



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10660.721994/2013-12
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-005.789 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 4 de outubro de 2021
Recorrente ISOFILME INDUSTRIA E COMERCIO DE PLASTICOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009, 2010

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO DEMONSTRADA. IMPOSSIBILIDADE. ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO. AMORTIZAÇÃO DE DESPESAS. BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

Não se conhece de recurso especial quando o Recorrente não logra demonstrar, por matéria, que turma deste CARF julgou situação fática semelhante sob interpretação jurídica divergente. Não resta demonstrada a divergência jurisprudência quando se verifica que a aplicação, ao caso dos autos, do racional constante do voto condutor do acórdão paradigma, não é capaz de levar à alteração da conclusão a que chegou o acórdão recorrido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto (relator), Luis Henrique Marotti Toselli e Caio Cesar Nader Quintella que votaram pelo conhecimento. Quanto ao conhecimento da primeira matéria, os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Caio Cesar Nader Quintella acompanharam o voto do relator por suas conclusões. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Livia De Carli Germano.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto – Relator

(documento assinado digitalmente)

Lívia De Carli Germano – Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luis Tadeu

Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto tempestivamente pelo sujeito passivo à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), com fulcro no art. 64, inciso II (Anexo II), do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RI/CARF) aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, em face do Acórdão nº 1402-002.827, proferido pela Segunda Turma Ordinária desta Câmara na sessão de julgamento de 25 de janeiro de 2018.

A decisão recorrida está assim ementada:

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.

No caso concreto, a e. Turma *a quo* entendeu pela procedência das exigências. Em síntese, o v. acórdão decidiu que: 1. Seria vedada a amortização do ágio na hipótese descrita, em razão de a adquirente “formal” do investimento (PROVIDÊNCIA PARTICIPAÇÕES) ter servido de “empresa veículo”, constituída com o único propósito de permitir a compra do controle acionário de ISOFILME. Além disso, o custo de aquisição do investimento teria sido suportado, efetivamente pela COMPANHIA PROVIDÊNCIA, quem tinha possibilidade de amortização do ágio (antiga denominação da Recorrente), e que, por questões factuais não previstas na legislação, buscou transferir a dedutibilidade do custo para a própria investida, cujo patrimônio jamais se confundiu com o seu; 2. Que “a contabilização de despesas inexistentes implica inobservância do princípio contábil da entidade, (...) afetando, portanto, a base de cálculo do IRPJ e também da CSLL”. Assim, no entender do acórdão embargado, “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” (fl. 1098); 3. Ademais, ainda quanto a CSLL, “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” (fl. 1098).

Foram opostos embargos de declaração, em razão da existência de (i) obscuridade e contradição relativamente às regras que dispõem sobre a base de cálculo da CSLL, bem como relativamente à amortização do ágio no lucro líquido, pois a autuação foi mantida também para a CSLL, porém com fundamento na legislação do IRPJ; e (ii) omissão, contradição e obscuridade relativamente à extensão da glosa da amortização do ágio à CSLL, tendo em vista que o auto de infração de CSLL não arrola o artigo 13 da Lei 9.249/95 dentre as normas que fundamentaram o lançamento do crédito tributário constituído. Os aclaratórios foram rejeitados pelo despacho monocrático de fls. 1165/1168.

Na sequência, o sujeito passivo interpôs recurso especial (e-fls. 1.180/1203), que foi admitido pela r. Presidência da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF, nos seguintes termos:

Passo à análise dos pressupostos de admissibilidade do Recurso Especial interposto.

Destaca-se, de início, que o Recurso Especial tem por escopo uniformizar o entendimento da legislação tributária entre as câmaras e turmas que compõem o CARF, não se prestando como instância recursal no reexame de material probatório. Deve, pois, o alegado dissenso jurisprudencial se dar em relação a questões de direito, tratando, todos, da mesma situação fática (Acórdão CSRF nº 9101-002.102, de 2015), ou semelhante (Acórdão CSRF nº 9101-002.103, de 2015), e da mesma legislação aplicável (Acórdão CSRF nº 9101-01.629, de 2013).

Assim, a divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova (Acórdão CSRF nº 9101-001.766, de 2013), e sim na interpretação das normas (Acórdão CSRF nº 9101-002.328, de 2016), visto que, na apreciação da prova, o julgador tem o direito de formar livremente a sua convicção, conforme dispõe o art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972. Acrescente-se, também, que, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há falar-se em divergência de julgados, uma vez que a discrepância a ser configurada diz respeito à interpretação da mesma norma jurídica (Acórdão CSRF nº 9101-002.412, de 2016).

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente **logrou êxito** em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado, **por matéria recorrida** (destaques do original transcrito):

(1) “possibilidade de utilização de ‘empresa veículo’ para amortização do ágio”

Decisão recorrida:

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.

Acórdão paradigma nº 1201-002.247, de 2018:

UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. POSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE VEDAÇÃO LEGAL.

A utilização da chamada “empresa veículo” não guarda qualquer ilegalidade ou abuso em si, sendo necessária a identificação de outros elementos como a fraude ou simulação para que a glosa da dedução do ágio se justifique.

Na hipótese em que presentes, para o contribuinte, outras opções de movimentação societária que resultariam no mesmo efeito tributário que é a dedução do ágio, a eventual utilização de empresa veículo configura simples decisão de negócios que não prejudica o benefício fiscal.

Acórdão paradigma nº 1302-002.634, de 2018:

UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. LEGALIDADE. MANUTENÇÃO DA DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO.

A utilização de empresa veículo que viabilize o aproveitamento do ágio, por si só, não desfigura a operação e invalida a dedução do ágio, se ausentes a simulação, dolo ou fraude.

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

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *a possibilidade de dedução da amortização do ágio não pode prevalecer quando, para sua configuração, é utilizada empresa veículo, os acórdãos paradigmas apontados* (Acórdãos n.ºs 1201-002.247, de 2018, e 1302-002.634, de 2018) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *a utilização da chamada “empresa veículo” não guarda qualquer ilegalidade ou abuso em si, sendo necessária a identificação de outros elementos como a fraude ou simulação para que a glosa da dedução do ágio se justifique (primeiro acórdão paradigma) e que a utilização de empresa veículo que viabilize o aproveitamento do ágio, por si só, não desfigura a operação e invalida a dedução do ágio, se ausentes a simulação, dolo ou fraude (segundo acórdão paradigma).*

(2) “inexistência de determinação legal de adição da amortização do ágio à base de cálculo da CSLL”

Decisão recorrida:

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.

Acórdão paradigma n.º 1301-002.281, de 2017:

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE DO ART. 57, LEI N 8.981/1995.

Inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial. Inaplicabilidade, ao caso, do art. 57 da Lei n.º 8.981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ.

Acórdão paradigma n.º 1301-002.432, de 2017:

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. DISCIPLINA LEGAL LANÇAMENTO REFLEXO. INAPLICABILIDADE À CSLL.

Não se aplica, de forma reflexa, o lançamento à CSLL, ante a ausência de previsão de adição das despesas com a amortização do ágio na base de cálculo da CSLL, sob pena de ferir o princípio da legalidade.

No que se refere a essa segunda matéria, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *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, os acórdãos paradigmas apontados* (Acórdãos n.ºs 1201-002.247, de 2018, e 1302-002.634, de 2018) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento*

avaliado pela equivalência patrimonial (primeiro acórdão paradigma) e que não se aplica, de forma reflexa, o lançamento à CSLL, ante a ausência de previsão de adição das despesas com a amortização do ágio na base de cálculo da CSLL, sob pena de ferir o princípio da legalidade (segundo acórdão paradigma).

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização das divergências de interpretação suscitadas.**

No mérito sustenta que a operação observou os pressupostos para a amortização de ágio fixados pela legislação. A CIA PROVIDÊNCIA poderia ter adquirido e ter suas operações unificadas com as da ISOFILME, propiciando a amortização do ágio. A formação e extinção da PROVIDÊNCIA PARTICIPAÇÕES não implicaram a obtenção de vantagem adicional à prevista legalmente. As autuações fundadas em mero formalismo.

Isto porque, os artigos 7º e 8º da Lei 9.532/97 instituíram a possibilidade de amortização do ágio por expectativa de rentabilidade futura na aquisição de investimento relevante. Para tanto, exige-se como condição que a investidora incorpore ou seja incorporada por sua controlada.

O pressuposto da absorção do patrimônio por meio de operação societária justifica-se pelo fato de ser impossível a fruição do benefício unicamente por *holdings puras*, a exemplo de PROVIDÊNCIA PARTICIPAÇÕES, formadas para a manutenção de investimentos em pessoas jurídicas operacionais. A CIA PROVIDÊNCIA transferiu aos então sócios de ISOFILME, por conta e ordem da PROVIDÊNCIA PARTICIPAÇÕES, o valor de R\$ 70.433.644,42, montante superior ao PLC da incorporada da Recorrente à época, que era de R\$ 30.674.746,49. A diferença entre o valor desembolsado e o PLC da incorporada da Recorrente, no valor de R\$ 39.758.897,93, foi tratado como ágio por expectativa de rentabilidade futura, determinado em conformidade com estudo então elaborado. Encerrada a transação, estava atendida a condição de aquisição de participação societária com ágio por expectativa de rentabilidade futura. Com isso, PROVIDÊNCIA PARTICIPAÇÕES poderia ser incorporada pela ISOFILME. Caso assim ocorresse, teriam sido observadas não só as normas de direito privado, bem como os ditames da Lei 9.532/97 e de sua regulamentação, a fim de que a sucessora – ISOFILME – passasse a amortizar o ágio.

O fato de a aquisição ter sido feita mediante a constituição de *holding*, ao invés de tê-lo sido executado pela própria COMPANHIA PROVIDÊNCIA, não afasta o direito à amortização do ágio.

A adoção de atos para se enquadrar nos comandos de referidos dispositivos sequer se qualifica como planejamento fiscal, sendo inviável desconsiderá-los, pois, não há como: *“colocar dentro de uma posição não desejável – numa posição de quase ilicitude – condutas que o contribuinte pode realizar e, mais do que isso, que o ordenamento não sanciona, ou à vezes, até mesmo atribui consequências favoráveis, como que estimulando que ocorram”*¹². Daí porque, aliás, são improcedentes as alegações fiscais no sentido de haver ilicitude na operação em tela, ao argumento de que haveria *“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”*.

Como a PROVIDÊNCIA PARTICIPAÇÕES havia sido formada para realizar a aquisição de ISOFILME e não tinha recursos para pagar pela compra do investimento, ela tomou empréstimo junto à sua sócia – CIA. PROVIDÊNCIA -, conforme “Contrato de Mútuo” (doc. 6 da impugnação). Consta do instrumento, firmado em 17/08/2007, que o empréstimo realizado

totalizaria R\$ 13.247.632,17, sendo parte dos recursos transferida à conta bancária de titularidade da Recorrente (de número 13001335-2, detida na agência 2271, do Banco Santander) e o restante remetido a um dos vendedores de ISOLFIME – Duotex Management LLC -, mediante fechamento de contrato de câmbio, promovido por COMPANHIA PROVIDÊNCIA contraordem de PROVIDÊNCIA PARTICIPAÇÕES (cláusula 1.1.).

A Lei 7.357/85, que dispõe sobre o cheque, admite que ele seja emitido tanto à ordem do próprio sacador, quanto por **conta de terceiro** (art. 9º, que também admite a sua emissão contra o próprio banco sacador²¹). No caso concreto, os cheques de emissão da CIA. PROVIDÊNCIA foram conferidos aos vendedores por conta da PROVIDÊNCIA PARTICIPAÇÕES.

Resulta estarem presentes no caso concreto os pressupostos exigidos pela legislação para que o direito à amortização do ágio seja exercido após a unificação patrimonial entre investidora e investida, a saber: (1) negócio verdadeiro que resulte na aquisição do investimento; (2) pagamento integral pelo adquirente na compra do investimento; (3) ágio pela expectativa de rentabilidade futura fundamentado em critérios técnicos e demonstrado em estudo idôneo; e (4) junção dos patrimônios da adquirente/investidora e da adquirida/investida mediante fusão, cisão ou incorporação.

Por fim, sustenta que para efeito de CSLL, não há norma fiscal que estabeleça tratamento especial à amortização do ágio por expectativa de rentabilidade futura após a operação de fusão, cisão ou incorporação. Em consequência, aplicam-se as normas relacionadas à apuração do lucro líquido vigentes até 31/12/2007 (por força do Regime Tributário de Transição – RTT, Lei 11.941/09, arts 15 a 17).

Intimada a r. Procuradoria apresenta contrarrazões em que sustenta o ágio registrado não se encaixa no benefício fiscal previsto no artigo 386 do RIR/99, pois, em face dessa incorporação, não há a confusão patrimonial entre o ágio pago na aquisição de um investimento e esse próprio investimento.

A legislação não exige que a despesa de amortização do ágio seja confrontada com a receita gerada pelo investimento, mas sim, que **a despesa que originou a aquisição do investimento seja contraposta com essa receita**. Ou seja, mediante a dedução autorizada, reduz-se o prejuízo decorrente da presumida perda da **despesa realizada com a aquisição do investimento**.

Portanto, não basta que uma aparente despesa de aquisição de investimento seja confrontada com a receita decorrente de sua rentabilidade, mas sim que tal confronto ocorra com a **despesa efetivamente incorrida nessa aquisição**. E, para que isso ocorra, deve a real adquirente de um investimento incorporar ou ser incorporada por ele.

Nos termos do artigo 386 do RIR/99, investidora não é a empresa que simplesmente detém um ágio, **mas sim aquela que tenha efetivamente ADQUIRIDO participação societária mediante o pagamento de ágio**.

Em relação à dedutibilidade da base de cálculo da CSLL, defende que A Lei nº 6.404/76 não prevê a contabilização do ágio em separado do valor do investimento. Já o Decreto-lei nº 1.598/77 prevê essa contabilização, dispondo, todavia, que as amortizações do ágio que decorram da aplicação do método da equivalência patrimonial não possuem efeito fiscal. O ágio somente pode ter efeito na apuração dos tributos sobre o lucro do IRPJ quando houver a baixa do investimento. Portanto, vê-se que a sociedade adquirente de um investimento avaliado a valor de patrimônio líquido deverá registrar os ajustes no valor do investimento adquirido, resultante da

aplicação do método da equivalência patrimonial, concomitantemente à amortização do ágio incorrido na aquisição desse investimento. Ou seja, a amortização do ágio é decorrente da aplicação do método da equivalência patrimonial.

Ocorre que o art. 2º da Lei nº 7.689/89 impõe exatamente a neutralidade dos ajustes decorrentes da equivalência patrimonial na apuração da base de cálculo da CSLL, conforme se observa pela redação do dispositivo.

Acerca da interpretação sistemática da legislação tributária, é importante ver que as bases imponíveis ao IRPJ e da CSLL partem do lucro líquido, ou o resultado contábil do período de apuração, tornando-se dispensável repetir os conceitos de receita bruta, receita líquida, custos e despesas operacionais, etc., aplicáveis à CSLL, se os mesmos estão devidamente definidos na legislação do IRPJ. Com o art. 57 da Lei nº 8.981/95, a seguir transcrito, o legislador quis evitar a repetição desnecessária de comandos legais para disciplinar a metodologia de determinação das bases imponíveis do IRPJ e da CSLL, naquilo em que as sistemáticas tinham em comum.

A amortização de ágio na aquisição de investimentos reveste-se das características de provisão, pois não configura obrigação efetivamente constituída, que se traduza em uma despesa efetivamente incorrida. Como provisão, não é dedutível para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, consoante disposto nos art. 2º e 13, inciso I, da Lei nº 9.249/95.

É o relatório no que reputo essencial.

Voto Vencido

Conselheiro ALEXANDRE EVARISTO PINTO, Relator.

Recurso especial do Contribuinte - Admissibilidade

O Recurso Especial é tempestivo.

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

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

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

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

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

§ 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

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

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

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

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

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

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

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

§ 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

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

II - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543- C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil; e (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

IV - decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

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

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

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF nº 39, de 2016)

[...]

No caso concreto, as divergências apontadas pela Recorrente dizem respeito à *possibilidade de dedução da amortização do ágio quando, para sua configuração, é utilizada empresa veículo, além da ausência de previsão de adição das despesas com a amortização do ágio na base de cálculo da CSLL, sob pena de ferir o princípio da legalidade.*

O cotejo analítico dos acórdãos paradigmas suscitados vis-à-vis o acórdão recorrido demonstra as divergências indicadas.

O recurso especial deve ser conhecido com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 1999.

Ante todo o exposto, voto por CONHECER o recurso especial da contribuinte.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

ALEXANDRE EVARISTO PINTO - Relator

Voto Vencedor

Conselheira Livia De Carli Germano, Redatora Designada.

Fui designada para redigir o voto vencedor para expor as razões pelas quais a maioria do Colegiado entendeu pelo não conhecimento do recurso especial do sujeito passivo.

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

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

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

(...)

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

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

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

Por outro lado, quanto ao contexto fático, não é imperativo que os acórdãos paradigma e recorrido tratem exatamente dos mesmos fatos, mas apenas que o contexto seja de tal forma semelhante que lhe possa (hipoteticamente) ser aplicada a mesma legislação. Neste sentido, um exercício válido para verificar se se está diante de genuína divergência jurisprudencial é verificar se a aplicação, ao caso dos autos, do racional constante do voto condutor do acórdão paradigma seria capaz de levar à alteração da conclusão a que chegou o acórdão recorrido.

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, compreendo que a Recorrente **não logrou êxito** em comprovar a ocorrência dos alegados dissensos jurisprudenciais.

No caso, o sujeito passivo questiona a decisão recorrida (Acórdão 1402-002.827) quanto a duas matérias, quais sejam: **(1) “possibilidade de utilização de ‘empresa veículo’ para amortização do ágio”** - indica como paradigmas os acórdãos 1201-002.247 e 1302-002.634; e **(2) “inexistência de determinação legal de adição da amortização do ágio à base de cálculo da CSLL”** – indica como paradigmas o acórdão 1301-002.281 e 1301-002.432.

A cadeia de operações que deu origem ao ágio questionado nos presentes autos tem início com a criação, pela Empresa Companhia Providência Indústria e Comércio Ltda. (“Cia Providência”), da Providência Participações Ltda. (“Providência Participações”). No mês seguinte, esta Providência Participações adquire 100% da Isofilme, registrando ágio. Cerca de 6 meses depois, a Isofilme incorpora a sua então controladora Providência Participações, evento esse que dá início à amortização fiscal do referido ágio. Cerca de 8 meses depois, a Isofilme incorpora também a Companhia Providência, e continua a amortizar o ágio para fins fiscais.

A decisão recorrida aponta que sua investigação da operação busca “*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.*” Nesse passo, aponta as seguintes circunstâncias (i) Providência Participações foi criada por duas advogadas, com capital social de R\$1.000,00, e com administradores ligados à Cia Providência ; (ii) o contrato de compra e venda das quotas da Isofilme foi firmado pela Cia Providência no mês anterior à própria criação da Providência Participações, tendo havido posterior cessão dos direitos de aquisição das quotas da Isofilme, pela Cia Providência, a favor da Providência Participações; (iii) a incapacidade financeira da Providência Participações, a qual passou a ser regularmente

capitalizada e a tomar empréstimos da Cia Providência a fim de pagar pela compra da Isofilme, sendo que os recursos eram transferidos diretamente da Cia providência aos vendedores da Isofilme, e (iv) *“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.”* (grifamos)

Nota-se que a decisão recorrida não questiona, propriamente, o surgimento, digamos, “original”, do ágio, mas se ocupa de condenar apenas a transferência do investimento para a chamada “empresa veículo”.

Analisando-se as operações objeto dos paradigmas apresentados, verifica-se que se está diante de cenários diversos e que as decisões foram divergentes não em virtude de diferentes pontos de vista acerca da legitimidade da participação das chamadas “empresas veículo”, mas especificamente em virtude de diferenças quanto aos contextos fáticos analisados. Vejamos.

No caso do acórdão 1201-002.247, seu voto condutor tem por base especificidades daquela operação, eis que, na parte em que se dedica especificamente a abordar o tema “Da utilização de empresa veículo”, aponta, primeiramente, incoerência na acusação fiscal (a qual teria qualificado uma mesma empresa como “veículo” com relação a uma negociação, e como “investida” com relação a outra), para depois adicionar que, no caso, considerando que o objetivo era adquirir 3 empresas operacionais, *“a opção escolhida pelo contribuinte é muito mais racional e pragmático do ponto de vista negocial do que aquela apontada pelo fiscal”*. Transcrevo trechos desse voto:

(...)

Alega a fiscalização que a negociação de aquisição das ações restantes das sociedades adquiridas se deu através da utilização da CSHGI, empresa veículo sem qualquer propósito negocial.

Em apertada síntese, a fiscalização parte da tese de que o ágio somente seria válido se incorporadas diretamente as empresas operacionais do grupo HG e como isso ocorreu através da sociedade CSHGI, a dedução do ágio não seria possível.

Vejo aqui uma incoerência no trabalho fiscal. Isso porque, a empresa CSHGI neste ponto tratada como empresa veículo pela fiscalização é justamente a empresa considerada pela mesma fiscalização como objeto da operação que gerou o primeiro ágio, sendo que lá tratou-se de atacar a empresa HGII como veículo. Assim, no universo racional da fiscalização a empresa CSHGI sofreria de uma crise de identidade, pois, ora é empresa veículo ora não.

Além disso, a linha de raciocínio adotada pela fiscalização que somente a aquisição direta das empresas operacionais HG Serviços Internacionais, HG Asset e HG CTVM todas controladas pela CSHGI, possibilitaria a dedução do ágio, me parece carecer de fundamento legal. De fato, procurei mas não achei na legislação a regra adotada pelo fiscal.

É verdade que a aquisição direta das ditas empresas operacionais também seria possível. Isso é inegável. Contudo, a existência de outras opções não tem o condão, nem de longe, de inviabilizar a opção escolhida pelo contribuinte.

Até porque, estamos tratando aqui da aquisição de 03 empresas operacionais quando a operação foi concentrada em apenas uma que é a CSHGI, o que já demonstra que a opção escolhida pelo contribuinte é muito mais racional e pragmático do ponto de vista negocial do que aquela apontada pelo fiscal.

Desta forma, são totalmente improcedentes as alegações da fiscalização quanto à utilização de empresa veículo (CSHGI) ou ausência de incorporação das empresas efetivamente adquiridas.

(...)

Diferentes cenários fáticos, portanto, que geraram decisões opostas em virtude das específicas circunstâncias analisadas.

O mesmo pode se dizer do acórdão 1302-002.634. Ali, a acusação fiscal foi bem resumida pelo Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado em declaração de voto:

A acusação fiscal, no presente caso, centrou-se na utilização, por parte de duas empresas estrangeiras que integram o mesmo grupo econômico, de uma empresa veículo para a aquisição da participação societária de uma empresa brasileira, com o único propósito de economia tributária e que a falta de outros propósitos negociais na utilização dessa empresa, vicia a operação do ponto de vista tributário, e impede o reconhecimento e a dedução do ágio pago

Neste caso, a ementa do julgado já indica que “*A utilização de empresa veículo que viabilize o aproveitamento do ágio, por si só, não desfigura a operação e invalida a dedução do ágio, se ausentes a simulação, dolo ou fraude*”. A análise do voto vencedor revela que a discussão ali se enveredou para a análise, primeiramente, quanto à possibilidade de se desconsiderar as operações que utilizem “empresas de passagem” (as chamadas “empresas-veículo”) simplesmente em razão de suposta falta de propósito negocial, o que o voto vencedor afirmou não ser possível. Em seguida, tal voto afirma circunstâncias que revelariam que, no caso, não teria havido artificialidade, tendo havido efetiva participação da chamada “veículo” na operação.

De fato, o voto vencedor inicia por afirmar a sua premissa de que “*o simples uso de empresas-veículo, não afasta, de per si, o propósito negocial*”, para depois descartar qualquer alegação de artificialidade na operação, *in verbis* (grifamos):

(...)

Insisto e repiso que, se estivéssemos diante de uma sucessão de operações criadas de sorte a tentar ocultar fatos ou dissimular atos (na acepção estritamente objetiva e técnica do art. 167 do Código Civil), sem o emprego de recursos em espécie e sem se observar efeitos concretos tanto sob o plano econômico-societário, como no plano fiscal, o uso da empresa veículo poderia ser considerado como prova adicional da ausência de substância econômica dos negócios (ou ausência do alardeado “intento negocial”); não é, contudo, o que se observa no caso em testilha.

Lado outro, como afirmado acima, ainda que os valores utilizados na aquisição da recorrente tenham advindo de empresas situadas no exterior, tais valores foram enviados ao Brasil pelo canais legais e obrigatórios e, uma vez empregados, geraram, ganho de capital oferecido à tributação (documento 56, acostado à impugnação à efls. 2.394 e 2.395).

Este fato, na minha concepção, é suficiente inclusive para afastar eventual alegação de simulação (ou, de outra sorte, ter-se-ia que admitir, também, o direito da empresa adquirida pleitear a restituição do IR/recolhido sob o aludido ganho de capital dado que o imposto não pode incidir sobre fato ilícito, conforme definição do art. 3º do CTN).

Em resumo, não vejo nas operações aqui tratadas qualquer mácula que possa, a luz dos preceitos dos artigos 116, parágrafo único, e 167 do Código Civil, autorizar a desconsideração dos negócios avençados, dotados que foram de efeitos econômicos e tributários concretizados. As despesas com amortização de ágio lícitamente formado, o foram com a estrita observância das regras encartadas nos artigos 7º e 8º da Lei 9.532, pelo que, entendo, descabível a sua glosa, *venia concessa*.

(...)

A aplicação do racional constante de tal voto condutor ao caso dos autos não é capaz de alterar a conclusão a que chegou o acórdão recorrido, eis que as circunstâncias fáticas são dessemelhantes, em especial porque, no caso de tal paradigma, os recursos financeiros foram efetivamente transferidos das sociedades controladoras para a veículo para que esta realizasse o pagamento pela aquisição da participação societária que deu origem ao ágio então questionado.

Neste sentido, orientei meu voto para não conhecer do recurso especial com relação à matéria “: (1) “possibilidade de utilização de ‘empresa veículo’ para amortização do ágio”.

Passo a examinar a divergência jurisprudencial quanto à matéria **(2) “inexistência de determinação legal de adição da amortização do ágio à base de cálculo da CSLL”**.

Nesse ponto, o voto condutor do acórdão recorrido mantém a glosa do ágio para fins de CSLL sob o argumento da desnecessidade da despesa, fazendo referência ao artigo 299 do RIR/99 e ao princípio contábil da entidade. Em seguida, faz referência ao artigo 13 da Lei 9.249/1995, mas apenas para dizer que tal dispositivo “*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*”.

Quanto aos paradigmas apontados, o acórdão 1301-002.281 tratou de caso em que o sujeito passivo adicionou o ágio amortizado contabilmente ao cálculo do lucro real, não o fazendo para a base de cálculo da CSLL. A fiscalização não questiona o ágio em si, nem quaisquer circunstâncias gerais relativas à sua amortização, mas apenas impõe a adição do valor do ágio amortizado contabilmente também para fins da base de cálculo da CSLL. Nesse contexto, o voto condutor do acórdão 1301-002.281, adotando trechos de outro voto da mesma turma, afirma que “*a amortização contábil do ágio impacta (reduz) o lucro líquido do exercício. Havendo determinação legal expressa para que ela não seja computada na determinação do lucro real, o respectivo valor deve ser adicionado no LALUR, aumentando, portanto, a base tributável. Não há, porém, previsão no mesmo sentido, no que se refere à base de cálculo da Contribuição Social, o que, a nosso sentir, torna insubsistente a adição feita de ofício pela autoridade lançadora.*”

Como se percebe, o paradigma em questão trata da possibilidade de se considerar, para fins da base de cálculo da CSLL, o ágio amortizado contabilmente, e é nesse contexto que afirma a inexistência de previsão legal para que se adicione tal despesa à base de cálculo da CSLL. No caso dos autos, por outro lado, não se está a tratar do valor do ágio amortizado contabilmente, mas do ágio amortizado para fins fiscais exclusivamente.

Por sua vez, no caso do paradigma 1301-002.432, seu voto vencido (que foi vencedor quanto ao IRPJ) entendeu que o ágio não teve por fundamento econômico a rentabilidade futura, mas “fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas”. Partindo dessa premissa é que o voto vencedor, que aborda apenas a CSLL, ressalta a ausência de previsão de adição de tais despesas com a amortização de ágio à base de cálculo da CSLL, afirmando que “*se a despesa afetou o resultado (lucro líquido), ela pode ser deduzida, a menos que haja vedação legal específica, o que não acontece no presente caso.*”

Como se percebe, o acórdão 1301-002.432 tratou de amortização, da base de cálculo da CSLL, de ágio registrado com base em “fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas”, situação que não guarda relação com o caso dos autos, que discute a

amortização de ágio registrado com base em rentabilidade futura. Trata-se de interpretações de normas diferentes, constantes inclusive de diferentes alíneas do dispositivo legal em questão.

Neste sentido, também não se verifica a demonstração de divergência jurisprudencial quanto à matéria **(2) “inexistência de determinação legal de adição da amortização do ágio à base de cálculo da CSLL”**.

Ante o exposto é que orientei meu voto por não conhecer do recurso especial.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano