu ativo, não o amortizando, não teria ocorrido o fato gerador ou infração à legislação tributária, de modo que não haveria que se falar em lançamento, conseqüentemente não haveria “prazo decadencial a fluir”.

No caso da amortização do ágio, independentemente do ano em que o mesmo tenha sido gerado, ao Fisco só incumbe verificar a regularidade de sua utilização a partir do momento em que o sujeito passivo passa a deduzi-lo de seus resultados.

Antes disso, não deflui qualquer prazo decadencial em relação ao direito do Fisco verificar a regularidade do lançamento por homologação realizado pelo Sujeito Passivo.

Assim, ao examinar a dedução do ágio, incumbe ao Fisco perscrutar por completo as operações que lhe dariam suporte, ainda que ocorridas há mais de cinco anos da data em que o lançamento vier a ser efetuado.

De outro lado, as mutações patrimoniais verificadas na contabilidade do sujeito passivo somente têm interesse fiscal e podem ser objeto de autuação pelo Fisco a partir do momento em que produzam efeitos nos resultados tributáveis apurados pelo sujeito passivo, como ocorre, por exemplo, na depreciação dos bens adquiridos para o ativo permanente. Somente após o registro das quotas de depreciação como despesas tem o Fisco o interesse na verificação de sua regularidade, independente da data em que tal bem tenha sido adquirido e incorporado ao imobilizado da empresa.

Em suma, a contagem do prazo decadencial somente tem início após a ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), ou após o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado, nas hipóteses do art. 173, I, do CTN.

Como se está diante de fatos geradores ocorridos em 2009 e 2011 e os lançamentos foram cientificados à contribuinte em 17/10/2013, não há que se falar em decadência, sequer trimestral.

Precedentes deste Colegiado e desta 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção mostram remansosa jurisprudência, dentre eles o Ac. nº 1402-002.152, relatoria do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

DECADÊNCIA. FORMAÇÃO DE ÁGIO EM PERÍODOS ANTERIORES AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. INOCORRÊNCIA.

É legítimo o exame de fatos ocorridos há mais de cinco anos do procedimento fiscal, para deles extrair a repercussão tributária em períodos ainda não atingidos pela caducidade. A restrição decadencial, no caso, volta-se apenas à impossibilidade de lançamento de crédito tributário no período em que se deu o fato. O prazo decadencial somente tem início após a ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), ou após o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado nas hipóteses do art. 173, I, do CTN.

Ante ao exposto e tendo o lançamento sido realizado dentro do prazo decadencial previsto CTN, voto por rejeitar a preliminar de mérito relativa à decadência.

Passo ao mérito.

Trata-se de glosa procedida pelo Fisco sobre despesas com amortização de ágio nos anos-calendário 2009 e 2011² na empresa recorrente, tendo em vista que, no dizer fiscal, não teria havido efetividade no negócio jurídico, sendo nítido ter havido “*intenção de gerar ágio por meio de planejamento tributário abusivo apenas para a diminuição do lucro real, uma vez que não há substancialidade nesse ágio*”. (TVF - fls. 40/41).

² Conforme bem observado pela decisão recorrida (fls. 945), a DRF jurisdicionante da contribuinte deverá atentar que, “à fl. 39, constou que a mesma tese sustentada para o ano-calendário de 2009, conseqüentemente, se aplica aos anos-calendário de 2010 e 2011, conforme demonstrado no Auto de Infração, mas, às fls. 07 e 19, foram formalizadas exigências para os fatos geradores 31/12/2009 e 31/12/2011 e não para o fato gerador 31/12/2010, **cabendo à autoridade lançadora avaliar a pertinência e oportunidade de eventual lançamento abrangendo o ano-calendário de 2010, se for o caso**”.

Em outras palavras, teria sido utilizada empresa veículo com o único propósito de carrear ágio para a recorrente (que sequer o suportou), tudo mediante manobras contábeis e contratuais que redundaram no aproveitamento fiscal dos encargos de amortização desse ágio de modo a reduzir o resultado tributável da empresa Isofilme.

Aduz ainda a Fiscalização que os contornos do planejamento mostram cenário cujo único propósito foi o de permitir à recorrente a utilização de ágio internamente gerado (TVF – fls. 40):

Em 23/07/2007 a **Empresa Companhia Providência Indústria e Comércio Ltda** cria a empresa veículo **Providência Participações Ltda** com o único objetivo de controlar 100% da empresa **Isofilme**.

Em 24/08/2007 a **Providência Participações Ltda** compra 100% da **Isofilme**.

Em 15/02/2008 a **Isofilme** incorpora a **Providência Participações** (incorporação às avessas) contabilizando ágio por expectativa de rentabilidade futura e passa a amortizar esse ágio, deduzindo o valor amortizado do lucro real.

Em 15/10/2008 a **Companhia Providência** é incorporada pela **Isofilme** em operação que gerou ágio de R\$ 33.132.414,60 passível de ser amortizado no Lucro Real à proporção de 1/60 por mês.

De seu turno, a recorrente pugna pela correção do procedimento e, conseqüentemente, da permissibilidade da dedução da despesa de ágio nas bases imponíveis de IRPJ e de CSL sustentando que o Fisco partiu de premissa falsa ao dizer que “o custo de aquisição da ISOFILME não teria sido suportado pela PROVIDÊNCIA PARTICIPAÇÕES, mas pela COMPANHIA PROVIDÊNCIA”; que, “os pagamentos foram feitos pela COMPANHIA PROVIDÊNCIA por conta e ordem da PROVIDÊNCIA PARTICIPAÇÕES”; que haveria mútuo entre estas duas empresas; que o Instrumento Contratual de Compra e Venda de Quotas da ISOFILME, firmado em 11/07/2007 teve originalmente como compradora a COMPANHIA PROVIDÊNCIA, mas “à época, as obrigações a cargo da adquirente da participação societária estavam suspensas”, por dependerem da realização de atos até o momento definido como “data de fechamento do negócio”, e que “enquanto o ajuste estava com a sua eficácia suspensa”, foram cedidos pela Companhia Providência para a Providência Participações os direitos e obrigações “inerentes ao “Contrato de Compra e Venda de Quotas” da Isofilme”.

Diz mais:

i) que como “a PROVIDÊNCIA PARTICIPAÇÕES havia sido formada para realizar a aquisição da ISOFILME e não tinha recursos para pagar pela compra do investimento, ela foi capitalizada e tomou empréstimo junto à sua sócia – COMPANHIA PROVIDÊNCIA. Os recursos recebidos foram transferidos parte aos vendedores pessoas físicas e parte ao vendedor de ISOFILME residente no exterior - Duotex Management LLC - mediante fechamento de contratos de câmbio, promovidos por COMPANHIA PROVIDÊNCIA contra ordem de PROVIDÊNCIA PARTICIPAÇÕES. Em 27/08/2008, parcela relativa ao empréstimo fora convertido em integralização de capital pela

COMPANHIA PROVIDÊNCIA na ISOFILME”, que quem pagou pela compra desta participação societária não foi a COMPANHIA PROVIDÊNCIA, mas a PROVIDÊNCIA PARTICIPAÇÕES, tendo aquela agido “*por conta e ordem*” desta;

ii) que estariam presentes todos os pressupostos exigidos para a amortização do ágio, a saber, “(1) *negócio verdadeiro que resulte na aquisição do investimento*; (2) *pagamento integral do investimento*; e (3) *ágio pela expectativa de rentabilidade futura fundamentado em critérios técnicos e demonstrado em estudo idôneo*”;

iii) que “*o Fisco objeta a operação simplesmente porque pretende arrecadar mais do que a lei permite*”;

iv) que “*a forma adotada no caso em tela para a aquisição da participação societária da Impugnante (ocorrida mediante compra pela PROVIDÊNCIA PARTICIPAÇÕES) produziu substancialmente os mesmos efeitos que seriam resultantes da eventual adoção do negócio idealizado pela Fiscalização (aquisição pela COMPANHIA PROVIDÊNCIA), na medida em que ambos os casos seria gerado o ágio e haveria junção de patrimônios da investidora e investida, não há qualquer fundamento para negar-se o direito de amortizar a importância despendida em valor superior ao seu PLC na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme asseguram os artigos 7º e 8º da Lei 9.532/97, justificando-se o cancelamento das autuações*”.

Em sua impugnação inaugural (fls. 726), a recorrente mostra sua visão temporal e fática dos eventos societários:

1. 11/07/2007: Assinatura de “Contrato de Compra e Venda de Quotas” (doc. 2) do capital de ISOFILME entre, de um lado, na condição de vendedores, a Duotex Management LLC, Alexandre Leon Teig e Jacqueline Kattan Beda e, de outro, na qualidade de comprador, a Companhia Providência Indústria e Comércio (COMPANHIA PROVIDÊNCIA);
2. 08/08/2007: COMPANHIA PROVIDÊNCIA cede a sua posição no “Contrato de Compra e Venda de Quotas”, com os respectivos direitos e obrigações, a PROVIDÊNCIA PARTICIPAÇÕES, sociedade controlada pela cedente, conforme facultado no acordo de venda da participação na ISOFILME (cláusula 1.3.) – doc. 3.
Na mesma data, os vendedores são notificados da cessão havida (doc. 4). Na sequência, em 16/08/2007, é providenciado aditivo ao “Contrato de Compra e Venda de Quotas”, de modo a formalizar a sucessão da COMPANHIA PROVIDÊNCIA pela PROVIDÊNCIA PARTICIPAÇÕES, na condição de compradora de ISOFILME (doc. 5);
3. 17/08/2007 a 21/12/2007: Estabelecido empréstimo entre COMPANHIA PROVIDÊNCIA, na condição de mutuante, e PROVIDÊNCIA PARTICIPAÇÕES, na condição de mutuária (doc. 7). Com isso, a tomadora dos recursos passou a ser titular de capital suficiente para efetuar o pagamento pela aquisição das quotas de ISOFILME. O valor devido foi transferido diretamente aos vendedores pela COMPANHIA PROVIDÊNCIA, por conta e ordem da PROVIDÊNCIA PARTICIPAÇÕES (docs. 8 e 9).
4. 15/02/2008: PROVIDÊNCIA PARTICIPAÇÕES, que havia adquirido o investimento em ISOFILME por valor superior ao patrimônio líquido contábil – PLC da investida (sendo a diferença tratada como ágio por expectativa de rentabilidade futura), é incorporada por sua controlada, que, na condição de sucessora, passa a registrar a amortização da mais-valia de que se trata como despesa dedutível na formação do resultado tributável.

Postos os fatos, passo à análise da lide.

Inequivoco que, em regra, o ágio efetivamente pago em operação entre empresas não ligadas e calcadas em laudo que comprove a expectativa de rentabilidade futura deve compor o custo do investimento, sendo dedutível somente no momento da alienação de tal investimento (inteligência do art. 426 do Decreto nº 3.000/99 Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99).

Por decorrência, a premissa para que a amortização do ágio por rentabilidade seja possível é que ocorra a extinção do investimento em razão da absorção do patrimônio da investidora pela investida, ou vice-versa, a teor do disposto no artigo 386, e seu inciso III, do RIR/99.

Neste eito, a amortização do ágio nos moldes pretendidos pela recorrente seria então exceção, que, concretamente, refere-se a casos de transformações societárias envolvendo investidoras, investidas e o ágio associado aos investimentos, impondo, i) a alienação do investimento – nesse caso, na forma de custo de aquisição, ii) ou, mediante amortização, desde que haja incorporação, fusão ou cisão entre investidora e investida (art. 386, caput e inciso III), ainda que de forma reversa (art. 386, § 6º, II).

Feitas estas ponderações preliminares, passo ao caso concreto.

De acordo com o relatório da decisão recorrida (fls. 962/966) e demais documentos dos autos, esta foi a sequência dos eventos societários das empresas envolvidas:

- a) em 11/06/2007 (e não 11/07/2007 como consta na impugnação inaugural apresentada junto à DRJ) é assinado “Contrato de Compra e Venda de Quotas” do capital da **ISOFILME** (ora recorrente) figurando como

vendedores, Duotex Management LLC e outros, e como compradora, a sociedade **Companhia Providência** (fls. 785/820); neste momento e no mesmo instrumento (cláusula 1.3) ficou acertado que a compradora, **Companhia Providência**, poderia, “*até a Data do Fechamento (...) ceder e transferir todos os seus direitos e obrigações (...) a uma controlada (...) que efetuará a Aquisição*”;

- b) em 20/07/2007 (fls. 448/456) é constituída a sociedade **Providência Participações Ltda.**, tendo como sócias as pessoas físicas Renata Benacchio Regino e Daniela Mastrorocco, ambas advogadas, protocolo na Junta Comercial do Estado de São Paulo sob nº 0.407.226/07-2, **com capital social de R\$ 1.000,00**;
- c) também em 20/07/2007 (fls. 457/458), ou seja, **na mesma data**, as sócias acima deliberam por nomear seus administradores, entre os quais o Sr. Hermínio Vicente Smania de Freitas (**Diretor Presidente das pessoas jurídicas Companhia Providência Ind e Com Ltda.** e Providência Transportes, fls.471);
- d) em 08/08/2007 (fls. 459/471), portanto **menos de vinte dias após sua constituição**, as sócias originais, Renata Benacchio Regino e Daniela Mastrorocco deixam a sociedade e transferem, **pelo valor nominal de R\$ 1.000,00**, suas quotas na **Providência Participações** para a **Companhia Providência** e para Providência Transportes Ltda.;
- e) em 08/08/2007, ou seja, **na mesma data** em que Renata Benacchio Regino e Daniela Mastrorocco deixam a sociedade e transferem, **pelo valor nominal de R\$ 1.000,00**, suas quotas na **Providência Participações** para a **Companhia Providência** e para Providência Transportes Ltda., a **Companhia Providência** CONFIRMA A CESSÃO dos direitos e obrigações relativos à aquisição da **ISOFILME à Providência Participações** (sociedade que é por ela controlada), conforme Instrumento Particular de Cessão de Contrato (fls. 852), ratificando, assim, os dizeres da cláusula 1.3 do Contrato de Compra e Venda de Quotas de 11/06/2007 (já citado);
- f) implementada nessa data (08/08/2007) a operação de Cessão de Contrato, a adquirente da totalidade das quotas sociais da **ISOFILME** passou a ser a **Providência Participações** (controlada pela **Companhia Providência**) e não mais esta, apesar de ser sua controladora;
- g) com isso, **Providência Participações** sub-roga-se como detentora de todos os direitos e obrigações inerentes, inclusive o ágio decorrente;
- h) em 16/08/2007 (fls. 472/484), o **Capital Social da Providência Participações** é aumentado e integralizado pela sócia **Companhia Providência** passando a ser de R\$ 13.136.244,00;
- i) 30/10/2007 (fls. 485/4964), o **Capital Social da Providência Participações** é novamente aumentado e integralizado em R\$ 25

milhões pela sócia **Companhia Providência**, passando a perfazer R\$ 38.136.244,00;

- j) 13/11/2007 (fls. 497/509) há novo aumento do **Capital Social da Providência Participações**, integralizado pela sócia **Companhia Providência**, passando a perfazer R\$ 46.320.273,00:
- k) finalmente, em 15/02/2008 (fls. 509/511 e fls. 392/394), houve deliberação das sócias da **Providência Participações** para que a sociedade fosse incorporada pela **ISOFILME IND. E COM. DE PLÁSTICO LTDA.**, destacando-se que esta última era integralmente controlada pela primeira, ou seja, a **Providência Participações** detinha a integralidade do capital social da **ISOFILME** (e o consequente o **ágio** surgido por conta da aquisição efetivada em 08/08/2007);
- l) como consequência destes eventos e desta incorporação às avessas, o **ágio**, nascido anteriormente pela operação de transferência da **ISOFILME** para a **Providência Participações** acabou, em face desta operação societária, por retornar à primeira [**ISOFILME**].

Esquemáticamente

1. **Companhia Providência** adquire controle acionário da **ISOFILME** (com ágio)

2. **Companhia Providência** adquire **Providência Participações** (empresa veículo)

3. **Companhia Providência** cede direitos da aquisição da **ISOFILME**, inclusive ágio, à **Providência Participações** (empresa veículo)

4. **Companhia Providência** passa a capitalizar regularmente sua controlada **Providência Participações** (empresa veículo), que não dispunha de recursos para pagar pela compra da **ISOFILME**. Além disso, realiza empréstimos (mútuo) para permitir seja adimplida a aquisição

5. **Providência Participações** (que agora detém o ágio) é incorporada (às avessas), por sua controlada integral **ISOFILME**

6. **ISOFILME** passa a deduzir o ágio nascido anteriormente pela sua própria venda à Companhia **Providência**, ágio cedido a seguir à **Providência Participações**, e que, com a incorporação reversa, volta para a **ISOFILME**

Relevante destacar que, segundo a recorrente, entre **17/08/2007 a 21/12/2007** foram firmados empréstimos entre **Companhia Providência**, na condição de mutuante, e **Providência Participações**, na condição de mutuária, de modo que, com isso, a tomadora dos recursos passou a ser titular de capital suficiente para efetuar o pagamento pela aquisição das quotas da **ISOFILME**.

Ao final das operações, ainda de acordo com a informação da própria recorrente, o valor devido foi transferido diretamente aos vendedores pela **Companhia Providência**, por conta e ordem da **Providência Participações**.

Pois bem, excetuados casos pontuais, desde o julgamento do processo nº 16561.720026/201113 (“Caso Bunge” – acórdão nº 1402-001.460), com a redação do voto vencedor do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, esta turma, com outra composição e por voto de qualidade, passou a adotar o posicionamento de que, independentemente do desenho das operações e dos eventuais propósitos negociais, na utilização de empresas veículo, não havendo extinção do investimento adquirido com ágio mediante confusão patrimonial entre investida e investidora, não há que se falar em dedutibilidade do ágio.

Naquela situação, como nesta, houve indiscutível utilização de empresa veículo, restando ver, i) em que ela afetou a operação no que tange aos reflexos tributários e, ii) por quê foi criada e utilizada.

A resposta, muito mais que no formalismo dos contratos e convenções firmados entre as partes envolvidas ou seus registros nos órgãos pertinentes, deve ser buscada no contexto em que inserida a empresa veículo e sua participação.

Neste cenário, imperativo se tragam novamente as circunstâncias que envolveram a operação, os atos praticados por seus partícipes e a sequência cronológica dos fatos para se aferir se a presença da empresa veículo se fazia necessária para que as operações viessem a se viabilizar, ou contrariamente, se sem sua presença, as negociações inexisteriam.

Pois bem, entre a data da assinatura do contrato de compra e venda das quotas da **ISOFILME** (11/06/2007) e a incorporação reversa da **Providência Participações** (15/02/2008) transcorreram pouco mais de 8 (oito) meses, tempo que, embora não extenso, a princípio não justificaria, salvo se cumulado com outros fatos, eventual descaracterização da operação pelo Fisco.

Todavia, há outros eventos envolvidos e que não podem ser desconsiderados.

O primeiro deles, a indesmentível presença de uma empresa “veículo”, expressão que, mais que um estereótipo, exsurge por sinais bem definidos:

1. constituição da sociedade **Providência Participações** (empresa veículo) com capital de R\$ 1.000,00, tendo como “sócias” duas advogadas;
2. no mesmo ato e dia, a nomeação de administradores ligados à **Companhia Providência** para gerir a empresa veículo;
3. logo depois (08/08/2007), a transferência, **pelo valor nominal de R\$ 1.000,00**, das quotas das duas advogadas na **Providência Participações** para a **Companhia Providência**;
4. a subsequente “cessão” dos direitos de aquisição das quotas da **ISOFILME** pela **Companhia Providência** a favor da **Providência Participações**, aí incluindo o “ágio” decorrente;
5. a notória incapacidade financeira da **Providência Participações** (veículo) para conseguir adimplir a obrigação perante os anteriores acionistas da **ISOFILME**, impondo que a **Companhia Providência** regularmente suprisse tal deficiência da empresa veículo com aportes de capital e empréstimos de mútuo;
6. a incorporação reversa da empresa veículo pela **ISOFILME** que, ao final de toda esta engenharia, passou a usufruir de um ágio nascido a partir dela mesmo, ou, melhor dizendo, gerado quando de sua venda para a **Companhia Providência**, que seria a legítima detentora do ágio e aquela que efetivamente poderia dele usufruir.

Neste cenário, independentemente de maiores digressões de cunho jurídico ou societário, é indesmentível que, como assentado no item 6, acima, o ágio surgido pela venda da participação societária da **ISOFILME** estava legitimamente vinculado a quem, de fato e de direito, pagou pela aquisição, no caso, sem nenhuma dúvida, a **Companhia Providência**.

A partir daí, TODAS as demais operações, mormente a presença subsequente de uma empresa veículo, desnecessária para a consecução do negócio, se revestiram de mera liberalidade da real adquirente, no caso, a **Companhia Providência**, aí incluindo etapas como “cessão do contrato” de aquisição da **ISOFILME**, capitalizações e mútuos envolvendo a empresa veículo **Providência Participações** teve um só motivo: permitir, transcorridos oito meses, que a **ISOFILME** passasse a se utilizar de um verdadeiro “ágio interno”, ou, “ágio de si mesmo” e reduzisse, pela despesa de amortização, suas bases imponíveis e IRPJ e de CSLL.

Aplicável, em tudo, as lições do Professor Marco Aurélio Greco (in Planejamento Tributário, 2ª Edição, Dialética, pg. 123), "*A questão fundamental é saber como devemos enxergar a realidade, pois ela comporta mais de uma perspectiva. Pode ser vista fotograficamente, quadro a quadro, e com isto chegaremos a uma conclusão positiva ou negativa em*

relação a cada quadro isolado. Mas também pode ser vista cinematograficamente, vale dizer, o filme inteiro. Qual das perspectivas adotar? Normalmente só sabemos qual é a história quando chegamos ao final, só no final entendemos o significado real de tudo o que aconteceu. Esta é uma pergunta-chave porque fotograficamente determinada opção pode ser plenamente protegida e até mesmo querida pelo ordenamento jurídico, mas da perspectiva do filme ela pode aparecer como instrumento para um planejamento inaceitável".

Nessa linha, alegações ou justificativas como “a forma adotada no caso em tela para a aquisição da participação societária da Impugnante (ocorrida mediante compra pela PROVIDÊNCIA PARTICIPAÇÕES) produziu substancialmente os mesmos efeitos que seriam resultantes da eventual adoção do negócio idealizado pela Fiscalização (aquisição pela COMPANHIA PROVIDÊNCIA), na medida em que ambos os casos seria gerado o ágio e haveria junção de patrimônios da investidora e investida, não há qualquer fundamento para negar-se o direito de amortizar a importância despendida em valor superior ao seu PLC na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme asseguram os artigos 7º e 8º da Lei 9.532/97, justificando-se o cancelamento das autuações”, ou que quem pagou pela compra desta participação societária não foi a **Companhia Providência**, mas a **Providência Participações**, tendo aquela agido “**por conta e ordem**” desta ficam exatamente no terreno de alegações e não servem para justificar as operações que, sem sombra de dúvidas, tiveram como fim único permitir que a **ISOFILME** e não a **Companhia Providência**, legítima adquirente, usufruísse da benesse fiscal.

E por que tal engenharia? Simplesmente porque a **Companhia Providência**, que, a princípio, detinha o ágio **como efetiva INVESTIDORA**, resolveu adotar procedimentos que acabaram por **transferir tal ágio para empresa veículo especificamente criada para esse fim** e posteriormente capitalizada e que, ao final, após diversas manobras, permitiu que o ágio retornasse à sua própria geradora, a **ISOFILME**, maior interessada em amortizá-lo, como se fosse possível amortizar ágio interno ou ágio de si mesmo.

Em resumo, quem efetivamente poderia amortizar o ágio, **Companhia Providência**, preferiu não fazê-lo (possivelmente por ter prejuízo); quem, realmente o utilizou (certamente por ter lucro) - **ISOFILME** - não poderia tê-lo feito.

Simplesmente esse o desfecho da engenharia societária praticada.

Mais claramente, se a amortização (despesa) poderia não ter maior repercussão na investidora, **Companhia Providência**, seja por ter prejuízo, seja por não ter receita suficiente para fazer frente às despesas com a amortização, seja por decisão interna da própria empresa, fosse o motivo que fosse, o fato é que tal procedimento, no fim, pôs por terra o argumento da recorrente de que “a forma adotada no caso em tela para a aquisição da participação societária da Impugnante (ocorrida mediante compra pela PROVIDÊNCIA PARTICIPAÇÕES) produziu substancialmente os mesmos efeitos que seriam resultantes da eventual adoção do negócio idealizado pela Fiscalização (aquisição pela COMPANHIA PROVIDÊNCIA), na medida em que ambos os casos seria gerado o ágio e haveria junção de patrimônios da investidora e investida”, não só pelos argumentos antes aduzidos como porque, como visto, tal “junção” inexistiu.

Precedente recentíssimo (sessão de 08/08/2017, da 1ª Turma da CSRF) segue a mesma linha, relevando transcrever excertos do voto condutor da lavra do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo (Ac. 9101-003.006), em tudo aplicável ao caso aqui apreciado pela sua identidade quase simétrica (alguns destaques foram acrescidos na reprodução):

*“Conclui-se, portanto, que o art. 386 do RIR/1999, sob o aspecto pessoal, se dirige à investidora que vier a incorporar sua investida (ou por ela ser incorporada), após ter efetivamente **acreditado na mais valia do investimento, feito os estudos de rentabilidade futura e desembolsado os recursos para a aquisição da participação societária (tanto o valor do principal quanto o do ágio)**. Ou seja, quando ocorre a incorporação é que se dá a subsunção do fato à norma e surge a prerrogativa de amortização do sobrepreço, pago em momento anterior pela investidora em razão da confiança na rentabilidade futura da investida.*

Destaque-se que a regra se aplica tanto à incorporação da investida pela investidora quanto, no sentido inverso, à hipótese em que a investidora é que é incorporada por sua investida. Em ambos os casos, a lei exige que a investidora envolvida na incorporação seja a "original" ou stricto sensu (no sentido de que a originalidade está indissociavelmente ligada à pessoa jurídica que paga o ágio e, por isso mesmo, tem confiança na rentabilidade futura, pois é quem assume o risco).

A situação em que a investida incorpora sua investidora é denominada de incorporação reversa ou ainda de incorporação "às avessas". A previsão da possibilidade de aproveitamento fiscal do ágio nesta hipótese é trazida pelo §6º, inciso II, do art. 386 do RIR/1999. O dispositivo faz uso de uma técnica legislativa transitiva, indicando assim que o que vale para o caput do art. 386 do RIR/1999 vale também para o seu §6º. As premissas de exegese da norma não são afetadas, sendo necessárias apenas as devidas adaptações para contemplar a situação prevista.

*De forma correlata ao que se analisou quanto ao aspecto pessoal, **a confusão de patrimônios**, principal item do aspecto material para fins de enquadramento no art. 386 do RIR/1999, consuma-se **quando, na sociedade incorporadora, o lucro futuro e o investimento original com expectativa desse lucro (aquele que foi sobreavaliado) passam a se comunicar diretamente** (os riscos se fundem: o risco do investimento assim entendidos os recursos aportados e o risco do empreendimento).*

Compartilhando o mesmo patrimônio a investidora e a investida, consolida-se cenário no qual a pessoa jurídica detentora da "mais valia" (ágio) do investimento baseado na expectativa de rentabilidade futura passa a ser responsável também por honrar tal rentabilidade.

Assim, a legislação permite que o contribuinte considere perdido o capital que foi investido com o ágio e deduza a despesa relativa à "mais valia".

Configuração semelhante ocorre na incorporação reversa, na medida em que a pessoa jurídica responsável por gerar a rentabilidade esperada para o futuro passa a ser a detentora do ágio baseado na expectativa de tal rentabilidade.

Sendo assim, pressupõe-se que a "mais valia" porventura contabilizada tenha sido efetivamente suportada por alguma das pessoas que participam da "confusão patrimonial".

Para fins de acesso à dedutibilidade estabelecida pelo art. 386 do RIR/1999, a pessoa jurídica que efetivamente suportou o ágio pago na aquisição de um investimento deve incorporar tal investimento (incorporação da investida pela

investidora) ou ser incorporada pela empresa onde investiu (incorporação "às avessas").

Em síntese, a subsunção aos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, assim como aos artigos 385 e 386 do RIR/1999, exige a satisfação dos aspectos temporal, pessoal e material das hipóteses ali previstas. Na atual redação destes dispositivos, exclusivamente no caso em que houver o efetivo desembolso de valores (ou sacrifício de outros ativos) a título de investimento da investidora (futura incorporadora ou, no caso da incorporação reversa, incorporada) na investida (futura incorporada ou, no caso da incorporação reversa, incorporadora), é que haverá o atendimento aos aspectos pessoal e material. Se o ágio não foi de fato arcado por nenhuma das pessoas participantes da "confusão patrimonial", não há sentido em clamar-se pela dedutibilidade das despesas decorrentes de amortização de ágio instituída pelo art. 386 do RIR/1999.

No caso analisado nos presentes autos, é incontroverso que houve desembolso de valores por ocasião da aquisição das quotas da recorrente (ECISAPAR) e das ações da DYLPAR (que detinha participação na recorrente), operações ocorridas em 13/11/2006 e 20/12/2006, respectivamente. Também não se discute que tais valores superaram os valores contábeis das participações societárias alienadas. A existência dos ágios oriundos de tais operações não foi alvo de questionamento pela Fiscalização ou pela própria PGFN, nas contrarrazões que opôs ao recurso especial da contribuinte.

Ocorre que os recursos financeiros utilizados na aquisição das participações societárias na recorrente e na DYLPAR (quotista da recorrente) não pertenciam à LICIA, mas à sua controladora BR MALLS, que realizou, entre novembro e dezembro de 2006, aportes de recursos que totalizaram mais de R\$366.000.000,00 na LICIA, empresa que acabara de adquirir em outubro do mesmo ano, com a finalidade específica de aquisição de participação societária nas empresas ECISAPAR, DYLPAR e ECISAENG.

Interpretando-se o conteúdo do art. 386 do RIR/1999 sob a perspectiva da hipótese de incidência tributária, verifica-se que não restaram observados, no caso concreto, os aspectos pessoal e material necessários à subsunção da situação fática à previsão normativa.

Sendo assim, a recorrente não fazia jus ao direito de deduzir as despesas decorrentes da amortização dos ágios oriundos das operações levadas a cabo em 13/11/2006 e 20/12/2006.

Como não foi a LICIA que desembolsou os valores que deram origem aos ágios contábeis, restou desatendido o aspecto pessoal da hipótese de incidência do art. 386 do RIR/1999. O numerário que pagou pela aquisição das quotas da recorrente e das ações da DYLPAR, no ano de 2006, saiu dos ativos da real investidora: BR MALLS.

A empresa LICIA, embora conste formalmente como a adquirente das quotas da contribuinte (tanto direta quanto indiretamente, via aquisição de ações da DYLPAR), não tinha lastro econômico para efetivamente realizar algum sacrifício patrimonial que justificasse a criação do ágio. Pertencia à empresa BR MALLS a capacidade econômica para levar adiante o negócio de aquisição das participações societárias e foi efetivamente esta empresa quem desembolsou recursos para a aquisição das quotas da recorrida.

Observa-se, pela conjugação dos indícios e das características das operações societárias que se sucederam, que a participação da LICIA foi antecipada e artificialmente concebida como forma de o grupo econômico recém-formado poder posteriormente clamar pelo direito ao aproveitamento tributário do ágio previsto no art. 386 do RIR/1999.

A empresa, constituída no ano anterior por pessoas físicas e contando com capital social de apenas R\$15.000,00, não apresentava atividade alguma até outubro de 2006, quando foi adquirida pela BR MALLS. Tal aquisição visou exclusivamente à sua utilização como "empresa veículo": a pessoa jurídica receberia valores da real investidora (BR MALLS), aplicaria tais riquezas na aquisição de ações da DYLPAR e de quotas da recorrente e seria, em seguida, incorporada por esta última.

Verifica-se que a LICIA teve duração efêmera (principalmente sob a gestão da BR MALLS) e deixou como único legado a possibilidade de utilização indevida de um benefício fiscal, como é característico das "empresas veículos".

A empresa veículo LICIA e a DYLPAR tiveram parte de seus patrimônios incorporados pela recorrente ao final de dezembro de 2006. A recorrente, julgando que estaria configurada a "confusão patrimonial" entre o ágio e o investimento que lhe deu causa, passou a aproveitar as despesas da amortização do ágio para fins tributários.

Ocorre que tal "confusão patrimonial", principal manifestação do aspecto material necessário à efetiva incidência da norma tributária prevista no art. 386 do RIR/1999, deve obrigatoriamente se dar entre a investida e a investidora originária, real. Por investidora originária, entende-se aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição da participação societária. Ou seja, no caso sob análise, só existe uma real investidora: BR MALLS.

Sendo assim, a amortização operada pelo recorrente não teve amparo dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 ou dos arts. 385 e 386 do RIR/1999. Conforme se viu, a possibilidade de aproveitamento fiscal do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, só tem sentido em situações em que a investidora de fato, responsável por arcar com o dispêndio que faz nascer o ágio, incorpora a pessoa jurídica em que possua participação societária (investimento) ou seja por ela incorporada. No caso dos autos, a investidora originária não participou de "confusão patrimonial" alguma".

Em outro Acórdão recente da 1ª Turma das CSRF (Ac. 9101-002.301, Relator Conselheiro André Mendes de Moura), encontramos:

“Como exemplo, podemos citar situação no qual a pessoa jurídica A adquire com ágio participação societária da pessoa jurídica B. Em seguida, utiliza-se de uma outra pessoa jurídica, C, e integraliza o capital social dessa pessoa jurídica C com a participação societária que adquiriu da pessoa jurídica B.

Resta consolidada situação no qual a pessoa jurídica A controla a pessoa jurídica C, e a pessoa jurídica C controla a pessoa jurídica B. Em seguida,

sucedese evento de transformação societária, no qual a pessoa jurídica B absorve patrimônio da pessoa jurídica C, ou vice versa.

Ocorre que os sujeitos eleitos pela norma são precisamente a pessoa jurídica A (investidora) e a pessoa jurídica B (investida) cuja participação societária foi adquirida com ágio. Para fins fiscais, não há nenhuma previsão para que o ágio contabilizado na pessoa jurídica A (investidora), em razão de reorganizações societárias empreendidas por grupo empresarial, possa ser considerado "transferido" para a pessoa jurídica C, e a pessoa jurídica C, ao absorver ou ser absorvida pela pessoa jurídica B, possa aproveitar o ágio cuja origem deu-se pela aquisição da pessoa jurídica A da pessoa jurídica B.

Da mesma maneira, encontram-se situações no qual a pessoa jurídica A realiza aportes financeiros na pessoa jurídica C e, de plano, a pessoa jurídica C adquire participação societária da pessoa jurídica B com ágio.

Em seguida, a pessoa jurídica C absorve patrimônio da pessoa jurídica B, ou vice versa, a passa a fazer a amortização do ágio.

Mais uma vez, não é o que prevê o aspecto pessoal da hipótese de incidência da norma em questão. A pessoa jurídica que adquiriu o investimento, que acreditou na mais valia e que desembolsou os recursos para a aquisição foi, de fato, a pessoa jurídica A (investidora).

No outro pólo da relação, a pessoa jurídica adquirida com ágio foi a pessoa jurídica B. Ou seja, o aspecto pessoal da hipótese de incidência, no caso, autoriza aproveitamento do ágio a partir do momento em que a pessoa jurídica A (investidora) e a pessoa jurídica B (investida) passem a integrar a mesma universalidade". (destacou-se).

Em síntese, fica claro que, com a aquisição da participação societária da **ISOFILME** pela **Companhia Providência** foi apurado um ágio a favor desta empresa - EFETIVA investidora – que poderia, obedecida a legislação de regência, passar a amortizá-lo. Todavia, mediante a engenharia realizada, este valor, graças à utilização da empresa veículo **Providência Participações**, no final de todo o processo (que não durou mais que oito meses) foi revertido à **mesma ISOFILME** que havia tido seu controle acionário alienado no início do processo, terminando por gerar, como dito antes, um verdadeiro ágio de si mesmo, ou ágio interno, sendo inaceitável sua amortização (dedutível) sob o ponto de vista da legislação tributária.

E, em contrapartida, a **Providência Participações**, criada em 23/07/2007, com capital detido majoritariamente pela **Companhia Providência** (99,90%) e apenas residual e figurativamente pela Providência Transportes (0,10%), após a “aquisição” (em 24/08/2007) de 100% da **ISOFILME** (com recursos da sua controladora), é incorporada pela mesma **ISOFILME** em 15/02/2008, tudo isso feito em apenas oito meses.

Por fim, mas não menos relevante, como bem pontuado pela decisão recorrida, “o recolhimento de IRRF, distintamente do que diz a Impugnante, embora alegadamente efetuado por conta da Providência Participações e registrado em seu Diário, **foi feito em DARF com CNPJ da Companhia Providência**”, o que, para dizer o mínimo, mostra que todos os negócios foram realizados e os compromissos assumidos devidamente satisfeitos pela controladora e não pela controlada.

Nesse ponto, imperativo ver excerto do perspicaz voto condutor da decisão *a quo*, aqui adotado neste contexto, “*sendo a Cia. Providência e a Providência Participações partes intrinsecamente ligadas, as alegações de existência de transferência de recursos por meio de empréstimo entre elas e de cumprimento de obrigações por uma em nome da outra requerem provas materiais mais consistentes que não se limitem à escrituração formalizada pelas próprias partes envolvidas. Sequer restou comprovada a existência de contas bancárias em instituições financeiras em nome da Providência Participações. Ainda que alegadamente em nome de sua controlada, todas as operações de aquisição das quotas da Isofilme foram feitas pela sua sócia majoritária Companhia Providência*”.

Concluindo, indubitável que negócios que envolvam a aquisição de participações societárias não podem ter apenas exteriorização formal, mas, muito mais que isso, há de existir efetiva comprovação de toda a operação, único modo de dar substância à avença e permitir a irradiação dos efeitos tributários nos estritos termos que a legislação define, o que não restou confirmado no caso presente, até porque, como bem assentado no voto condutor do Ac. da CSRF nº 9101-003.006, “*a possibilidade de aproveitamento fiscal do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, só tem sentido em situações em que a investidora de fato, responsável por arcar com o dispêndio que faz nascer o ágio, incorpora a pessoa jurídica em que possua participação societária (investimento) ou seja por ela incorporada. No caso dos autos, a investidora originária não participou de “confusão patrimonial” alguma*”.

Traduzindo para o caso apreciado, a **Companhia Providência, REAL e EFETIVA INVESTIDORA, também não participou de “confusão patrimonial alguma”, nem incorporou ou foi incorporada pela recorrente.**

Deste modo, pelo exposto e o mais que consta nos autos, NEGOU PROVIMENTO ao recurso voluntário em relação ao IRPJ.

DOS LANÇAMENTOS DE CSLL

Acerca da dedutibilidade de tais valores da base de cálculo da CSLL, melhor sorte não merece a irresignação da recorrente.

De fato, como sabido, a CSLL tem como base de cálculo o lucro líquido do período com os ajustes determinados na respectiva legislação, conforme dicção dos artigos 248 e 277, RIR/1999:

Art. 248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais, e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 1º, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º).

Art. 277. Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11).

De outro giro, também pacífico, o lucro operacional resulta do confronto das receitas operacionais com as despesas operacionais (artigo 299, RIR/1999).

Da interpretação sistemática destes dispositivos, extrai-se que somente poderão reduzir o lucro líquido as despesas operacionais que preencham os requisitos

previstos no artigo 299, acima transcrito, quais sejam, as despesas necessárias, de forma que, dispêndios que violem as regras de dedutibilidade do IRPJ, não podem reduzir o lucro líquido que é, também, a base de cálculo da CSLL, com os ajustes previstos na sua legislação específica.

Mesmo considerando que as despesas, no presente caso, possam ter natureza não operacional, cabe lembrar que o que as torna indedutíveis da base de cálculo da Contribuição Social é o próprio conceito de resultado do exercício apurado com observância da legislação comercial, visto que esta impõe que o ponto de partida para se chegar à base de cálculo tanto do IRPJ como da CSLL, deve observar postulados e princípios contábeis.

Ora, segundo o Princípio da Entidade, um dispêndio produzido de forma equivocada não deve estar na contabilidade. Em outras palavras, a contabilização de despesas inexistentes implica inobservância do princípio contábil da entidade, devendo ensejar, também por esta razão, a sua glosa, afetando, portanto, a base de cálculo do IRPJ e também da CSLL.

Como consequência, dispêndios glosados afetam o próprio resultado do exercício, diga-se, a própria base de cálculo da Contribuição Social, como definida no art. 2º da Lei 7.689, de 1988, com as alterações do art.2º da Lei 8.034, de 1990.

Mais a mais, o art. 13, da Lei nº 9.249/951, quando trata das despesas indedutíveis das bases de cálculo de IRPJ e de CSLL, **é taxativo ao dispor que tais vedações de dedutibilidade se aplicam independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.502/64**, justamente a base legal do art. 299 do RIR/99.

Assim, pela vinculação e nexos entre as glosas efetuadas para fins de apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, voto por negar provimento ao recurso também em relação a tal matéria.

Pelas razões expostas, igualmente encaminho meu voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário em relação à CSLL.

Concluindo, voto no sentido de REJEITAR a preliminar de decadência e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, mantendo integralmente a decisão recorrida e os lançamentos presentes nos autos de infração de fls. 2/26.

É como voto.

Brasília (DF), em 25 de janeiro de 2018.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone

Processo nº 10660.721994/2013-12
Acórdão n.º **1402-002.827**

S1-C4T2
Fl. 1.099
