



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11065.724212/2012-90
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.870 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 11 de novembro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado IRIEL INDUSTRIA E COMERCIO DE SISTEMAS ELETRICOS LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. GLOSA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO. PROPÓSITO NEGOCIAL. INSUFICIÊNCIA RECURSAL. FUNDAMENTO DETERMINANTE NÃO ATACADO. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DE DIVERGÊNCIA INTERPRETATIVA SOBRE O ENTENDIMENTO JURÍDICO PREVALENTE. PRETENSÃO DE REANÁLISE DE PROVAS. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. NÃO CONHECIMENTO.

Não deve ser conhecido o Recurso Especial que deixa de combater fundamento determinante autônomo do Acórdão recorrido, de modo que prevaleceriam o entendimento jurídico e a conclusão jurisdicional correspondentes, lá alcançados, ainda que se procedentes forem os argumentos efetivamente aduzidos na *reclamação*.

Da mesma forma, a pretensão da reanálise de provas acostadas ao feito é indevida pela via do *Apelo* Especial, devendo toda a matéria questionada estar inserida em dissídio jurisprudencial, devidamente demonstrado, referente à interpretação e à aplicação da legislação incidente sobre os fatos estabelecidos na contenda.

Também não merece conhecimento o Recurso Especial em que, para o seu manejo, apresenta-se como Acórdãos *paradigmas* decisões baseadas em arcabouço fático, relevante para a matéria especificamente questionada, diverso daquele que se revela nos autos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial. Votou pelas conclusões a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)
Caio Cesar Nader Quintella - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

Fl. 3 do Acórdão n.º 9101-005.870 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 11065.724212/2012-90

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (fls. 3.375 a 3.414) interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em face do v. Acórdão nº 1301-003.937 (fls. 3.346 a 3.373), da sessão de 11 de junho de 2019, proferido pela C. 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção deste E. CARF, que deu provimento integral ao Recurso Voluntário apresentado pela Contribuinte. Confira-se sua ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

FRAUDE. NÃO CONFIGURADA.

Não há que se entender que ocorre fraude à lei, quando inexiste vedação em lei quanto aos procedimentos adotados pelo Contribuinte. Eventual erro de interpretação de lei não deve ser confundido com fraude à lei.

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. APURAÇÃO DO LUCRO REAL ANUAL. EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO DE ESTIMATIVAS. APLICABILIDADE DO ART. 150, §4º, DO CTN.

A sistemática de lançamento por homologação exige o pagamento antecipado do tributo, de modo a incidir a contagem do prazo decadencial a partir do fato gerador, conforme preceitua o §4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, bem assim a inoccorrência das hipóteses de dolo, fraude ou simulação.

No caso concreto, havendo provas de pagamento de estimativas mensais de CSLL e IRPJ, a contagem do prazo decadencial deve ser feita a partir da data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN. Assim, os valores dos lançamentos de ofício relativos ao ano-calendário de 2006, alcançados pela decadência, devem ser excluídos do valor total lançado.

DECADÊNCIA. ÁGIO. INÍCIO DA CONTAGEM. EFETIVA DEDUÇÃO DAS DESPESAS PELO CONTRIBUINTE. SÚMULA CARF 116.

O registro contábil do ágio não é fato gerador de tributo nem há, aí, lançamento. O prazo decadencial para a lavratura de auto de infração para a glosa de despesas de amortização de ágio tem início com a efetiva dedução de tais despesas pelo contribuinte. Não ocorrência de decadência no caso concreto. Súmula CARF n. 116: "Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança."

IRPJ. INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ARTIGOS 7º E 8º DA LEI N. 9.532/97.

A reorganização empresarial, sob amparo dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, mediante a utilização de empresa veículo, desde que dessa a utilização não tenha resultado aparecimento de novo ágio, não pode ser qualificada de planejamento fiscal inoponível ao fisco.

IRPJ. INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO. PROPÓSITO NEGOCIAL. EXISTÊNCIA

Há propósito negocial, quando demonstrado que criação de uma "Conta Garantia", destinada a garantir obrigações de indenização posteriormente devidas pelos vendedores, em virtude de "prejuízos, passivos, reclamações, danos ou gastos" que não estejam refletidas nas demonstrações financeiras da sociedade investida.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2009

AUTUAÇÃO REFLEXA: CSLL.

A decisão prolatada no lançamento matriz estende-se ao lançamento decorrente, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM.

A solidariedade tributária referida no artigo 124, inciso I do CTN é atribuída às pessoas, seja física ou jurídica, que tenham interesse comum na realização do fato gerador da obrigação tributária, pois possui uma dimensão jurídica própria, e não um significado meramente econômico.

No caso, não configurado tal interesse, deve ser afastada a responsabilidade da coobrigada Siemens Ltda, por interesse comum.

Em resumo, a contenda tem como objeto exações de IRPJ e CSLL, dos anos-calendário 2006, 2007, 2008, exigidos da Contribuinte por meio de Autuação lavrada sob a acusação de deduzir indevidamente do Lucro Real e da base de cálculo da referida Contribuição Social valores percebidos com a amortização do ágio percebido na aquisição de participações societárias da empresa “*IRIEL Industria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda.*” pelo Grupo SIEMENS, através da criação da entidade “*S.I. Ind. e Com. de Sistemas Elétricos*”, controlada e capitalizada para tal operação pelas sociedades “*SIEMENS Ltda.*” e “*SIEMENS Serviços Técnicos Ltda.*”

Registre-se, desde já, que a Fazenda Nacional insurge-se contra a singular matéria da *indedutibilidade da despesa de ágio amortizado, em caso de emprego de empresa veículo.*

A seguir, para um maior aprofundamento, adota-se trecho do relatório do v. Acórdão de Recurso Voluntário, ora recorrido:

Trata-se a lide de Recursos Voluntários interpostos pela autuada e coobrigada em face do acórdão nº 1043.073, proferido pela 1ª Turma da DRJ/POA, que ao analisar a impugnação apresentada, decidiu, por unanimidade de votos, julgá-la improcedente, para manter o crédito tributário exigido.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me parcialmente do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito, complementando-o ao final:

O presente processo tem por foco a exigência do recolhimento de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica IRPJ e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSL em função de operações societárias que tiveram por finalidade a dedução desse ágio da base de cálculo do IRPJ e da CSL. A Fiscalização buscou

demonstrar que as referidas operações societárias tendentes à dedução do ágio ocorreram apenas no plano formal, mas não no material. O resumo efetuado pela Auditora Fiscal responsável pela execução do presente trabalho restou assim redigido (fl. 2.505):

“Com relação ao ágio amortizado pela fiscalizada nos anos-calendário de 2006 a 2008, verificou-se, ao longo da presente ação fiscal, que a condição para sua amortização para fins fiscais, conforme prevê o art. 386, III do RIR/99, de fato não se perfectibilizou, visto que, ao final da operação de incorporação, permaneceram no cenário societário as empresas adquirente e adquirida, investidora e investida.

Em decorrência do exposto ao longo do presente relatório, foi glosada a amortização fiscal do ágio, realizada pela fiscalizada nos anos-calendário de 2006 a 2008.”

As operações societárias que buscaram o enquadramento beneficiado (que permite a dedução do ágio) inserem-se em um contexto maior, que foi a aquisição dos negócios de fabricação de interruptores da Iriel Indústria Elétrica Ltda., sociedade brasileira sediada na Avenida Nazário nº 2.100 em Canoas, RS, pela Siemens, multinacional alemã envolvida com a fabricação de equipamentos de telecomunicação, material elétrico, componentes eletrônicos e diversos outros produtos. A Siemens atuou por via das subsidiárias brasileiras Siemens Ltda. E Siemens Serviços Elétricos Ltda., sociedades sediadas, respectivamente, em São Paulo, SP, e Jundiaí, SP.

As operações societárias, como um todo, tiveram, seguinte desenrolar:

Em 20 de março de 2000, Iriel Indústria Elétrica Ltda. e seus sócios constituíram a sociedade Janda Indústria e Comércio de Interruptores Elétricos Ltda., mediante aporte de capital inicial no montante de R\$ 10.000,00. Referida sociedade permaneceu inativa nos anos-calendário 2000, 2001, 2002 e 2003 até os meses de novembro e dezembro, quando auferiu receitas.

Em 25 de agosto de 2003, houve a assinatura do contrato de compra e venda do negócio de interruptores elétricos explorados por Iriel Indústria Elétrica Ltda., firmado entre a compradora Siemens Ltda. e os vendedores, pessoas físicas sócias de Iriel Indústria Elétrica Ltda. (fls. 1.275 a 1.331). Tocou aos vendedores transferir para a sociedade Janda Indústria e Comércio de Interruptores Elétricos Ltda. os ativos referentes ao negócio de interruptores elétricos explorados por Iriel Indústria Elétrica Ltda.. Tal transferência se deu pelos valores líquidos contábeis certificados em laudo de avaliação. Houve a transferência, também, de empregados ligados à Iriel Indústria Elétrica Ltda. e direitos relativos aos contratos, marcas e desenhos industriais pertencentes à Iriel Indústria Elétrica Ltda. todos referidos em listas anexadas ao contrato de compra e venda. Adicionalmente, os vendedores deveriam providenciar licenças, autorizações e alvarás necessários à condução do negócio pela sociedade Janda Indústria e Comércio de Interruptores Elétricos Ltda.. Destaco, ainda, que os vendedores se obrigaram a alterar o nome da sociedade Janda Indústria e Comércio de Interruptores Elétricos Ltda. para Iriel Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda.. Foi pactuada, também, a redução do capital social da Iriel Indústria Elétrica Ltda., de tal sorte que os sócios da última, passassem a ser os sócios da nova Iriel Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda.. Restou ressalvado que os compradores não teriam qualquer responsabilidade pelos passivos da sociedade Iriel Indústria Elétrica Ltda. não elencados em “Balanço Base” anexado ao contrato de compra e

venda, bem como “que a compradora poderá livremente ceder o presente Contrato, no todo ou em parte, a qualquer de suas afiliadas, mediante simples notificação aos vendedores” (fl. 2.510). Quanto ao valor da operação, represso “Relatório da Ação Fiscal” (fl. 2.510):

“O pagamento total efetuado em razão da compra das quotas e dos compromissos de não-concorrência e não-contratação, conforme previa a cláusula 4 do referido contrato, seria a quantia de R\$ 49.000.000,00 (“preço de compra”).

Os vendedores concordaram que a compradora teria o direito de reter deste valor a quantia de R\$ 10.780.000,00 (“quantia retida”) a fim de garantir as obrigações de indenização dos vendedores previstas na cláusula 9. A quantia retida seria utilizada de acordo com o previsto na cláusula 10.”

Em 26 de agosto de 2003, Janda Indústria e Comércio de Interruptores Elétricos alterou sua denominação social para Iriel Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda.

Em 3 de novembro de 2003, a Iriel Indústria Elétrica Ltda. trocou de denominação social, tendo adotado, então, a denominação Janda Empreendimentos e Participações Ltda.. O objeto social também restou modificado, tendo passado a ser “empreendimentos na construção civil e participações” (fls. 1.813 a 1.815).

Na mesma data acima (3 de novembro de 2003), a Iriel Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda. teve seu capital social aumentado de R\$ 10.000,00 para R\$ 19.277.909,00 em função da conferência de bens exclusivamente pela sócia Janda Empreendimentos e Participações Ltda. (fl. 1.356). A avaliação dos bens, direitos e obrigações conferidos tomou por critério a valoração contábil (fl. 1.361).

Em 5 de novembro de 2003, foi constituída a sociedade S.I. Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda., o contribuinte do lançamento ora apreciado. A sede da sociedade era a mesma das sociedades Janda Empreendimentos e Participações Ltda. E Iriel Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda. (Avenida Nazário nº 2.100 em Canoas, RS). O capital social foi fixado em R\$ 1.000,00, dividido entre os sócios Siemens Ltda. (99,99%) e Siemens Serviços Técnicos Ltda. (0,01%).

Em 26 de novembro 2003, Janda Empreendimentos e Participações Ltda. (ex-Iriel Indústria Elétrica Ltda.) teve seu capital reduzido de R\$ 21.115.000,00 para R\$ 17.145,00, uma vez que o capital seria excessivo em relação ao objeto da sociedade. Com isso, os sócios de Janda Empreendimentos e Participações Ltda. receberam, na proporção de suas participações, R\$ 19.276.909,00 em quotas sociais da Iriel Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda. e R\$ 1.838.091,00 a título de lucros.

Em 3 de dezembro de 2003, os sócios da Iriel Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda. cederam suas quotas sociais para S.I. Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda.. Dessa forma, 100% do capital social de Iriel Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda. passou a ser propriedade de S.I. Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda., sociedade controlada por Siemens Ltda. (99,99%).

Os livros comerciais de S.I. Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda. contemplam registros de aquisição do controle societário de Iriel Indústria e

Comércio de Sistemas Elétricos Ltda. nos dias 4 de dezembro de 2003 e 28 de fevereiro de 2004.

No primeiro momento, houve o registro a título de capital social no montante de R\$ 16.386.222,65, bem como R\$ 22.553.168,00 a título de ágio. No segundo momento, R\$ 2.843.668,43 referido a capital social e R\$ 4.156.417,48 referido a ágio.

Em 20 de dezembro de 2003, o capital social de S.I. Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda. havia sido aumento de R\$ 1.000,00 para R\$ 38.251.000,00. Esse registro, entretanto, foi retificado mais adiante, de tal forma que o capital social passou a ser de R\$ 43.735.000,00.

A integralização do capital social se deu somente através da sócia Siemens Ltda. nos dias 4 de dezembro de 2003 (R\$ 38.249.000,00) e 28 de fevereiro de 2004 (R\$ 5.485.000,00). A sócia Siemens Serviços Técnicos Ltda. permaneceu com participação equivalente a R\$ 1,00. Tais valores foram repassados por Siemens Ltda. para S.I. Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda. via transferência eletrônica de fundos. No dia 4 de dezembro de 2003, os vendedores da Iriel Indústria Elétrica Ltda., pessoas físicas que cederam suas quotas sociais detidas na Iriel Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda., receberam R\$ 25.211.736,32 em função da referida cessão (fl. 2.522). Na mesma data, foram aplicados em um Certificado de Depósito Bancário – CDB outros R\$ 10.780.000,00 retidos dos vendedores com a finalidade de garantir eventuais indenizações (possíveis contingências fiscais, trabalhistas e cíveis) consoante pactuado 25 de agosto de 2003.

Em 21 de janeiro de 2004, o Conselho Administrativo de Defesa Econômica apreciou os efeitos concorrenciais da aquisição acima noticiada, tendo concluído pela viabilidade do negócio, uma vez que “a atividade operacional da Iriel não possui aptidão para gerar efeitos anticoncorrenciais no mercado brasileiro, já que o aumento da participação da Siemens não afetou substancialmente a estrutura do mercado, em que existem outras empresas com maior ou semelhante participação” (fl. 842).

Em 31 de março de 2004, S.I. Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda. incorporou Iriel Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda.. “Em função da incorporação, a incorporadora teve sua denominação social alterada para Iriel Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda, e assumiu o estabelecimento sede da incorporada, passando a adotar o endereço integral, na Av. do Nazário, 2.100, Bairro Estância Velha, na cidade de Canoas/RS” (fl. 2.528). A partir de então, a incorporadora passou a amortizar o ágio lançado quando da aquisição do investimento por S.I. Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda.. Confira-se trecho do relatório fiscal (fl. 2.531):

(...)

Com o advento da Lei nº 9.532 de 1.997, o seu art. 7º passou a dispor de forma diferente sobre a amortização, com efeitos fiscais, do ágio fundamentado em rentabilidade futura, nos casos de incorporação, fusão ou cisão, entre as pessoas jurídicas investidora e investida, quando aquela detivesse nesta participação adquirida com ágio. Se antes da vigência deste dispositivo legal, era possível deduzir a integralidade do ágio fundamentado em rentabilidade futura como perda, em uma única vez, após, o inciso III de seu art. 7º limitou a amortização fiscal do ágio a 1/60 mês nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão.

O inciso III do art. 7º da Lei 9.532/97 especificamente, ao contrário do que se poderia pensar, foi introduzido pelo legislador com o intuito de restringir situações postas em prática anteriormente a sua vigência, coibindo abusos até então incorridos sob o manto de um pretense planejamento tributário. Corrobora tal entendimento, a exposição de motivos do art. 8º da MP 1.602/97, que foi convertida na Lei nº 9.532/97, art. 7º :

"O art. 8º [art. 7º da Lei] estabelece o tratamento tributário do ágio ou deságio decorrente, da aquisição, por uma pessoa-jurídica, de participação societária no capital de outra, avaliada pelo método da equivalência patrimonial. Atualmente pela inexistência de regulamentação legal relativa a esse assunto, diversas empresas, utilizando dos já referidos "planejamentos tributários", vem utilizando o expediente de adquirir empresas deficitárias, pagando ágio pela participação, com a finalidade única de gerar ganhos de natureza tributária mediante o expediente, nada ortodoxo, de incorporação de empresa lucrativa pela deficitária. Com as normas previstas no Projeto, esses procedimentos não deixarão de acontecer, mas, com certeza, ficarão restritos às hipóteses de casos reais, tendo em vista o desaparecimento de toda vantagem de natureza fiscal que possa incentivar a sua adoção exclusivamente por esse motivo".

Seguindo nessa senda, a Fiscalização defendeu a indedutibilidade do ágio em função da participação apenas formal da S.I. Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda. nas operações societárias em apreciação (fl. 2.548). Por tal motivo, a regra do art. 386 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, o Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999, que permite a amortização do ágio lastreado em rentabilidade futura no caso de “pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação ... na qual detenha participação societária adquirida com ágio”, não seria aplicável. Confirma-se parte das razões expendidas pela agente do Fisco (fl. 2.550 a 2.552):

“Numa primeira análise do caso em tela, pode parecer que houve o cumprimento do disposto no art. 386 do RIR/99 se considerássemos que fora S.I. Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda, CNPJ nº 06.005.455/000186, a adquirente da participação societária em Iriel Indústria e Comércio e Sistemas Elétricos Ltda, CNPJ nº 04.085.311/000151.

No entanto, analisando-se a operação como um todo, verifica-se que não foi o que materialmente ocorreu. Embora se tratem formalmente de atos válidos, o que aconteceu de fato foi diferente do que se deu sob o ponto de vista formal, e são os fatos que devem ser analisados para que se possa ter o entendimento correto do caso, e de seu enquadramento sob o ponto de vista tributário.

Ficou evidente, pelo relatado no item 2.1, que a operação de venda do negócio de interruptores elétricos explorado por Iriel Indústria e Comércio e Sistemas Elétricos Ltda, CNPJ nº 04.085.311/000151, foi acordada entre os ex-sócios de Iriel Indústria Elétrica Ltda, CNPJ nº 88.324.678/000170 e Siemens Ltda, e que foi esta quem suportou financeiramente a aquisição, com ágio, das quotas de Iriel Indústria e Comércio e Sistemas Elétricos Ltda, CNPJ nº 04.085.311/000151. O Contrato de Compra e Venda de Quotas celebrado em 25/08/2003 (fls. 1275 a 1331); o Ato de Concentração N.º 08012.007075/200345, junto ao CADE (fls.459 a 1218); as notícias divulgadas na imprensa (fl.458); os aportes financeiros de Siemens Ltda à S.I. Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda a título de integralização de capital, nas exatas datas e valores para viabilizar o pagamento aos ex-sócios da empresa investida Iriel Indústria e Comércio e Sistemas Elétricos Ltda. CNPJ nº 04.085.311/000151, não deixam dúvidas sobre este fato.

(...)

Questiona-se, neste caso, o propósito societário para a criação de S.I. Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda e, em última análise, de motivação para a própria celebração do contrato de sociedade.

Considerando-se que uma sociedade não têm por finalidade única ou precípua ser "veículo" de coisa alguma, constituindo-se, ao contrário, em meio legalmente estabelecido para o exercício de atividade econômica, a operação em tela ofende o disposto pelo art. 187 do CC2002 (Lei nº 10.406/2002), equiparando-se a ato ilícito.

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

Conforme Contrato de Compra e Venda de Quotas firmado entre Siemens Ltda, compradora, os vendedores: Jandir XXXX, Darwin XXXX, espólio de Marina

XXX (representando por seu inventariante Darwin XXXX), Zaida XXXX, Joice XXXXX, Joe XXXXX, e a parte Iriel Indústria Elétrica Ltda (CNPJ nº 88.324.678/000170), em 25/08/2003, a compradora adquiriria a totalidade das quotas de Janda Indústria e Comércio de Interruptores Elétricos Ltda, CNPJ nº 04.085.311/000151, de forma direta ou indiretamente (através de uma de suas afiliadas). A última hipótese foi a que formalmente ocorreu. Formalmente, mas não materialmente, visto que os valores para aquisição foram supridos por Siemens Ltda, como já relatado.”

Esse é o fundamento do lançamento dos tributos impugnados. A penalidade lançada foi a multa qualificada (150%). No entender da agente do Fisco, o sujeito passivo atuou de forma dolosa com o intuito de fraudar a arrecadação tributária. Confira-se trecho do “Relatório da Ação Fiscal” (fls. 2.561/2):

“Na hipótese de incidência do art. 72 da Lei nº 4.502/64, a ação dolosa, entendida como a consciência e a vontade do agente, deve estar ligada à pelo menos uma das condutas previstas no tipo, quais sejam: "impedir"/ "retardar" a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, e/ou "excluir"/ "modificar" suas características essenciais. E, em realizando qualquer uma destas condutas, o agente deve ainda ter a consciência de que está reduzindo/evitando/diferindo imposto que sabe devido, e deve ter a vontade de fazê-lo.

A seqüência das operações que se verifica no caso em tela, a seguir novamente resumidas, envolvendo a constituição e a utilização de uma empresa "veículo" que de fato não suportou financeiramente a aquisição, com ágio, das quotas de Iriel Ind. e Com. de Sistemas Elétricos Ltda, CNPJ nº 04.085.311/000151, para a construção de uma falsa condição de enquadramento no art. 386, inciso III do RIR/99, evidencia a consciência e a vontade dos diretores da fiscalizada e da empresa Siemens Ltda, sua controladora, em realizar a modificação dos fatos geradores do IRPJ e da CSLL, nos anos de 2006 a 2008, pela amortização de ágio que só poderia surtir efeitos fiscais quando perfectibilizado o evento condicionante previsto pelo próprio artigo (qual seja a absorção do patrimônio da investida pela investidora ou vice versa em razão de incorporação, fusão e cisão):”

Na presente autuação houve, também, a responsabilização de Siemens Ltda., por solidariedade, em função dos termos do art. 124, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, o Código Tributário Nacional – CTN. Em síntese, haveria

interesse comum na situação fática ensejadora da exigência tributária (fls. 2.557 a 2.560).

O sujeito passivo e o devedor solidário tomaram ciência do lançamento no dia 26 de novembro de 2012 (fl. 2.566).

O lançamento foi impugnado por Iriel Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda. (fls. 2.573 a 2.620) e pelo devedor solidário Siemens Ltda. no dia 21 de dezembro de 2012 (fls. 2.860 a 2.913).

(...)

Naquela oportunidade, a r. Turma julgadora entendeu pela improcedência da impugnação, nos termos do acórdão a seguir ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

FRAUDE.

Resta configura a fraude quando comprovada a ação do sujeito passivo com o objetivo de modificar as características do fato gerador dos tributos, que restaram inadimplidos.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Não havendo, no lançamento objurgado, a incidência de juros sobre a multa de ofício, não se conhece do recurso quanto à matéria por falta de competência.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Após tomarem ciência do acórdão recorrido, autuada e coobrigada, ambos apresentaram recurso em conjunto, de forma tempestiva, cujos argumentos apresentados serão a seguir analisados.

É o relatório.

Como visto, a DRJ (fls. 3.166 a 3.189) negou provimento à Impugnação apresentada, mantendo integralmente o lançamento de ofício procedido, com as penalidades aplicadas e a responsabilização procedida. Inconformada, a Contribuinte e a Responsável interpuseram, conjuntamente, Recurso Voluntário a este E. CARF, reiterando seus argumentos, defendendo, inclusive, que o ágio foi gerado em operação estruturada de maneira lícita, com materialidade econômica e financeira, demonstrando a existência de diversos *propósitos* para a adoção das formas societárias e atos procedidos no processo de aquisição, sendo improcedentes as acusações fiscais.

Ao seu turno, como relatado, a C. 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção deu provimento integral ao *Apelo* manejado, cancelando todas as exigências tributárias, entendendo haver efetivo *propósito negocial* no emprego de entidade dentro da estrutura de aquisição, então rotulada pela Fiscalização como *empresa-veículo*, não havendo, assim, qualquer vício, ilegalidade ou ilegitimidade na formação e dedução dos valores percebidos com o ágio percebido e pago.

Não foram oposto Embargos de Declaração por nenhuma das *Partes*.

Na sequência, foi diretamente interposto pela Fazenda Nacional o Recurso Especial, ora sob julgamento, demonstrando a suposta existência de dissídio jurisprudencial, trazendo v. Arestos *paradigmas*, referentes à impossibilidade de dedução de ágio gerado em operação de aquisição de participações societárias em que a estrutura valeu-se das, então, chamadas *empresas-veículo*, requerendo a reforma do v. Acórdão recorrido.

Processado o *Apelo* Especial da I. Procuradora, este teve seu seguimento determinado por meio do r. Despacho de Admissibilidade fls. 3.417 a 3.424, entendendo que ambos v. Arestos *paradigmas* prestaram para o manejo recursal, posto que neles *estabeleceu-se que o ágio amortizado só pode influenciar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL se houver confusão patrimonial entre a real investidora e a investida*.

Em seguida, procedeu-se à intimação da Contribuinte, sendo ofertadas Contrarrazões às fls. 3.432 a 3.488, questionando o conhecimento do *Apelo* fazendário e pugnando pela manutenção do v. Acórdão combatido.

Por fim, o processo foi sorteado para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Fl. 12 do Acórdão n.º 9101-005.870 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 11065.724212/2012-90

Voto

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Relator.

Admissibilidade

Inicialmente, reitera-se a tempestividade do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Considerando a data de sua interposição, seu conhecimento está sujeito à hipótese regida pelo art. 67, do Anexo II, do RICARF vigente.

Conforme relatado, a Recorrida ofertou Contrarrazões.

A Contribuinte, quanto ao conhecimento, alega que a *primeira deficiência do Recurso Especial da PGFN diz respeito à premissa equivocada adotada para evidenciar a suposta divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas (nºs 911-003.495 e 9101-003.074).*

E explica, dizendo que *constata-se que, de fato, a temática relacionada à existência de propósito negocial apenas foi abordada no Recurso Especial se referindo à outra fase da operação autuada – relacionada à possibilidade de aquisição das ações da Recorrida diretamente pela Siemens – não abordando, neste sentido, o propósito negocial reconhecido pelo E. CARF no acórdão recorrido – relacionado à existência de Conta Garantia e à não afetação do patrimônio da compradora com as obrigações advindas da empresa adquirida.*

Conclui, nesse ponto, que *a temática do propósito negocial, no entanto, é uma razão de decidir autônoma que conforme será analisada no mérito das presentes Contrarrazões, tem ela mesma o condão de manter o quanto decidido pelo E. CARF [referindo-se, aqui, ao v. Acórdão recorrido].*

Além disso, aponta que *a pretensão da PGFN não se esgota na mera interpretação dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 ou quanto à possibilidade da utilização de empresas-veículo. Pelo contrário: quer a PGFN, com o presente Recurso Especial, uma nova apreciação do conjunto probatório, fazendo com que esta C. CSRF funcione como órgão revisor do lançamento tributário de terceira instância, ao invés de dirimir as divergências na interpretação da legislação tributária.*

Ainda, pugna não existe a satisfatória *similitude fática* entre o v. Acórdão recorrido e os v. Arestos paradigmas, na medida que *nos acórdãos paradigmas, as C. Turmas Julgadoras, com base no conjunto probatório específico daqueles casos, concluiu que bastaria que as empresas-veículos utilizadas não tivessem arcado com o ônus financeiro efetivo da*

operação para que a amortização do ágio não pudesse ser realizada, carecendo, portanto, de propósito negocial.

E arremata, clamando: *essa situação não se verifica no caso tratado nestes autos, pois o acórdão recorrido concluiu, claramente, que a constituição da S.I. – dita empresa-veículo – teve propósito negocial.*

Pois bem, realmente, este Conselheiro entende que **não** deve ser conhecido o *Apelo Especial*.

Em relação à alegação de *premissa equivocada*¹, com todo o respeito aos N. Patronos da Recorrida, acredita-se que, na verdade, estar-se diante de típica adução argumentativa de *insuficiência recursal* ou mesmo de *fundamento inatacado*²; inclusive – confirmando – quando se conclui assim, ao final desse tópico:

Neste sentido, a falta de contra-argumentação da Recorrente para um dos fundamentos do acórdão recorrido enseja, sobretudo, o não conhecimento do Recurso Especial ora contra-arrazoado.

Dito isso, entende-se que, de um lado, o reconhecimento de existência de efetivo *propósito negocial*, em si, é um elemento de validação do uso da *empresa-veículo* – ainda que alcançado *solamente* por meio de análise de provas e fatos, mas não de tese de Direito – restando, em termos de provocação jurisdicional, abrangido nessa temática *maior* que permeia a contenda (a validade da *dedução fiscal* do ágio formado em aquisição, cuja estrutura se empregou *empresa-veículo*).

Mas, de fato, ainda nessa mesma esteira, observa-se - *data máxima venia* e conferindo toda a admiração ao sempre tão zeloso trabalho da N. Procuradoria - que o Recurso

¹ Premissa equivocada

Há situações em que o recorrente parte de uma premissa que lhe é favorável, porém tal premissa não se confirma no acórdão recorrido. Nesse passo, ele apresenta um paradigma que efetivamente constituiria divergência, porém esta foi instaurada em face de premissa equivocada, portanto não pode ser aceita. Quando isso ocorre, a situação verdadeira, constante do acórdão recorrido, relativamente à matéria tratada, deve ser especificada no despacho.

(...) Trata-se, sim, de situação em que o recorrente parte de uma premissa que não existiu no acórdão recorrido, o que é bem mais grave que a constatação de situações fáticas dessemelhantes.

file:///C:/Users/CARF/Downloads/MANUAL-ADMISSIBILIDADE%20RECURSO%20ESPECIAL%20v-3_1-ed_14-12-2018%20(3).pdf

² Matéria decidida mediante a adoção de fundamentos diversos e autônomos.

Há casos de matérias que são decididas aplicando-se fundamentos diversos e autônomos, de sorte que qualquer um deles, isoladamente, é apto a fundamentar a conclusão do voto sobre aquela matéria. Nesse caso, o seguimento da matéria à Instância Especial pressupõe a demonstração de divergência jurisprudencial acerca de todos os fundamentos.

file:///C:/Users/CARF/Downloads/MANUAL-ADMISSIBILIDADE%20RECURSO%20ESPECIAL%20v-3_1-ed_14-12-2018%20(3).pdf

Especial, para a sua procedência, necessitaria do direto afastamento de fundamento determinante do v. Acórdão, o qual é totalmente desvinculado da tese jurídica defendida nas razões recursais (mas, tão somente, relacionado às provas dos autos) e, não obstante, a carência quanto à similitude fática dos paradigmas, se devidamente consideradas as conclusões sobre os fatos e provas, antes alcançadas pelo C. Colegiado a quo.

Nesse sentido, temos a constatação no v. Aresto recorrido – factual e probante, repita-se – de que a glosa do aproveitamento fiscal do ágio pelo emprego de *empresa-veículo* é **improcedente** na medida que tal entidade, rotulada dessa forma, possuía manifesto *propósito negocial* (principalmente em razão da comprovada criação, manutenção e uso de *escrow account* para garantir a exigência e saldar passivos anteriormente contraídos pelos vendedores), não havendo qualquer artificialidade na operação, sendo indevida a desconsideração da “S.I. Ind. e Com. de Sistemas Elétricos” como real investidora, para, então, apontar-se outra pessoa jurídica da cadeia societária como suposta *real adquirente*.

Confira-se os termos e fundamentos do r. *decisum* recorrido sobre o tema:

IRPJ. INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO. PROPÓSITO NEGOCIAL. EXISTÊNCIA

Há propósito negocial, quando demonstrado que criação de uma "Conta Garantia", destinada a garantir obrigações de indenização posteriormente devidas pelos vendedores, em virtude de "prejuízos, passivos, reclamações, danos ou gastos" que não estejam refletidas nas demonstrações financeiras da Sociedade investida.

(...)

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher parcialmente a arguição de decadência para extinguir o crédito tributário referente ao ano-calendário de 2006, e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário para cancelar integralmente a exigência e para excluir do polo passivo da obrigação tributário o coobrigado Siemens Ltda, vencidos os Conselheiros Nelso Kichel e Giovana Pereira de Paiva Leite que votaram por lhe negar provimento. O Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto acompanhou o voto do relator, em relação ao mérito da exigência, com base no fundamento da existência de propósito negocial em relação à utilização de "empresa veículo".

(...)

Desta forma, o fato do contribuinte se utilizar de uma empresa-veículo para a perfectibilização da operação, não invalida o negócio jurídico e os efeitos tributários decorrentes, especialmente, no caso de restar demonstrada a existência de estruturas ou caminhos alternativos disponíveis ao contribuinte e que levariam ao mesmo resultado.

Veja que a participação da sociedade S.I. não resultou no surgimento de ágio distinto daquele que seria gerado se a operação tivesse ocorrido em outros moldes. Acaso a SIEMENS Ltda tivesse adquirido a participação da IRIEL e posteriormente procedido a incorporação, ou vice-versa, ter-se-ia obtido o mesmo resultado conseguido com o uso da empresa-veículo.

Logo, se o propósito fosse apenas tributário, como afirma a fiscalização, bastaria a incorporação direta para garantir o benefício. Se houve o uso da empresaveículo, era porque se desejava manter intacta as duas empresas existentes por razões que não cabe ao Fisco averiguar, pois eminentemente empresarial, da estratégia do negócio.

(...)

Portanto, operações como as ora submetidas a julgamento nada têm de planejamento ilícito ou inoponível ao fisco, são, ao contrário, atuações induzidas, inclusive, pelo Poder Público.

Além desse fundamento, ainda ha um outro, na direção de permitir o aproveitamento do ágio gerado: há claro propósito negocial na constituição da empresa denominada S.I..

Muito razoável a justificativa que apresentou a recorrente, quando sustenta a criação de uma "Conta Garantia", destinada a garantir obrigações de indenização posteriormente devidas pelos vendedores, em virtude de "prejuízos, passivos, reclamações, danos ou gastos" que não estivessem refletidas nas demonstrações financeiras da sociedade-investida, no caso da Iriel. Criou-se, assim, mecanismos que teve o escopo de possibilitar à compradora quitar eventuais obrigações decorrentes de contingências não previstas, mediante a retirada de valores depositados na referida conta. Veja-se cláusulas 4 e 10 do contrato de compra e venda celebrado pelas partes: (...)

Com tal intento, a recorrente procurou evitar uma situação de onerosidade excessiva para a pessoa investida, que a cada despesa que fosse efetuada por ela, uma receita seria registrada na sua investidora, de modo que, no limite, a investidora permaneceria em um estado de constante "expectativa" para que a sua investida incorresse em prejuízos já que, com isso, ela mesma auferiria receitas. Mais ainda: a sociedade investida não estaria "zerada" com relação as contingências passadas, vendo seu resultado ser afetado a cada novo evento relacionado ao período pretérito. Quem seria compensada seria a investidora, esta sim ganhando por conta das perdas ocorridas e contabilizadas na investida.

Ora, tal situação, embora possível do ponto de vista conceitual, sob a ótica econômica, revela uma enorme prejudicialidade, devido ao descasamento entre a despesa e a receita contabilizada, ensejando efeitos econômicos nocivos dentro de um grupo na medida em que a sociedade controladora aufere receitas e a sua controlada se torna deficitária caso tenha que arcar com antigas contingências sob a responsabilidade dos vendedores. Ainda que a controladora procedesse à cobertura da despesa incorrida pela sua controlada, a estrutura seria no mínimo ineficiente já que, a cada vez que houvesse o desembolso de valores com uma contingência, a sociedade controladora deveria remeter dinheiro para a controlada. Segundo a recorrente toda essa situação foi evitada, quando resolveu efetuar a aquisição da participação societária da Iriel através da criação de pessoa jurídica intermediária (S.I.).

De fato, com a criação da sociedade S.I., e figurando ela como a pessoa investidora que incorpora a pessoa investida (Iriel), a citada "Conta Garantia" permaneceria na contabilidade da mesma pessoa que poderia sofrer contingências futuras de responsabilidade dos vendedores. Desse modo, ao ocorrer qualquer contingência que implicasse o desembolso de valores, tais valores poderão ser obtidos, diretamente, através de saques dos valores retidos na conta ora analisada pela mesma pessoa que arcaria com o seu ônus

financeiro. Toda essa operação seria, portanto, neutra para uma mesma pessoa já que não haveria qualquer lançamento contábil em conta de resultado que implicasse resultado positivo ou negativo.

Haveria, como de fato existiu, lançamentos contábeis apenas em contas patrimoniais.

A recorrente ainda afirma, com razão, que também teve como objetivo manter atividades distintas em pessoas jurídicas distintas, sendo este propósito, autônomo e legítimo, uma das motivações extratributárias que levaram ao desenho da estrutura que adotou, com a criação da sociedade denominada veículo: S.I.

Veja-se o que dispõe a cláusula 10.6. do Contrato de Compra e Venda, em especial quando prevê uma espécie de um cronograma de pagamentos dos valores retidos na "Conta Garantia", no prazo máximo de 5 anos. Veja-se que no decorrer deste período, quaisquer resgates efetuados pela Recorrente Iriel nos termos da cláusula 10.4. poderiam ser excluídos dos valores pagos aos vendedores como complemento do preço pago pela aquisição do investimento.

Porém, a criação e a possibilidade de utilização de valores depositados em "Conta Garantia" não ficou apenas em instrumentos formais assinados pelas partes.

Compulsando os autos, observa-se que os valores retidos na "Conta Garantia" foram efetivamente utilizados no período, uma vez que ocorreram contingências que deram ensejo ao desembolso de i) R\$ 7.600.000,00, relacionados à condenação em uma ação judicial, e ii) R\$ 1.000.000,00, relativos aos respectivos serviços advocatícios. Os comprovantes de tais despesas se encontram nos autos (docs. 07 e 08 da Impugnação Iriel e docs 08 e 09 Impugnação Siemens Ltda), o que comprova que houve, portanto, efetiva utilização dos valores retidos para a quitação de obrigações decorrentes de contingências.

Com essas considerações, acolho as alegações da recorrente, dando provimento ao recurso. (destacamos)

Fica claro aqui que, antes de adentrar à análise do conjunto probatório individual dessa contenda, o I. Relator anuncia a posição de que o emprego de *empresas-veículo não invalida o negócio jurídico e os efeitos tributários decorrentes, especialmente, no caso de restar demonstrada a existência de estruturas ou caminhos alternativos disponíveis ao contribuinte e que levariam ao mesmo resultado*, versando de forma ampla, abstrata e indeterminada, manifestando entendimento jurídico ainda desvinculado do *atos* apurados nos autos.

Isso nada mais é do que um tradicional introito jurídico - que até poderia ter autonomia decisória; mas, *in casu*, apenas posteriormente precedeu-se à efetiva análise e resolução jurisdicional desse caso concreto, dentro da irrestrita devolutividade do Recurso Voluntário, ainda na instância competente e de maior hierarquia para tal investigação ontológica.

Posto isso, o *ratio decidendi* efetivamente foi o reconhecimento da entidade "*S.I. Ind. e Com. de Sistemas Elétricos*" como a efetiva investidora, por possuir razão e propósito

negocial na sua criação e funcionamento, figurando, de fato, como sujeito das obrigações e direitos contraídos no negócio de aquisição.

Assim, temos que tal fundamentação determinante para o deferimento total da pretensão da Contribuinte 1) é fruto da análise de conjunto fático-probatório; 2) não é combatida pela tese arguida no Recurso Especial e 3) não guarda similitude com os fatos apreciados nos v. Acórdãos *paradigmas*.

Demonstrando, a Fazenda Nacional, em Recurso Especial, assim versa:

O ágio só pode ser deduzido por quem participou da operação original como investidor (real) ou investido, e desde que haja a “confusão patrimonial” entre os participantes da operação que gerou o ágio.

Por outro lado, o acórdão recorrido entende ser possível a amortização do ágio com a intermediação de empresa veículo, isto é, sem que haja a confusão patrimonial entre a investida e o real adquirente da participação societária, o investidor original.

(...)

Logo, a indedutibilidade do ágio decorre da participação apenas formal da S.I. Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda. nas operações societárias em apreciação (fl. 2.576).

(...)

No entanto, a criação da S.I. Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda serviu meramente como “veículo” para a transferência do ágio pago por Siemens Ltda. e a posterior incorporação da sociedade investida, de tal sorte que o contribuinte obtivesse o benefício da dedução do ágio da base de cálculo do IRPJ e da CSL. Se não houve materialmente a incorporação, não pode vingar a dedução do ágio. Esse é a real motivação do presente lançamento em discussão.

(...)

A ilicitude identificada pela fiscalização refere-se ao passo intermediário adotado pelo comprador, que trouxe para o cenário do negócio a efêmera sociedade S.I. Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda..

(...)

Não houve nenhuma outra finalidade na participação da S.I. Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda. no curso da aquisição dos negócios de interruptores elétricos da Iriel que não tenha sido a amortização fraudulenta do ágio.

(...)

Com supedâneo na interpretação restritiva dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, vê-se que, embora o requisito legal tenha sido formalmente cumprido, materialmente ele não o foi.

Vendo o filme como um todo, é possível aferir que, com a incorporação da SI, não houve a “confusão patrimonial” entre o real investidor (SIEMENS) e o investimento adquirido com ágio (IRIEL atuada).

Embora as ações, formalmente, tenham sido adquiridas pela SI, o que se pôde constatar, de fato, é que o real investidor é a SIEMENS Ltda, que se utilizou da SI, por meio dos artifícios acima indicados, para levar a operação a efeito.

No caso, a IRIEL falseou uma realidade negocial, fazendo crer que a S.I. estivesse suportando o custo decorrente da aquisição, e sobre ela recaindo o “animus” da operação; conforme exaustivamente discorrido ao longo da retratação cronológica dos fatos e circunstâncias envolvendo a operação em questão.

Houve, portanto, a utilização de empresa veículo (S.I.) para a obtenção do ágio, o que é vedado pelo Direito.

(destacamos)

Observa-se que a Fazenda Nacional defende a tese jurídica, mais geral e abstrata, da ilegitimidade do aproveitamento fiscal do ágio quando o contribuinte vale-se de *empresa-veículo*, partindo do princípio que tal figura, *per si*, seria meramente formal e *ardilosa*; porém, para tanto – contrariando a conclusão factual alcançada pela C. Turma Ordinária *a quo*, advinda da análise de provas - repete, incessantemente, que a “S.I. Ind. e Com. de Sistemas Elétricos” seria empresa artificial, vazia, que não poderia, então, ser a investidora.

Tal argumentação, de modo inquestionável, contém *pretensão* de revisão recursal em Instância especial de elementos materiais probatórios, fora do âmbito da *divergência sobre legislação tributária*, delimitada no art. 67, do Anexo II, do RICARF.

Se a Recorrente discordou de tal conclusão jurisdicional, entendo, talvez, ser esta fruto de eventual *erro* na compreensão das provas ou dos fatos ou, ainda, da falta de consideração e análise de outros elementos, que levariam a constatação diversa, poderia ter disso tratado em Embargos de Declaração – mas, assim, não o fez.

Em relação aos Acórdãos *paradigmas*, nenhum deles apurou caso em que a *empresa-veículo* foi considerada a adquirente de fato ou dotada do (diga-se, famigerado) *propósito negocial*, como ocorreu no v. Aresto combatido. Confira-se:

Acórdão nº 9101-003.495

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

ÁGIO ORIUNDO DE AQUISIÇÃO COM USO DE RECURSOS FINANCEIROS DE OUTREM. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999 (que tem como base os arts. 7º e 8º da Lei 9.532/1997), requer que participe da “confusão

patrimonial" a pessoa jurídica investidora real, ou seja, aquela que efetivamente acreditou na "mais valia" do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição.

Não é possível o aproveitamento tributário do ágio se a investidora real transferiu recursos a uma "empresa-veículo" com a específica finalidade de sua aplicação na aquisição de participação societária em outra empresa e se a "confusão patrimonial" advinda do processo de incorporação não envolve a pessoa jurídica que efetivamente desembolsou os valores que propiciaram o surgimento do ágio, ainda que a operação que o originou tenha sido celebrada entre terceiros independentes e com efetivo pagamento do preço.

Uma vez restabelecida a glosa da despesa de amortização de ágio, os autos devem retornar à Turma Ordinária para apreciação das matérias cujo exame ficou prejudicado na fase anterior, em razão do que lá foi decidido

(...)

A empresa Nova 4, embora conste formalmente como a adquirente das ações da recorrente, não tinha lastro econômico para efetivamente realizar algum sacrifício patrimonial que justificasse a criação do ágio. Pertencia à sua controladora (CPFL Energia) a capacidade econômica para levar adiante o negócio, e foi efetivamente essa empresa que arcou com o sacrifício financeiro na compra das ações da recorrente.

Observa-se, pela conjugação dos indícios e das características das operações societárias que se sucederam, que a participação da Nova 4 foi antecipada e artificialmente concebida como forma de se poder posteriormente clamar pelo direito ao aproveitamento tributário do ágio previsto no art. 386 do RIR/1999.

A constituição e os aportes de capital na Nova 4 visaram exclusivamente à sua utilização como "empresa veículo": ela receberia os valores da real investidora (CPFL Energia), aplicaria tais riquezas na aquisição das ações da Companhia Luz e Força Santa Cruz e seria, em seguida, incorporada por esta. Verifica-se que a Nova 4, logo após as operações societárias, teve duração efêmera e deixou como único legado a possibilidade de utilização indevida de um benefício fiscal, como é característico das "empresas veículos".

O fato é que sem a utilização da denominada "empresa veículo" (Nova 4), não haveria amortização do ágio, pois tais valores ficariam compondo o custo do investimento na contabilidade do investidor.

(...)

Conclui-se, assim, que as despesas de amortização de ágio criado em operações como a encontrada nos presentes autos, atípicas e integrantes de um processo de planejamento tributário que tem a finalidade específica de criar artificialmente hipótese próxima à requerida pelo art. 386 do RIR/1999 (arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997), não se revestem das características de necessidade, usualidade e normalidade requeridas para sua dedutibilidade.

Assim, deve ser restabelecida a glosa de despesa de amortização de ágio.

(destacamos)

Acórdão nº 9101-003.495

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

PREMISSA. INSTITUTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO.

O conceito do ágio é disciplinado pelo art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 27/12/1977 e os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, e trata-se de instituto jurídico-tributário, premissa para a sua análise sob uma perspectiva histórica e sistêmica.

APROVEITAMENTO DO ÁGIO. INVESTIDORA E INVESTIDA. EVENTOS. SEPARAÇÃO. UNIÃO.

São dois os eventos em que a investidora pode se aproveitar do ágio contabilizado: (1) a investidora deixa de ser a detentora do investimento, ao alienar a participação da pessoa jurídica adquirida com ágio; (2) a investidora e a investida transformam-se em uma só universalidade (em eventos de cisão, transformação e fusão).

DESPESAS. AMORTIZAÇÃO. ÁGIO.

A amortização, a qual se submete o ágio para o seu aproveitamento, constitui-se em espécie do gênero despesa, e, naturalmente, encontra-se submetida ao regramento geral das despesas disposto no art. 299 do RIR/99, submetendo-se aos testes de necessidade, usualidade e normalidade.

DESPESAS. FATOS ESPONTÂNEOS.

Não há norma de despesa que recepcione um situação criada artificialmente. As despesas devem decorrer de operações necessárias, normais, usuais da pessoa jurídica. Não há como estender os atributos de normalidade, ou usualidade, para despesas derivadas de operações atípicas, não consentâneas com uma regular operação econômica e financeira da pessoa jurídica.

CONDIÇÕES PARA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TESTES DE VERIFICAÇÃO.

A cognição para verificar se a amortização do ágio passa por verificar, primeiro, se os fatos se amoldam à hipótese de incidência dos arts. 385 e 386 do RIR/99, segundo, se requisitos de ordem formal estabelecidos encontram-se atendidos, como arquivamento da demonstração de rentabilidade futura do investimento e efetivo pagamento na aquisição, e, terceiro, se as condições do negócio atenderam os padrões normais de mercado, com atuação de agentes independentes e reorganizações societárias com substância econômica.

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. INVESTIDOR E INVESTIDA. MESMA UNIVERSALIDADE.

Os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997 se dirigem às pessoas jurídicas (1) real sociedade investidora, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura, decidiu pela aquisição e desembolsou originariamente os recursos, e (2) pessoa jurídica investida. Deve-se consumir a confusão de patrimônio entre essas duas pessoas jurídicas, ou seja, o lucro e o investimento que lhe deu causa passam a se comunicar diretamente. Compartilhando do mesmo patrimônio a investidora e a investida, consolida-se cenário no qual os lucros auferidos pelo investimento passam a ser tributados precisamente pela pessoa jurídica que adquiriu o ativo com mais valia (ágio). Enfim, toma-se o momento em que o contribuinte aproveita-se da amortização do ágio, mediante ajustes na escrituração contábil e no LALUR, para se aperfeiçoar o lançamento fiscal com base no regime de tributação aplicável ao caso e estabelecer o termo inicial para contagem do prazo decadencial.

CSLL. DECORRÊNCIA.

Aplica-se à CSLL o decidido no IRPJ, vez que compartilham o mesmo suporte fático e matéria tributável.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA. DESCABIMENTO. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DOS REQUISITOS LEGAIS.

A qualificação da multa de ofício, nos termos do artigo 44, §1º, da Lei 9.430/96 apenas pode ocorrer na hipótese em que demonstrada pela fiscalização a ocorrência de conduta passível de enquadramento nas situações previstas nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei 4.502/64.

A utilização de empresa veículo, com base apenas no argumento de ausência de propósito negocial, não admite a qualificação da conduta como fraude, mormente quando a operação, se realizada diretamente, geraria o mesmo direito à amortização do ágio.

(...)

Aspecto que merece registro é a efemeridade e a artificialidade da empresa MEADWESTVACO. Foi adquirida pela RIGESA em 30/07/2004, sob o valor de R\$100,00.

Recebeu aportes para aumentar seu capital social em 12/08/2004 e 29/10/2004, para o valor na ordem de R\$214,7 milhões de reais. Após ter adquirido a TILIBRA, foi incorporada pela mesma TILIBRA, em 30/10/2004.

Constata-se, com nitidez, a construção artificial do suporte fático, para que se pudesse amoldar à hipótese de incidência de despesa de amortização do ágio (item 6 do voto). É incontroversa a utilização de empresa sem nenhuma substância MEADWESTVACO, com o deliberado intuito de fabricar uma despesa com repercussão na base tributável.

(...)

O caso em debate trata de operações empreendidas mediante utilização de empresa de papel (MEADWESTVACO), criada artificialmente e especificamente para consumir o aproveitamento de uma despesa fictícia. Empresa efêmera e sem nenhuma substância econômica. Há um completo desvirtuamento do instituto de pessoa jurídica, que foi criada apenas para fabricar uma despesa. Ora, empresas não se prestam a fabricar despesas, mas sim a fabricar produtos, gerar empregos, prestar serviços, mediante consecução de atividades reais.

O disparate dos valores envolvidos é relevante: a RIGESA adquiriu a MEADWESTVACO pelo valor de R\$100,00. Na sequência, a RIGESA aumentou o capital social da MEADWESTVACO mediante aportes na ordem de 214,7 milhões de reais. Foi celebrado contrato de compra e venda, no qual 18 pessoas físicas detentoras das ações da TILIBRA alienariam o investimento no valor de 217,3 milhões de reais. A MEADWESTVACO consumou a aquisição. Dois meses depois, a MEADWESTVACO foi incorporada pela TILIBRA.

(destacamos)

Comprova-se, perante tais excertos, que nos **dois** v. Acórdãos *paradigmas, opostamente àquilo constatado pelo v. Aresto recorrido, as entidades rotuladas de empresa-veículo foram confirmadas como artificiais, apenas formais, sem lastro econômico, de papel e criadas apenas para fabricar uma despesa.*

Noutro giro, hipoteticamente, para questionar o r. *decisum* da C. Turma Ordinária *a quo*, até poderia a Recorrente ter apresentado v. Acórdãos paradigmas que trataram sobre o propósito negocial na criação e utilização de empresas em estruturas societárias, de modo que, diante de elementos semelhantes aos do presente caso, decidiu-se, diversamente daquilo firmado nesse feito, concluindo que seriam as entidades *artificiais*, *vazias* e desprovidas de causa empresarial, mesmo diante de tais circunstâncias – corretamente estabelecendo um devido dissídio jurisprudencial da interpretação da legislação aplicável sobre tal tema *determinante*.

Ou mesmo trazer um *paradigma* em que o reconhecimento do efetivo do *propósito negocial* foi considerado totalmente irrelevante para a *defesa* do Contribuinte, prevalecendo, mesmo assim, a glosa do ágio, com base na acusação de inserção dessa entidade *intermediária*.

Mas, assim, não foi feito.

Considerando tudo isso, revela-se, com toda certeza e segurança, a presença de *insuficiência recursal*, pretensão de reavaliação de provas, fora do contexto de devido e necessário *dissídio jurisprudencial* e, principalmente, ausência de similitude fática de ambos v. Acórdãos *paradigmas* trazidos.

Diante do exposto, voto por não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator