



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720016/2015-10
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.248 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 09 de agosto de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CLARO S.A.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. AUSÊNCIA DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. CONTEXTOS FÁTICOS DIVERSOS.

Não se conhece de recurso especial quando os acórdãos indicados como paradigma tratam de situação fática essencialmente distinta da analisada pelo acórdão recorrido. Não há divergência jurisprudencial quando os precedentes chegam a conclusões diversas com base nas mesmas normas jurídicas, mas diante de diferentes contextos fáticos.

Os paradigmas tratam de investimento originalmente adquirido de terceiros que é transferido a uma holding do grupo, analisando assim os efeitos de tal transferência na amortização fiscal do ágio (“transferência de ágio”). Já no caso dos autos, o acórdão recorrido pontua ter se tratado de caso em que as holdings originalmente receberam de terceiros a participação societária nas investidas, sendo que o que se discute é o fato de que, antes da incorporação de tais holdings pelas investidas, houve a constituição de novas holdings para controlar as holdings originais, sob a justificativa de se evitar que empresas estrangeiras detivessem capital direto nas empresas operacionais, visto que isso era vedado pela legislação nacional de telecomunicações.

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)

Carlos Henrique de Oliveira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

Participaram do presente 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, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial por divergência interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão 1301-002.658, de 17/10/2017, que deu provimento parcial ao recurso voluntário, assim ementado e decidido:

Acórdão recorrido 1301-002.658

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013

Ementa: DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EMPRESAS DE MESMO GRUPO ECONÔMICO. DEDUTIBILIDADE. A dedutibilidade da amortização do ágio somente é admitida quando este surge em negócios entre partes independentes, condição necessária à formação de um preço justo para os ativos envolvidos.

ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. USO DE EMPRESA VEÍCULO. LEGITIMIDADE. TELECOMUNICAÇÕES. A criação da empresa veículo que tenha como o objetivo a economia tributária, por si só, não impede a amortização do ágio, desde que não tenha gerado um novo ágio. No presente caso, a reorganização societária envolvendo a criação de holding decorreu de uma exigência legal do próprio setor de Telecomunicações.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos dar provimento parcial ao recurso para cancelar a exigência referente à amortização dos ágios indicados nos itens 3.2, 3.3 (somente quanto ao ágio 2 nota promissória relativa à operação da Algar, SBCI e Sândalo), 3.4, 3.5, 4.1e 4.4 do Termo de Verificação Fiscal, vencida a Conselheira Milene de Araújo Macedo que votou por negar provimento ao recurso. Os Conselheiros Ângelo Abrantes Nunes e Fernando Brasil de Oliveira Pinto votaram por dar provimento parcial em menor extensão, mantendo o lançamento em relação aos itens 3.3, 3.4 e 4.1 do Termo de Verificação Fiscal.

Sustenta a Recorrente divergência jurisprudencial relativa à amortização de ágio “quando não há confusão patrimonial entre investidora e investida”, indicando como paradigmas os acórdãos 9101-002.188 e 9101-002.187, de 2016:

Acórdão paradigma 9101-002.188

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURIDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

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. Não há previsão legal, no contexto dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e dos artigos 385 e 386 do RIR/99, para transferência de ágio por meio de interposta pessoa jurídica da pessoa jurídica que pagou o ágio para a pessoa jurídica que o amortizar, que foi o caso dos autos, sendo indevida a amortização do ágio pela recorrida.

TRIBUTAÇÃO 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.

Acórdão paradigma 9101-002.187

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

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. Não há previsão legal, no contexto dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e dos artigos 385 e 386 do RIR/99, para transferência de ágio por meio de interposta pessoa jurídica da pessoa jurídica que pagou o ágio para a pessoa jurídica que o amortizar, que foi o caso dos autos, sendo indevida a amortização do ágio pela recorrida.

Em 26 de fevereiro de 2018, o Presidente da 1ª Seção deu seguimento ao recurso especial, nos seguintes termos:

A recorrente alega que, em resumo, o Colegiado a quo, diante de compra e venda de participação societária realizada com sobrepreço – originadora da despesa do ágio,

entendeu ser legítima a dedução do ágio da base de cálculo do IRPJ e da CSLL realizada pela autuada, que não qualquer desembolso financeiro, sem confusão patrimonial entre investidora e investida e ainda valendo-se de empresas-veículo nas operações.

Mais uma vez transcreve-se a ementa do acórdão recorrido:

(...)

O caso dos autos trata lançamentos de IRPJ e de CSLL em que foram reduzidos os saldos de prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSLL, pela glosa de despesas com amortização de ágios gerados por diversas reorganizações societárias. Em resumo, em relação a todas as operações de reestruturação societária em que houve a interposição de empresas-veículo, a auditoria glosou as despesas de amortização de ágio, primeiramente pela própria interposição de empresas de passagem nas operações, e também por considerar que não houve a necessária confusão patrimonial entre reais investidoras e investidas, porque a pessoa jurídica que passou a amortizar o ágio não foi aquela que sofreu o ônus financeiro pelo pagamento da mais valia.

O colegiado a quo, analisando essas operações, todas semelhantes, entendeu, primeiramente, que todas se deram entre partes independentes. E, também, que havia motivações extratributárias impeditivas para que o negócio se operasse pela via mais simples, no caso, o fato de a legislação de telecomunicações não permitir que empresas estrangeiras possuam o controle direto ou indireto de empresas brasileiras detentoras de concessão, permissão ou autorização para a exploração dos serviços de telecomunicações, sendo este o propósito comercial. Considerou que o uso da empresa veículo nessa situação, não sendo vedada pela legislação, é insuficiente para desqualificar a via adotada.

O primeiro acórdão indicado como paradigma tem a seguinte ementa, na parte que interessa à matéria:

Acórdão nº 9101-002.188

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

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. Não há previsão legal, no contexto dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e dos artigos 385 e 386 do RIR/99, para transferência de ágio por meio de interposta pessoa jurídica da pessoa jurídica que pagou o ágio para a pessoa jurídica que o amortizar, que foi o caso dos autos, sendo indevida a amortização do ágio pela recorrida.

TRIBUTAÇÃO 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.

Este primeiro paradigma tratou de acusação fiscal semelhante à do recorrido, já que, como consignou o voto nele proferido, todo o argumento sobre a ausência de propósito

negocial e artificialismo nas operações que embasaram a dedução do ágio pelo sujeito passivo envolvia diretamente a questão da transferência do ágio por meio de interposição de empresas-veículo. Consignou-se no Termo de Verificação Fiscal, que foram inúmeras as ocorrências em que a autoridade fiscal acusou a impossibilidade de transferência do ágio com utilização da empresa veículo. Portanto, as situações fáticas tratadas por ambos os julgados são parecidas.

Mas a conclusão a que chegou o colegiado que julgou o paradigma é distinta daquela que julgou o recorrido. Isto porque, no caso do paradigma, concluiu-se que a norma que permite a amortização de ágio não pode ser aplicada quando o ágio é pago por uma investidora original e posteriormente transferido para uma empresa-veículo que, posteriormente, desaparece por uma incorporação. Observe-se:

[...]

Em síntese, 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. Na atual redação destes dispositivos e para o caso de incorporação "às avessas", exclusivamente no caso em que a investida adquire a investidora original (ou adquire diretamente a investidora, nessa linha de raciocínio as intermediárias não seriam investidoras de fato, apenas de direito) 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. No caso dos autos, esses aspectos não foram satisfeitos, em especial dos aspectos pessoal e material, vejamos:

A utilização de uma pessoa jurídica interposta (Delta Participações Farmacêuticas S.A.) para transferência do ágio, que veio a ser adquirida pela investida (Biosintética), mas que não foi investidora original (investidora de fato, a que pagou o ágio), implica no desatendimento dos aspectos pessoal e material e, conseqüentemente, na descaracterização da aplicação dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e dos artigos 385 e 386 do RIR/99, que resulta na impossibilidade da amortização do ágio.

A amortização do ágio seria devida apenas se a empresa investida (Biosintética) tivesse incorporado a investidora (Aché Laboratórios Farmacêuticos S.A. – investidora strico sensu), pois somente essa se enquadra nos aspectos pessoal e material.

Nesse passo, devem ser restabelecidas as autuações fiscais a título de IRPJ e CSLL

Portanto, a comparação entre as decisões demonstra a divergência suscitada.

O segundo paradigma indicado pela PFN, no mesmo tema, recebeu a seguinte ementa:

Acórdão nº 9101-002.187

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

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. Não há previsão legal, no contexto dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e dos artigos 385 e 386 do RIR/99, para transferência de ágio por meio de interposta pessoa jurídica da pessoa jurídica que pagou o ágio para a pessoa jurídica que o amortizar, que foi o caso dos autos, sendo indevida a amortização do ágio pela recorrida.

Como se vê da redação da ementa deste paradigma, aqui os fatos apreciados também se assemelham aos do recorrido, mas a conclusão do colegiado foi no sentido de que, nas operações envolvendo reestruturações societárias nas quais surgem ágio pela aquisição de investimento pela mais valia com base em expectativa de rentabilidade futura, há que se ter a confusão patrimonial entre a investida e o real investidor, o que não é possível quando nesse meio há interposição de empresa veículo. Note-se:

[...]

Portanto, o §6º do art. 386 do RIR/99, sob o significado pessoal, se dirige à investida que incorporar a investidora que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição da participação societária (tanto o valor do principal quanto o valor do ágio). Ou seja, quando ocorre a incorporação, pela investida, da investidora "original" ou investidora *stricto sensu* (no sentido de que a originalidade está indissociavelmente ligada a pessoa jurídica que paga o ágio e, por isso mesmo, tem confiança na rentabilidade futura, pois é quem assume o risco) é que se dá a subsunção do fato à norma e surge a prerrogativa de amortização do sobrepreço.

Analisando as situações possíveis, sob a ótica dos dois tipos de incorporações, a partir do momento em que o ágio é transferido ou repassado para outras pessoas (de A para B, de B para C, de C para D e assim sucessivamente), pessoas jurídicas distintas da investidora original (para, ao fim, incorporar a investida ou ser incorporada pela investida), a subsunção ao caput do art. 386 do RIR/99 ou ao §6º do mesmo artigo torna-se impossível, vez que o fato impositivo (suporte fático, situado no plano concreto) deixa de ser amoldar à hipótese de incidência da norma (plano abstrato), por incompatibilidade do aspecto pessoal (seja no caso de a investidora que tiver incorporado a investida seja outra investidora que não a original, seja no caso de a investida estar incorporando uma investidora que não a original).

[...]

Em síntese, 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. Na atual redação destes dispositivos e para o caso de incorporação "às avessas", exclusivamente no caso em que a investida adquire a investidora original (ou adquire diretamente a investidora, nessa linha de raciocínio as intermediárias não seriam investidoras de fato, apenas de direito) 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. No caso dos autos, esses aspectos não foram satisfeitos, em especial dos aspectos pessoal e material, vejamos:

A utilização de uma pessoa jurídica interposta (Leicester Comercial S.A) para transferência do ágio, que veio a ser adquirida pela investida (CELPE), mas que não era a investidora original (investidora de fato, a que pagou o ágio), implica no desatendimento dos aspectos pessoal e material e, conseqüentemente, na descaracterização da aplicação dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e dos

artigos 385 e 386 do RIR/99, que resulta na impossibilidade de amortização do ágio.

Por conseguinte, restando caracterizada a divergência argüida, e com base no que dispõe o art. 67 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº. 343, de 09/06/2015, e alteração posterior, proponho seja DADO SEGUIMENTO ao RECURSO ESPECIAL.

O sujeito passivo apresentou contrarrazões, questionando a admissibilidade e o mérito do recurso.

O sujeito passivo também apresentou recurso especial, no entanto este teve o seguimento negado conforme despacho de fls. 4.419 e seguintes. Interposto agravo, este foi rejeitado nos termos do despacho de fl. 4.447-4.457, de 12 de dezembro de 2018, do qual o sujeito passivo foi intimado (fl. 4.462).

Síntese da autuação e matéria objeto do recurso especial

O auto de infração em discussão tem por objeto a glosa dos valores deduzidos a título de amortização de ágio durante o ano-calendário de 2013. Como a empresa não teve lucro fiscal em tal período, o auto de infração exige a retificação dos saldos dos prejuízos fiscais de IRPJ e base negativa da CSLL referentes ao período autuado, reduzindo-os.

Trata-se de continuação da ação fiscal que culminou com o processo administrativo nº 16561.720180/2014-38 [item 17 desta pauta de agosto de 2022] e que tratou das glosas dos ágios deduzidos nos anos-calendário de 2009 a 2012.

Os ágios em questão foram constituídos a partir da aquisição de participação nas empresas de telecomunicação ATL e TESS e foram deduzidos para fins fiscais após reorganização societária realizada em 2005.

O Termo de Verificação Fiscal assim descreve as operações (fls. 1.877 e seguintes, grifos do original):

A Claro S.A., anteriormente denominada BCP S.A. (“BCP”), é uma companhia de capital fechado, operadora no ramo da telefonia móvel que, em 14 de novembro de 2003, teve a totalidade das ações representativas do capital social e, por consequência, o controle acionário indireto da companhia, transferido para a América Móvil S.A. de C.V., sociedade organizada e existente de acordo com as Leis do México.

A autorização regulatória para a transferência foi dada pela ANATEL, em 27/10/2003, onde a BCP S.A.(antiga denominação social da Claro) passou a integrar o Grupo América Movil, que opera no Brasil sob a marca Claro. Doc.04B

Os ágios aproveitados tributariamente, a partir de 2008, foram gerados por diversas reorganizações societárias ocorridas até o ano de 2005, levadas a cabo pelos controladores da Claro S.A.(anteriormente denominada BCP S.A.).

Veja o demonstrativo a seguir, fornecido pela Fiscalizada:

DESTINO	ORIGEM	DATA	ÁGIO CONTABILIZADO	ÁGIO FISCAL UTILIZADO
TESS	TELECOM AMÉRICAS BRASIL LTDA.(IPÊ PARTICIPAÇÕES)	09/04/2001	221.271.288,60	120.681.404,99
TESS	TEL PARTICIPAÇÕES S.A.	12/03/2001	138.726.191,51	153.505.206,50
TESS	ERILINE CELULAR(Incorporada de Tel Investimentos S.A.	21/03/1998	47.166.932,68	49.283.136,72
TESS	IPÊ PARTICIPAÇÕES S.A.	28/10/2004	1.117.580.993,00	1.003.653.960,33
TESS	TEL PARTICIPAÇÕES(Riesling)	20/02/2001	18.064.617,00	-
TESS	TEL INVESTIM. LTDA.(Riesling)	28/02/2001	60.076.672,99	-
TESS	ERILINE CELULAR S.A.(Riesling)		49.590.497,13	-
ATL	JOHI REPRESENTAÇÕES LTDA.	23/03/1999	324.057.272,88	279.320.721,14
ATL	JOHI REPRESENTAÇÕES LTDA.	30/09/2004	814.559.582,00	903.231.375,97
ATL	SÂNDALO PARTICIPAÇÕES S.A.	30/11/1999	6.488.000,00	6.487.574,93
ATL	SÂNDALO PARTICIPAÇÕES S.A.	30/09/2004	394.204.367,00	479.091.708,44
ATL	SBCI BRASIL PARTICIPAÇÕES SA	29/12/1999	262.637.185,33	112.561.401,56
ATL	SÂNDALO PART.(SBCI BRASIL PARTICIPAÇÕES)	29/12/1999	558.738.118,50	390.380.130,85
			4.013.161.719,52	3.498.196.621,43

As deduções das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL foram efetuadas mediante exclusões, as quais foram lançadas nas Partes A e B do Livro de Apuração do Lucro Real. Docs. 47 a 47F

Eles estavam contabilizados nas empresas ATL – Telecom Leste S.A., CNPJ nº 02.445.817/0001-07 e TESS S.A., CNPJ nº 02.093.211/0001-41, incorporadas pela Fiscalizada em 31/12/2005.

Essas empresas foram adquiridas pelo grupo mexicano AMÉRICA MÓVIL (detentores da marca Claro no Brasil) em 2001.

Antes dessas aquisições, elas já carregavam em suas contabilidades vários ágios gerados em operações societárias anteriores, mas sempre originários de interposição de empresas veículos. Mais especificamente de 1999 até 2001.

Com a entrada do grupo mexicano, em 2001, os valores dos ágios tomaram proporções significativas, uma vez que, foram aportados para essas duas empresas de serviços de telefonia, via empresas veículos no Brasil, recursos de elevados valores.

(...)

Para facilitar a compreensão dos fatos a serem narrados no presente Termo, apresentamos a seguir alguns exemplos hipotéticos que se adequam aos procedimentos utilizados pela contribuinte fiscalizada no afã de aproveitar os ágios decorrentes das várias reorganizações societárias realizadas.

(...)

Não há necessidade de qualquer esforço para compreender que a real adquirente da participação societária na Empresa Operacional é a Empresa A, sediada no exterior.

MOMENTO POSTERIOR: seria a Empresa Operacional incorporar a Empresa Veículo(Holding), herdando seu próprio ágio.

No entanto, se isto ocorrer, a Empresa A, sediada no exterior, passa a controlar diretamente a Empresa Operacional(serviços de telefonia) no Brasil, situação esta, vedada pela legislação brasileira de telecomunicações, por meio do artigo 1º do Decreto nº 2.617/98.

Aquela legislação não permite que empresas estrangeiras possuam o controle direto de empresas nacionais que detenham concessão, permissão ou autorização para exploração de serviços de telecomunicações.

Vejamos o citado artigo:

Art. 1º As concessões, permissões e autorizações para exploração de serviços de telecomunicações de interesse coletivo poderão ser outorgadas ou expedidas somente a empresas constituídas sob as leis brasileiras, com sede e administração no País, em que a maioria das cotas ou ações com direito a voto pertença a pessoas naturais residentes no Brasil ou a empresas constituídas sob as leis brasileiras e com sede e administração no País.

Como se constata, não há a menor possibilidade do ágio contabilizado na Empresa Holding Veículo ser aproveitado tributariamente no Brasil.

A solução encontrada para contornar tal situação foi a constituição de mais uma Holding, no Brasil, que controlasse diretamente a Empresa Veículo.

Ato contínuo, a Empresa Operacional incorpora a Empresa Veículo original e entende ficar apta a aproveitar tributariamente o ágio dela mesma que estava contabilizado na Empresa Veículo.

Mas o real adquirente continua sendo a Empresa A, sediada no exterior.

(...)

A legislação tributária brasileira permite que o ágio seja aproveitado tributariamente em duas situações:

- Ele faz parte do custo para cálculo do ganho de capital na alienação da participação societária avaliada pelo PL – artigo nº 426, do RIR/99,
- Nos casos de absorção do patrimônio de outra pessoa jurídica, mediante, incorporação, fusão ou cisão – artigo nº 386, do RIR/99.

Se depreende da leitura do segundo caso, baseado no artigo nº 386 do RIR/99, que o pilar básico para o aproveitamento tributário do ágio, nos casos de incorporação, é a “confusão” dos patrimônios, seja pela incorporação da controlada(adquirida) pela controladora(real adquirente) ou da controladora(real adquirente) pela controlada(adquirida).

(...)

Verifica-se que após a reorganização societária levada a cabo, a situação continuou a mesma, ou seja, a Empresa A, sediada no exterior, que é a real adquirente, não incorporou a Empresa Operacional e nem foi por ela incorporada. Aliás, nem poderia.

Na situação em tela, jamais a Empresa Operacional (serviços de telefonia) poderia amortizar o ágio oriundo dos recursos da Empresa Veículo.

A incorporação da empresa veículo teve como único propósito aproveitar o ágio tributariamente sem, contudo, atender a condição básica prevista no artigo nº 386 do RIR, ou o previsto nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97.

Aliás, isto está bem explicitado em todos os documentos de cunho societário que ampararam as incorporações, como AGE, Laudos de Avaliação, etc. Ver, por exemplo, a Justificação no Doc. 32A.

Ressalte-se que não se nega aqui a constituição de uma holding para atender os aspectos de natureza regulatória.

O que é inadmissível é a incorporação da mesma pela Empresa Operacional (serviços de telefonia) e constituição de outra holding que passe a controlá-la diretamente, contornando a legislação pátria para obter o benefício tributário do ágio.

Interessante que essa burla à legislação tributária nos leva à conclusão de que se mais recursos advierem da empresa do exterior (a real adquirente), mais empresas veículos/holdings serão constituídas e mais incorporações com o único propósito tributário serão realizadas. É algo sem fim.

E a estrutura societária continuará sempre a mesma, ou seja, a real adquirente no exterior e a empresa operacional, no Brasil, nunca terão seus patrimônios em “confusão”, condição básica, como já afirmamos, para o aproveitamento fiscal do ágio.

E não se ampare no argumento de que os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 foram instituídos com a finalidade de atender aos anseios do antigo programa de privatizações, criando o benefício tributário do ágio.

Na verdade, a permissão instituída para aproveitamento tributário do ágio pela Lei nº 9.532/97, teve o objetivo de combater o planejamento tributário utilizado na época.

Vejamos o que diz a exposição de motivos da Medida Provisória n. 1.602/97, convertida na Lei n. 9.532/97, que deixava claro, no seu parágrafo 11, o propósito do novo tratamento tributário dispensado ao ágio (o art. 8º citado no parágrafo 11 abaixo reproduzido passou a ser o art. 7º quando da conversão da medida provisória na lei):

11. O art. 8º 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’, vêm 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 da 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.

Os “ganhos tributários” a que se referia a exposição de motivos baseavam-se na baixa integral do ágio autorizada pelo art. 34 do Decreto-lei nº 1.598/77.

(...)

Passemos aos casos concretos.

Como já mencionado, os ágios amortizados tributariamente pela Fiscalizada, são originários das empresas ATL Telecom Leste S.A. e TESS S.A.

Ambas são empresas operacionais de serviços de telefonia que, em 29/10/2004, incorporaram suas controladoras (empresas veículos), as quais detinham ágios e, no ano seguinte, em 31/12/2005, foram incorporadas pela Fiscalizada. Esta por sua vez, passou a aproveitar os ágios tributariamente em meados de 2008.

Os ágios contabilizados nas empresas veículos tiveram origem em várias reorganizações societárias realizadas de 1999 a 2004, em especial de 2001 em diante, com a entrada do grupo mexicano.

Já se afirmou que a Fiscalizada contornou a legislação tributária brasileira, com o artifício de incorporar empresas veículos com ágio e constituir outra para atender a legislação brasileira de telecomunicações.

(...)

[continua, descrevendo cada uma das operações que deram origens aos ágios]

(...)

5. A CARACTERIZAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO

A conduta da fiscalizada, juntamente com seus controladores, foi a de realizar operações de incorporação de suas empresas veículos com o único propósito de aproveitar, indevidamente, o ágio fiscal, buscando desta forma, reduzir o IRPJ e a CSLL por meio de exclusões das bases tributáveis desses tributos.

Verificou-se ao longo deste Termo que não havia a menor possibilidade de se aproveitar os ágios que foram gerados pela aplicação de recursos nas empresas ATL Telecom Leste S.A. e TESS S.A., operadoras de serviços de telefonia no Brasil, incorporadas posteriormente pela Claro S.A., uma vez que, os reais adquirentes das empresas, estavam e estão domiciliados no exterior.

Na tentativa de aproveitar os ágios fiscais contabilizados nas empresas veículos, e ao mesmo tempo se enquadrar nas determinações da legislação brasileira de telecomunicações, a Fiscalizada e seus controladores, realizaram as seguintes operações artificiosas em sequência:

- Constituição de uma nova Holding brasileira pelos controladores do grupo domiciliados no exterior.
- Levar ao abrigo desta Holding todas as veículos, por meio de aumento de capital naquela, lembrando que eram elas que detinham os ágios.
- A Fiscalizada, que é uma empresa operacional, a qual havia sido adquirida anteriormente pelo grupo controlador, também foi levada ao abrigo da Holding citada.
- As empresas veículos que detinham os ágios, e eram as controladoras, foram incorporadas pelas duas operadoras, controladas, ATL Telecom Leste S.A. e TESS S.A., ficando aptas, segundo o entendimento da Fiscalizada, a amortizar tributariamente tais ágios. - a motivação para essas incorporações tiveram como único propósito o aproveitamento do benefício fiscal do ágio.
- Aproximadamente um ano depois, a Fiscalizada incorporou a ATL Telecom Leste S.A. e a TESS S.A. e assumiu os ágios que estavam nelas contabilizados.
- A partir de meados de 2008, a Fiscalizada Claro S.A. passou a deduzir o ágio, indevidamente, por meio de exclusões das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL.

É interessante reproduzir alguns excertos do documento protocolado, pela Fiscalizada, em 22/11/2013, que demonstram o seu entendimento, o qual corrobora o artifício utilizado para aproveitar, indevidamente, o ágio fiscal: Doc. 52 – páginas. 3, 4 e 8

(...)

A Fiscalizada justificou a existência das empresas veículos (ela denominou de Holdings), mas não conseguiu e nunca conseguirá justificar a incorporação dessas veículos e a constituição de uma nova Holding .

O fato de existir uma legislação de telecomunicações, no Brasil, que não permita o controle direto das operadoras por parte de acionistas estrangeiros, não dá direito à utilização de artifícios engenhosos no intuito de aproveitar eventuais ágios em solo brasileiro.

A incorporação das empresas veículos pela TESS e ATL não teve nenhum outro propósito, a não ser o de aproveitar, indevidamente, o ágio que estavam contabilizados naquelas.

Isto nos leva a concluir que, se mais recursos forem remetidos, ao Brasil, pelos acionistas do exterior, mais empresas veículos serão criadas e incorporadas e, simultaneamente, outra holding deverá ser constituída. Tudo isso no afã de reduzir a base de cálculo dos tributos IRPJ e CSLL.

As duas justificativas de incorporação das empresas veículos, pela ATL e TESS, não deixam dúvidas quanto ao único propósito da Fiscalizada:

Aproveitar em suas operações o benefício fiscal do ágio contabilizado nas incorporadas.

O procedimento da Contribuinte Fiscalizada enquadra-se, destarte, no disposto no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que em sua redação original e que, na atual, limita-se a remeter, dentre outros, ao art. 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, e que têm a seguinte redação:

Art .72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Em face do disposto na Portaria RFB nº 2.439, de 21 de dezembro de 2010, foi formalizada a representação fiscal para fins penais.

6. CONCLUSÃO

Como restou demonstrado ao longo deste Termo, a real adquirente se situa fora do Brasil e, portanto, no caso da Fiscalizada, o ágio não poderia ser aproveitado tributariamente no país, pois não houve a “confusão” patrimonial, condição básica para o aproveitamento fiscal do mesmo, conforme preceitua o artigo o artigo 386 do RIR/99.

O que se constatou foi uma tentativa ilícita de internalizar o ágio, por meio de incorporações de empresas veículos com o único propósito de reduzir as bases tributáveis do IRPJ e da CSLL.

Pelas constatações demonstradas, procede-se à glosa do ágio excluído indevidamente das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL, pela Fiscalizada, referente ao ano-calendário de 2013:

(...)

Após a DRJ julgar improcedente a impugnação apresentada pelo contribuinte, foi apresentado recurso voluntário, sendo este parcialmente provido, para cancelar a exigência referente à amortização dos ágios indicados nos itens 3.2, 3.3 (somente quanto ao ágio 2 - nota promissória relativa à operação da Algar, SBCI e Sândalo), 3.4, 3.5, 4.1 e 4.4 do Termo de Verificação Fiscal.

São estes, assim, os ágios em discussão nos presentes autos:

“Ágios carregados para a ATL”

3.2 - Ágio na Johi decorrente da capitalização dos AFACs na ATL Algar Telecom Leste S/A.

3.3 - Ágio na Sândalo decorrente aumento de capital com ações da ATL Algar Telecom Leste S/A e com notas promissórias (somente quanto ao ágio 2 nota promissória relativa à operação da Algar, SBCI e Sândalo)

3.4 - Ágio na ATL Participações S.A.(ex- Algar Telecom Participações) decorrente do aumento de capital com notas promissórias

3.5 - Ágio na Sândalo decorrente da capitalização dos AFACS na ATL Algar Telecom Leste S/A.

“Ágios carreados para a TESS”

4.1 Ágio na Ipê Participações S.A. decorrente de aumento de capital com notas promissórias

4.4 - Ágio na TAB decorrente da capitalização dos AFACs na TESS S.A.

É o relatório.

Voto

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal

O recurso especial é tempestivo. Passo a analisar os demais requisitos para a sua admissibilidade.

Nesse ponto, observo que a 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 destaque a exigência de demonstração da divergência jurisprudencial:

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. Assim, um exercício válido para verificar se se está diante de genuína divergência jurisprudencial é verificar se oracional exposto no acórdão indicado como paradigma seria capaz de alterar a conclusão a que chegou o acórdão recorrido.

O sujeito passivo contesta a admissibilidade do recurso, sustentando não haver similitude fática entre os casos confrontados.

No caso, ambos os precedentes trazidos pela Recorrente como paradigma referem-se a casos em que existe uma operação de aquisição anterior de investimento, perante terceiros, que gera, por assim dizer, um ágio “original”, sendo tal participação societária então transferida para as assim chamadas “empresas-veículo”, o que acarreta a então denominada “transferência” do ágio originalmente registrado. Questiona-se, em tais casos, a amortização do ágio registrado em tal operação de “transferência”.

Especificamente, no caso do acórdão paradigma 9101-002.188, a operação é assim descrita:

- 28/09/2005 - as empresas ACHE LABORATÓRIOS FARMACÊUTICA S/A e MAGENTA PARTICIPAÇÕES S.A. constituem a empresa DELTA PARTICIPAÇÕES FARMACÊUTICAS S.A., com a subscrição e integralização do capital social no valor de R\$ 100,00 (R\$ 99,00 pela ACHE, e R\$ 1,00 pela MAGENTA);
- 17/10/2005 - as empresas ACHE e MAGENTA adquirem a totalidade das quotas da empresa BIOSINTETICA (ora Recorrente) pelo valor de R\$491.200.000,00. Em face dessa aquisição, a ACHE passa a deter o controle societário da BIOSINTETICA, enquanto a MAGENTA apenas 1 (uma) quota dessa empresa;
- 30/11/2005 - a ACHE subscreve e integraliza o aumento de capital da DELTA com a totalidade das quotas que detém da BIOSINTETICA pelo valor de R\$ 491.200.000,00. Nessa operação a ACHE “cobra” da DELTA um ágio sobre as quotas da BIOSINTETICA no valor de R\$ 437.552.361,10;
- 31/03/2006 — a BIOSINTETICA incorpora a DELTA, absorve o ágio “pago” por essa empresa sobre suas próprias quotas, e passa a amortizá-lo para fins tributários;

Diante de tais fatos, o voto condutor daquele precedente, da lavra do então conselheiro Rafael Vidal de Araujo, assim conclui (grifos do original):

Em síntese, 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.

Na atual redação destes dispositivos e para o caso de incorporação "As avessas", exclusivamente no caso em que a investida **adquire a investidora original (ou adquire diretamente a investidora**, nessa linha de raciocínio as intermediárias não seriam investidoras de fato, apenas de direito) 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. No caso dos autos, esses aspectos não foram satisfeitos, em especial dos aspectos pessoal e material, vejamos:

A utilização de uma pessoa jurídica interposta (Delta Participações Farmacêuticas S.A.) para transferência do ágio, que veio a ser adquirida pela investida (Biosintética), mas que não foi investidora original (investidora de fato, a que pagou o ágio), implica no desatendimento dos aspectos pessoal e material e, conseqüentemente, na descaracterização da aplicação dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e dos artigos 385 e 386 do RIR/99, que resulta na impossibilidade da amortização do ágio.

A amortização do ágio seria devida apenas se a empresa investida (Biosintética) tivesse incorporado a investidora (Aché Laboratórios Farmacêuticos S.A. - investidora stricto sensu), pois somente essa se enquadra nos aspectos pessoal e material.

Nesse passo, devem ser restabelecidas as autuações fiscais a título de IRPJ e CSLL

Igualmente, no caso do acórdão paradigma 9101-002.187, julgado na mesma sessão do anterior, e cujo voto condutor também é do então Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, houve uma aquisição que se diz "original" (i.e., aquisição da Companhia Energética de Pernambuco – CELPE, mediante processo licitatório de privatização) e, posteriormente, a transferência de tal investimento, com registro de ágio, primeiramente para uma empresa (Guaraniana) e, subsequentemente desta para outra sociedade (Leicester), seguida de incorporação da Leicester pela CELPE, ação esta que deu ensejo ao início da amortização fiscal do ágio.

Diante de tais fatos, o voto condutor do acórdão paradigma 9101-002.187 assim conclui (grifos do original):

Em síntese, 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. Na atual redação destes dispositivos e para o caso de incorporação "às avessas", exclusivamente no caso em que a investida **adquire a investidora original (ou adquire diretamente a investidora**, nessa linha de raciocínio as intermediárias não seriam investidoras de fato, apenas de direito) 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. No caso dos autos, esses aspectos não foram satisfeitos, em especial dos aspectos pessoal e material, vejamos:

A utilização de uma pessoa jurídica interposta (Leicester Comercial S.A) para transferência do ágio, que veio a ser adquirida pela investida (CELPE), mas que não era a investidora original (investidora de fato, a que pagou o ágio), implica no desatendimento dos aspectos pessoal e material e, conseqüentemente, na descaracterização da aplicação dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e dos artigos 385 e 386 do RIR/99, que resulta na impossibilidade da amortização do ágio.

A amortização do ágio seria devida apenas se a empresa investida (CELPE) tivesse incorporado a investidora original (investidora stricto sensu), pois somente essa se enquadra nos aspectos pessoal e material. Pouco importa terem havido motivos de ordem societária, técnica ou mercadológica que impedião a CELPE de incorporar a real investidora: são as situações que devem se moldar à lei, para fins de aplicação da norma, e não a lei que tem que se moldar às situações, o que implicaria em substituir a coercitividade da regra pela conveniência dos regrados.

Portanto, relativamente à despesa de amortização de ágio, voto por DAR provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Nos presentes autos, todavia, as operações questionadas são substancialmente diferentes.

Os ágios cuja amortização fiscal foi validada pelo acórdão recorrido – e que portanto são objeto do presente recurso especial da Fazenda Nacional --, foram apurados diretamente no Brasil, pelas *holdings* que investiram, originariamente, perante terceiros, nas empresas operacionais (ATL e TESS), pagando por elas um preço acima de seu valor patrimonial com base em sua rentabilidade futura.

Assim, sob esse aspecto, não há que se falar no caso dos autos nem “transferência de ágio”, nem de “aquisição original” versus “aquisição derivada” do investimento.

A questão é que, no caso dos autos, antes da incorporação das *holdings* adquirentes pelas sociedades operacionais, foram constituídas novas holdings para controlar as *holdings* originais – sob a justificativa de evitar que as empresas estrangeiras detivessem capital direto nas empresas operacionais, visto que isso era vedado pela legislação nacional de telecomunicações.

O questionamento fiscal é essencialmente diverso nos casos dos acórdãos recorrido e dos paradigmas. No caso objeto do presente recurso especial, não se questiona propriamente o registro do ágio e/ou a operação que o gerou (isto é, não se questionam aspectos relativos à aquisição do investimento) nem, diretamente, a operação subsequente, que permitiu que se iniciasse a amortização do ágio (isto é, a incorporação da *holding* pela sociedade operacional).

Em essência, a acusação fiscal, aqui, se incomoda com o fato de que as *holdings* que seriam incorporadas foram “substituídas” por outras, o que, em termos práticos, teria feito com que sua extinção por incorporação acabasse tendo os efeitos anulados pela constituição das novas *holdings* que passaram a controlá-las antes da incorporação. E foi isso que o acórdão recorrido analisou. Cito como exemplo o seguinte trecho do voto (trecho que analisa o ágio ÁGIO IPÊ - item 4.1 do TVF):

Outrossim, ressalta-se que o ágio foi apurado diretamente pela holding, que investiu na empresa operacional, pagando por elas um preço acima de seu valor patrimonial com base em sua rentabilidade futura. Ao final, como esperado, as operacionais incorporaram as holdings, por uma questão de substância econômica, passando o ágio a ser amortizável para fins fiscais.

Note-se, ainda, que a utilização de tais empresas holdings não gerou um novo ágio. Não foi obtida, com as operações em questão, a criação de qualquer vantagem fiscal que já não fosse prevista pela legislação tributária para a situação em que se encontravam as empresas sucedidas pela Recorrente. Elas não praticaram atos para obter um tratamento fiscal mais benéfico, ao qual elas não teriam direito. Havia um interesse de cunho regulatório a guiar os atos praticados e não um interesse fiscal de obter um benefício que, de outro modo, as leis tributárias não garantiriam.

De se notar que, sob certa perspectiva, os acórdãos indicados como paradigma são inclusive convergentes com a conclusão a que chegou o acórdão recorrido. Isso porque o raciocínio dos acórdãos indicados como paradigma é de que *“A amortização do ágio seria devida apenas se a empresa investida (CELPE) tivesse incorporado a investidora original (investidora stricto sensu), pois somente essa se enquadra nos aspectos pessoal e material.”* Tal racional, se aplicado aos casos objeto do presente recurso especial, igualmente validaria as amortizações fiscais tais como realizadas pelo sujeito passivo, já que, no caso dos autos, se olharmos em termos de CNPJ, as empresas investidas efetivamente incorporaram suas “adquirentes originais”, isto é, aquelas que originalmente receberam de terceiros a participação societária que gerou o ágio.

Enfim, o caso dos autos é específico e não é possível saber, da análise do racional que decidiu os paradigmas, a solução que aquela Turma daria para o caso em que, antes da incorporação das *holdings* adquirentes pelas sociedades operacionais, houvesse a constituição de novas *holdings* para controlar tais *holdings* adquirentes.

Portanto, da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, compreendo que a Recorrente **não logrou êxito** em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para não conhecer do recurso especial.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano