



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

Processo nº 16561.720020/2016-51
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1402-003.263 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de julho de 2018
Matéria IRPJ/CSLL
Recorrentes TICKET SERVIÇOS S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

IRPJ. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. PAGAMENTO EFETUADO POR CONTROLADORA. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO.

A amortização do ágio, como regra geral, é indedutível para a apuração do lucro real, bem como da base de cálculo da CSLL. A possibilidade de deduzi-la prevista no art. 386, III, do RIR/99 - art. 7º, III, da Lei nº 9.532/97 e art. 10 da Lei nº 9.718/98 - não pode prevalecer quando, para sua configuração, é utilizada empresa veículo e inexistente a extinção do investimento em razão da absorção do patrimônio da investidora pela investida, ou vice-versa.

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, sendo descabida a utilização de empresas veículos que se prestem a exercer este papel de intermediárias na tentativa de transferir o ágio.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO

A multa de lançamento de ofício decorre de expressa determinação legal e é devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, não cumprindo à administração afastá-la sem lei que assim regulamente, nos termos do art. 97, inciso VI, do CTN. Estando evidenciada nos autos a intenção dolosa da contribuinte de evitar a ocorrência do fato gerador ou seu conhecimento pela Autoridade Tributária, a aplicação da multa qualificada torna-se imperiosa.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, i) preliminarmente, tendo em vista a inexistência de qualquer petição acostada pela recorrente tratando do assunto, rejeitar o suscitado de ofício e preambularmente ao início do julgamento pelo Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira no sentido de que os autos deveriam ser encaminhados à PGFN, mediante resolução, para manifestação daquele órgão em face da edição da Lei nº 13.655/2018, que trataria de matéria de ordem pública, no que foi acompanhado pelos Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella e Leonardo Luis Pagano Gonçalves; ii) no mérito, ii.i) negar provimento ao recurso voluntário, mantendo os lançamentos; e, ii.ii) dar provimento ao recurso de ofício para restabelecer a multa qualificada em 150%, divergindo os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves e Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira que davam provimento ao recurso voluntário e negavam provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogerio Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Goncalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte acima identificada em face de decisão exarada pela 3ª Turma da DRJ/REC em sessão de 30 de março de 2017 (fls. 1675/1696)¹, que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada e manteve parte dos lançamentos perpetrados pelo Fisco e de Recurso de Ofício manejado pela Presidência da mencionada Turma pelo fato de haver exoneração de crédito tributário acima do limite de alçada (R\$ 2.500.000,00) previsto, na época, pela Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.

DA ACUSAÇÃO FISCAL

Segundo o extenso e detalhado TVF (fls. 1106/1147), a infração principal aponta para indevida dedução de despesas, decorrente de amortização de ágio na apuração do lucro tributável, com qualificação da multa no patamar de 150%.

A síntese da peça acusatória mostra que o grupo Accor teria engendrado planejamento tributário por meio de operações sem propósito comercial e com a utilização de empresa veículo (Sobraser Participações Ltda), dando-lhes ares da situação prevista nos arts. 385 e 386 do RIR, de 1999, com o único propósito de transferir ágio oriundo de aquisições dantes efetuadas pela Accor Participações S.A. para a autuada, e dessa forma proporcionar a dedução das respectivas amortizações na apuração do seu lucro tributável; o que efetivamente vem ocorrendo ao longo dos anos.

Nas palavras do Agente autuante, o resumo dos fatos estaria assim estampado:

a) a Ticket Serviços S.A., desde os anos 80, era controlada, de forma compartilhada, pelo Grupo Accor (Accor Hotels Belgium, Saminvest e Accor S.A., empresas domiciliadas no exterior), da França - por meio, majoritariamente, da Accor Participações S.A., esta domiciliada no Brasil -, e pelos Grupos Brascan, do Canadá, e Espírito Santo, de Portugal, estes dois por meio da Cia. Sinal de Participações e da Sinal Participações S.A.;

b) em 01/12/2006, o Grupo Accor, por meio da Accor Participações S.A. adquire a Cia. Sinal de Participações e a Sinal Participações S.A., contabiliza o investimento por equivalência patrimonial, reconhecendo o ágio pago na aquisição, fundamentando-o na expectativa de rentabilidade futura;

c) em 05/04/2007, essas empresas são incorporadas pela Accor Participações S.A., que passa a registrar em seu ativo permanente investimentos adicionais na Ticket Serviços S.A. e na GR S.A.; o valor do ágio fica assim registrado na Accor Participações S.A.: R\$ 360.523.377,70, referente à Ticket Serviços S.A., e R\$ 74.838.749,82, referente à GR S.A.;

d) Em 12/04/2007 e em 17/04/2007, o grupo Accor constitui as empresas Sobraser participações Ltda. e Accor Brasil Participações Ltda., respectivamente, com capital simbólico de R\$ 1.000,00 cada. Os sócios de ambas as empresas são os senhores Oswaldo

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

Melantonio Filho e Stéphane Frantz Emmanuel Engelhard, administradores da Ticket Serviços S.A., a partir de janeiro de 2007;

e) Em 19/04/2007, as quotas do capital da Sobraser Participações Ltda. são "adquiridas" pela Accor Brasil Participações, que, por sua vez, tem suas quotas "adquiridas" pela Accor Participações S.A.;

f) em 10/08/2007, a Accor Participações S.A. sofre cisão parcial, vertendo o investimento na Ticket Serviço S.A (mais o ágio) para a Sobraser Participações Ltda, que, na sequência (após dez dias), é incorporada pela sua controlada, a Ticket Serviços S.A.;

g) por conta da incorporação da Sobraser Participações Ltda., a Ticket Serviços inicia a apropriação de 1/60 do ágio por mês a partir de setembro de 2007.

Ainda segundo o Termo de Verificação Fiscal, a Sobraser, criada em abril de 2007 com capital social de R\$ 1.000,00, recebeu todas as ações da TICKET mais o ágio em 10/08/2007, sendo incorporada pela sua controlada após 10 dias, em 20/08/2007. Os únicos eventos registrados em seus assentamentos contábeis dizem respeito à integralização de capital com as ações da Ticket Serviços S.A, ao ágio e ao reconhecimento do resultado de equivalência patrimonial. Nunca teve funcionários ou empregados, consoante ficha 58-outras informações da única DIPJ que apresentou, e consoante pesquisas na GFIP e DIRF.

Na continuidade, a peça de acusação aduz que o capital social da Ticket Serviços S.A. sofreu acréscimo de R\$ 104.622.166,80 devido à incorporação da Sobraser, aumento que correspondia ao valor do patrimônio líquido da incorporada. Mas, em assembleia geral extraordinária de 09/10/2007, a fiscalizada retificou a deliberação a respeito do aumento e a incorporação resultou sem qualquer aumento de capital.

Houve emissão de 28.265.634 novas ações da Sobraser mediante versão do seu patrimônio líquido e foram distribuídas proporcionalmente às empresas do grupo Accor (Saminvest, Accor Hotels e Accor S.A.). Também foram extintas as 28.265.634 ações da Ticket procedentes da Sobraser, bem como 1.000 ações da Accor Brasil Participações Ltda.

A ata de assembleia geral extraordinária da Ticket Serviços S.A. de 09/10/2007 aprovou a retificação do aumento do capital social da Ticket, em razão da incorporação de Sobraser. O patrimônio líquido consistia apenas de ações da Ticket Serviços S.A. Tais ações foram extintas e portanto, não houve aumento no valor do capital social da Ticket, que manteve o valor de R \$36.500.754,13, divididos em 28.296.513 ações ordinárias, que foram distribuídas entre as sócias Saminvest, Accor Hotels e Accor S.A.

Analisando-se a contabilidade da Ticket Serviços S.A., foi registrado o ágio e também uma conta de provisão de ágio. O grupo Accor, por meio das empresas Saminvest, Accor Hotels Belgium e Accor S.A., sempre permaneceu no controle da Ticket, mesmo que indireto. Em 24/08/2007 o controle foi transferido para a Accor Brasil Participações Ltda. Por sua vez, esta era controlada pela Accor Participações S.A. e que estava sob controle da Saminvest, Accor Hotels e Accor S.A. (grupo Accor).

Sobre o que chamou de “empresa veículo”, a Autoridade Fiscal dissertou (fls. 1133/1135):

“Empresa veículo é aquela utilizada para viabilizar a amortização do ágio. Via de regra, a empresa-veículo é extinta após a incorporação, fusão ou cisão, uma vez que sua finalidade não é o exercício de uma atividade econômica, mas sim, viabilizar o planejamento tributário. A empresa-veículo para planejamento tributário de amortização de ágio é sempre necessária, seja para ágio interno, seja para ágio transferido. Sempre deve haver a absorção de patrimônio de empresa que se tem participação societária, ou seja, uma pessoa jurídica tem que perder patrimônio ou ser extinta por incorporação, cisão ou fusão.

A Ticket Serviços S.A. passou a amortizar o ágio transferido entre empresas do mesmo grupo econômico, com o uso de uma empresa-veículo, no caso, a Sobraser Participações Ltda, que foi criada para esta finalidade.

Os fatos que ocorreram na reestruturação societária que envolveu a fiscalizada, resumem-se a seguir: a Accor Participações S.A. que detinha 99,91% das ações da Ticket Serviços S.A., acrescido do ágio oriundo da aquisição das ações dos grupos Brascan e Espírito Santo, transferiu, após cisão parcial, esse investimento juntamente com o ágio para a empresa Sobraser Participações Ltda e após dez dias, esta foi incorporada pela controlada Ticket. A fiscalizada passou a amortizar o ágio recebido na incorporação da Sobraser no valor de R\$ 360.523.377,70 em parcelas de 1/60 ao mês, reduzindo os montantes devidos de IRPJ e CSLL.

Tanto na DIPJ, quanto na contabilidade da Sobraser Participações Ltda, os únicos registros são: a integralização/aumento de capital, constituição de provisão de ágio e apuração de prejuízo da empresa. A sua duração resumiu-se apenas de abril de 2007 até o mês de agosto do mesmo ano, quando foi extinta (incorporada pela Ticket Serviços S.A.).

A Sobraser Participações Ltda foi criada em abril de 2007 com capital de apenas R\$ 1.000,00. No curto espaço de quatro meses, em 10/08/2007, com o evento da cisão parcial da Accor Participações S.A., a Sobraser passou a deter todas as ações da Ticket, acrescida do ágio da Accor Part, passando a ter em seu capital social a quantia de R\$ 450.316.522,02. E dez dias depois, foi incorporada e extinta em 20/08/2007. Esta sociedade teve duração efêmera, em pouco tempo o seu capital, que inicialmente era de R\$ 1.000,00, passou ao montante de R\$ 450.316.522,02, acrescido do ágio procedente da Accor Participações S.A. Este ágio foi transferido entre empresas do mesmo grupo, pois a Accor Part sempre manteve o controle sobre a Ticket Serviços S.A., como verifica-se nos organogramas de 1 a 6.

De acordo com a Ticket, a criação da Sobraser e da Accor Brasil Part, foram exigidos pelo Bacen, pois havia intenção de transformar a Ticket em instituição financeira e esta deveria

ser controlada por uma holding exclusiva. Contudo, independentemente da exigência do Banco Central do Brasil, foi criada uma empresa-veículo que transferiu o ágio para a Ticket.

(...)

No presente caso, o antes representava o controle de quase 100% da Ticket pela Accor Participações S.A. e esta é controlada por empresas domiciliadas no exterior (Saminvest, Accor Hotels Belgium e Accor S.A.). O depois continua com a Accor Participações S.A. controlando a Ticket, mesmo indiretamente, por meio da Accor Brasil Part. Ltda. O capital da fiscalizada permaneceu o mesmo durante todo esse tempo, mas após a incorporação da Sobraser, a Ticket passou a se beneficiar da dedutibilidade do ágio vindo da Sobraser, conforme inciso III do artigo 386, RIR/1999.

O tempo é representado pela curta existência da Sobraser, que foi criada em abril de 2007 com capital social de apenas R\$ 1.000.00 e que recebeu ações do investimento da Ticket adicionado do ágio e foi extinta por incorporação pela Ticket em agosto do mesmo ano.

(...)

Deste modo, a finalidade de uma empresa é a realização de negócios que caracterizam o exercício de atividade econômica. No caso específico da sociedade empresária, pelo teor do art. 966 do CC, considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços. Portanto, a atividade econômica é materializada pela produção e circulação de bens e serviços mediante organização de fatores de produção (capital, trabalho, matéria-prima, etc).

A formação de ambas as sociedades, empresária e simples, está adstrita ao ânimo do exercício de atividade econômica, e se este existir fica caracterizada a ausência de propósito societário, não originando, assim, a motivação para a própria celebração do contrato de sociedade. Subsidiariamente, neste caso, deve-se ponderar que não haveria nem mesmo quaisquer resultados a serem partilhados.

Este mesmo autor acima citado prossegue indicando a existência de empresa veículo ou de passagem, que é uma pessoa jurídica criada apenas para servir de canal de passagem de um patrimônio ou de dinheiro, sem que tenha efetivamente outra função dentro do contexto. É uma operação que serve apenas para transmitir um patrimônio ou um determinado recurso. Também é citada a sociedade efêmera ou de curta duração, nasce para ser extinta logo após o cumprimento de seu papel em determinada operação.

A Sobraser Participações Ltda encaixa-se perfeitamente neste conceito, pois foi constituída apenas para transferir o ágio para a fiscalizada, não havia propósito comercial ou fundamento econômico na criação desta sociedade. Havia sim, a causa da economia fiscal.

Se o ágio permanecesse na Accor Participações S.A. não haveria previsão legal para a sua amortização tributária, pois faz parte do valor de aquisição que é composto pelo valor do patrimônio mais o ágio, de acordo com o artigo 385 do RIR/1999.

A constituição de empresa-veículo foi o artifício usado na reorganização societária exposta nesta fiscalização, a fim de aproveitar de amortização do ágio para deduzir base de cálculo do IRPJ e da CSLL”.

Por fim, trata da qualificação da multa, elevando-a a 150%, por entender que a recorrente agiu dolosamente de forma a se beneficiar com a amortização de ágio transferido artificialmente, enquadrando-se nos ditames do artigo 72, da Lei nº 4.502/1964.

Nas palavras da Fiscalização, “as peças probatórias revelam que a principal conduta adotada foi a de impedir, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador, excluir ou modificar suas características essenciais, de modo a reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, tendo como resultado, a falta de pagamento destes tributos, em montantes proporcionais ao ágio amortizado, transferido para a fiscalizada por meio de empresa veículo criada exclusivamente para essa finalidade”, sendo “visível a intenção de impedir a ocorrência do fato gerador e de excluir ou modificar suas características essenciais, para livrar a fiscalizada do IRPJ e da CSLL”. (TVF – fls. 1136).

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada com a lavratura dos AI (fls. 1068/1105), a contribuinte interpôs laboriosa impugnação (fls. 1159/1205), juntada em duplicidade (fls. 1412/1458), refutando o procedimento fiscal e suas conclusões, aduzindo, em apertada síntese que:

- O "direito" à amortização do ágio teria nascido no momento da incorporação da Cia Sinal de Participações pela Accor Participações, antes da participação da Sobraser, que não se trataria de empresa veículo. A fruição do referido "direito" pela impugnante poderia ter sido alcançada de diferentes maneiras, "e não meramente pela incorporação da Sobraser" pela autuada;
- Sendo assim, como o direito à amortização do ágio surgiu com a incorporação da Cia. Sinal pela Accor Participações, os atos que se sucederam são irrelevantes para fins fiscais;
- As operações subsequentes àquela incorporação, quais sejam, cisão parcial da Accor Participação com versão do patrimônio cindido à Sobraser e incorporação desta pela impugnante, também são irrelevantes, na medida em que somente implicaram sucessão de um direito pré-

existente, nascido quando da incorporação da Cia. Sinal pela Accor Participações;

- Teria havido propósito negocial na criação da Sobraser. Ainda que se admita ela fora utilizada com o único objetivo de permitir a amortização do ágio pela autuada, não haveria ilegalidade nisso;
- Outrossim, ainda que a tese da fiscalização no sentido de que a Sobraser seria uma empresa veículo utilizada com o único intuito de permitir a amortização do ágio estivesse correta, o que se admite em caráter meramente argumentativo, também nesta hipótese, o entendimento fiscal não mereceria prevalecer, tendo em vista que a participação da empresa veículo, neste tipo de operação, tem o intuito de atender o objetivo e a finalidade das normas ora em análise;
- Assim, sob o ponto de vista estritamente fiscal, a dedução da amortização do ágio poderia ser conseguida por múltiplos caminhos, sendo que o grupo Accor escolheu o mais simples: incorporação direta entre investida (Cia. Sinal, que havia incorporado a Sinal) e investidora (Accor Participações);
- Daí que, como as operações idealizadas e praticadas propiciaram a unificação da Accor Participações com a Cia. Sinal, por meio de incorporação, além de também terem propiciado a aquisição do direito, pela impugnante, à amortização fiscal do ágio, via sucessão universal, como será demonstrado a seguir, não há dúvidas de que a impugnante fazia jus, como de fato faz, à dedução fiscal do ágio;
- Após a aquisição em questão, Cia. Sinal incorporou Sinal e, posteriormente, foi incorporada pela Accor Participações, momento em que o ágio passou a ser amortizável, visto que os requisitos dos art. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 foram cumpridos;
- Posteriormente, Accor Participações sofreu cisão parcial, momento em que o investimento na impugnante (e o referido ágio) foi incorporado por Sobraser, sendo que o direito à amortização ao ágio foi sucedido por Sobraser, termos e para os efeitos dos art. 227 e 229 da Lei nº 6404/1976;
- Subsequentemente, a impugnante incorporou Sobraser, passando a amortizar o ágio, também em conformidade com a previsão dos art. 227 e 229 da Lei nº 6.404/1976;
- Nesse contexto, ressalte-se que nenhuma outra alternativa, que não a criação da Sobraser e sua posterior incorporação, mostrou-se vantajosa ou conveniente. É que, senão todas, quase a totalidade das estruturas societárias possíveis implicariam a extinção da impugnante, com inconvenientes de várias ordens, que decerto o grupo Accor queria evitar.
- Houve, pois, um propósito negocial ao lado do resultado fiscal derivado da reorganização levada a efeito na consecução daquele propósito;

-
- Tratou-se, a Sobraser, de uma sociedade de propósito específico, para o qual não eram necessários empregados, nem a realização de outros negócios desconectados com a sua razão de existir, nem sendo necessário que ela tivesse longa existência;
 - Os art. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, permitem que, opcionalmente, o contribuinte proceda à reunião, em um mesmo patrimônio, do ágio com as receitas que justificaram a sua apuração, hipótese em que as amortizações passam a ser dedutíveis. Mais do que isso, a Lei citada permite que a reunião dos patrimônios se dê por variadas formas (fusão, cisão, incorporação, inclusive reversa) o que indica haver uma variada gama de alternativas para viabilizar o implemento do objetivo legal, do espírito da lei;
 - É importante ficar claro: não se vislumbra na lei a necessidade de extinção de uma das empresas envolvidas, mas apenas a reunião do ágio com o lucro que se espera ter dele. Não parece haver um sentido lógico para uma interpretação do art. 7º que resulte em condicionar a dedução fiscal à extinção total da pessoa jurídica. Basta a reunião, em um mesmo patrimônio, do ágio com as receitas provenientes do conjunto de bens que o gerou, pois o que se pretende, essencialmente, é emparelhar custo e receita. E foi exatamente isso que ocorreu na operação ora sob análise;
 - O fator “tempo”, no caso dos autos, deve ser analisado a partir das negociações que resultaram na aquisição de participação societária com ágio até a concretização dos atos que culminaram na segregação de atividades dentro do grupo Accor, na viabilidade de transformação da impugnante em instituição financeira e na aquisição do direito, por esta, à amortização fiscal do ágio;
 - 4.3 - A qualificação da multa teria sido descabida. Dever-se-ia afastar a incidência dos juros de mora sobre os valores da multa de ofício.

DA DECISÃO RECORRIDA

Submetida a lide à apreciação da 3ª Turma da DRJ/REC, o Colegiado de 1º Grau, por unanimidade, deu provimento parcial à impugnação unicamente para afastar a qualificação da multa, mantendo, no mérito, os lançamentos (Ac. – fls. 1675/1696).

Excertos do voto condutor retratam o entendimento exarado pela Turma:

“20. Em regra, as contrapartidas da amortização de ágio não são dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL16. A dedução é possível entretanto __ à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração __ quando há absorção de patrimônio em virtude de incorporação, fusão ou cisão, em que haja participação societária adquirida com ágio fundamentado em rentabilidade de exercícios futuros; o que ocorre também quando a empresa incorporada, fusionada ou cindida é a detentora da participação societária (incorporação reversa). Isso é o que depreende da leitura dos arts. 385 e 386 do RIR, de 1999:

(...)

21. No caso em questão, não se perfizeram as condições previstas nos dispositivos. Não se pode dizer, a integralização do capital da Sobraser, decorrente da cisão da Accor Participações S.A.17, caracterize custo de aquisição, nos termos do sobredito art. 385 do RIR, de 1999, pois que ela com efeito nada adquiriu ou desembolsou.

22. Quem "adquiriu" investimentos com ágio, e de consequente teve custos passíveis de escrituração, foi a Accor Participações S.A, de modo que somente ela, ou a empresa que teve a participação societária adquirida com ágio, teria, de antemão, direito à dedução, nos termos do art. 386 do RIR, de 1999.

(...)

24. Nessa esteira, não há falar em diversidade de caminhos para dedução da amortização de ágio, tampouco em transferência de ágio com suporte nos arts. 227 e 229 da Lei nº 6.404, de 1976; repise-se, a dedução é possível nos casos estritamente previstos no art. 386 do RIR, de 1999.

25. Por outro lado, sequer houve "absorção de patrimônio" em virtude da incorporação - o que põe por terra de vez o argumento da sucessão de "direito" -, nos termos do referido art. 386 do RIR, de 1999. Como dito no Termo de Verificação Fiscal, por meio de manobras contábeis e utilização da empresa veículo Sobraser Participações Ltda, apenas o ágio restou transferido para a autuada, que continuou sendo controlada pela Accor Participações do mesmo jeito de antes do evento.

(...)

27. A interpretação pretendida pela defesa (itens 15, 16 e 17), que como se vê atende exclusivamente aos seus anseios, não encontra amparo legal ou lógico. Não há entender a expressão "absorção de patrimônio", nos termos do art. 386 do RIR, de 1999, dissociada da extinção de uma ou de outra empresa.

28. O "intuito" e a "lógica" da norma, ao condicionar a dedução à absorção de patrimônio, não foi proporcionar o "emparelhamento" de receitas e despesas do patrimônio adquirido com ágio.

(...)

31. De mais a mais, não se enxerga motivo além do fiscal na criação da Sobraser, empresa que prestou-se unicamente a servir de ponte, de veículo para transferência do ágio para a autuada. Particularidade que resta evidente ante o seu curto tempo de existência (apenas 10 dias), o seu ínfimo capital e objetivo a que se prestou. Não é crível, tampouco se trouxe elementos comprobatórios, o objetivo por que ela foi criada inseria-se no contexto de transformação da autuada em empresa financeira.

32. *Ao revés, no Termo de Verificação Fiscal, consigna-se não houve nenhum indicativo nesse sentido durante os eventos que culminaram com a transferência do ágio (fl. 1122):*

(...)

33. *(...) A formalidade jurídica há de ser expressão fidedigna da realidade.*

34. *A falta de propósito negocial de operações, independentemente do procedimento perpetrado (fraude à lei, simulação, abuso de direito etc), é causa suficiente para que os respectivos efeitos não sejam oponíveis²³ à Fazenda Pública.*

35. *De há muito, essa é a posição do CARF, a exemplo do Acórdão nº 103-23.290/200724, que construiu visão acerca do Planejamento Tributário, segundo a qual se deve buscar a essência dos atos e negócios jurídicos empregados; pressuposto da admissibilidade de seus efeitos na esfera tributária”.*

Em relação à qualificação da multa, o acórdão recorrido assentou assistir razão à defesa, afastando a exasperação.

A decisão tem a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

INVESTIMENTO. ÁGIO. DEDUÇÃO. POSSIBILIDADE.

Em regra, as contrapartidas da amortização do ágio de que trata o art. 385 do RIR, de 1999, não são dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL. A dedução só é possível, nos termos do inciso III do art. 386 do RIR, de 1999, quando há extinção do investimento adquirido com ágio, com fundamento econômico nos termos do inciso II do § 2º desse mesmo artigo, por meio de incorporação, fusão ou cisão.

PLANEJAMENTO. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. EFEITOS NÃO Oponíveis À FAZENDA PÚBLICA.

Os efeitos de operações perpetradas no âmbito de planejamento tributário, em que não existe outra motivação senão a de criação artificial de condições para auferimento de vantagens tributárias, não são oponíveis à Fazenda Pública.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. MULTA QUALIFICADA. IMPROCEDÊNCIA. AUSÊNCIA DE DOLO.

Os defeitos que maculam o planejamento tributário de antemão não se confundem com o motivo que enseja a qualificação da multa de ofício, qual seja a intenção de fraudar o fisco nos termos dos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964; não restando demonstrado dolo específico do contribuinte na prática das condutas previstas nesses artigos, descabe a qualificação.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. MATÉRIA ALHEIA À LIDE

Dado que o lançamento não consubstancia crédito relativo a juros sobre multa, não compete a esta instância julgadora, neste momento, manifestar-se sobre o assunto.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

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

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Irresignada, a recorrente interpôs peça recursal (fls. 1708/1748) na qual rebate as conclusões da decisão recorrida e, quanto às acusações, basicamente repisa o aduzido em 1º Grau.

É o relatório do essencial, em apertada síntese.

Voto

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone - -- Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo (ciência da decisão recorrida em 10/04/2017 – fls. 1705 – protocolização da peça recursal em 03/05/2017 – fls. 1706), a representação da contribuinte está corretamente formalizada (fls. 1206/1234) e os demais pressupostos exigidos para sua admissibilidade foram atendidos, pelo que o recebo e dele conheço.

Já o Recurso de Ofício preenche os requisitos para sua provocação pela presidência da Turma Julgadora de 1º Piso, inclusive em relação ao novo limite de alçada fixado pela Portaria MF nº 63, de 2017 (R\$ 2.500.000,00), de modo que igualmente o recebo e dele conheço.

Não há preliminares.

Princípio pela apreciação do Recurso Voluntário.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Destaco inicialmente que o procedimento pertinente a este processo é continuação de ação fiscal em face da mesma contribuinte e dizendo respeito aos mesmos fatos aqui tratados (e algumas matérias residuais), apenas com mudança de períodos, naquele caso, 2007 a 2010 e neste, 2011, tendo sido formalizado o Processo nº 16561.720040/2011-17, já com decisão definitiva, inclusive em relação a Recurso Especial apreciado pela CSRF, tendo sido dado provimento parcial ao recurso voluntário unicamente para excluir a qualificação da multa, mantendo-se os lançamentos e as imputações (Ac. nº 1101-000.936 da então 1ª Turma da 1ª Câmara da 1ª Seção e Ac. nº 9101-002.892 – 1ª Turma da 1ª Seção da CSRF).

No caso aqui apreciado, como visto no relato dos fatos, está-se diante de glosa de despesas com amortização de ágio, por entender o Fisco que as operações não teriam tido propósito negocial; mais ainda, teria havido criação e utilização de empresa veículo, Sobraser Participações Ltda., utilizada exclusivamente para dar cabo ao planejamento consistente na transferência do ágio para a autuada, e nada mais do que isso.

De acordo com a imputação fiscal, esta foi a sequência cronológica dos eventos que levaram ao aparecimento do ágio e sua posterior anteposição ao resultado tributável da recorrente, afetando indevidamente as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL:

- a) a Ticket Serviços S.A., desde os anos 80, era controlada, de forma compartilhada, pelo Grupo Accor (Accor Hotels Belgium, Saminvest e Accor S.A., empresas domiciliadas no exterior), da França - por meio, majoritariamente, da Accor Participações S.A., esta domiciliada no Brasil -, e pelos Grupos Brascan, do Canadá, e Espírito Santo, de Portugal, estes dois por meio da Cia. Sinal de Participações e da Sinal Participações S.A.;
- b) em **01/12/2006**, o Grupo Accor, por meio da Accor Participações S.A. adquire a Cia. Sinal de Participações e a Sinal Participações S.A.,

contabiliza o investimento por equivalência patrimonial, reconhecendo o ágio pago na aquisição, fundamentando-o na expectativa de rentabilidade futura;

c) em **05/04/2007**, essas empresas são incorporadas pela Accor Participações S.A., que passa a registrar em seu ativo permanente investimentos adicionais na Ticket Serviços S.A e na GR S.A.; o valor do ágio fica assim registrado na Accor Participações S.A.: R\$ 360.523.377,70, referente à Ticket Serviços S.A, e R\$ 74.838.749,82, referente à GR S.A.;

d) Em **12/04/2007 e em 17/04/2007**, o grupo Accor constitui as empresas Sobraser participações Ltda. e Accor Brasil Participações Ltda., respectivamente, com capital simbólico de R\$ 1.000,00 cada. Os sócios de ambas as empresas são os senhores Oswaldo Melantonio Filho e Stéphane Frantz Emmanuel Engelhard, administradores da Ticket Serviços S.A., a partir de janeiro de 2007;

e) Em **19/04/2007**, as quotas do capital da Sobraser Participações Ltda. são "adquiridas" pela Accor Brasil Participações, que, por sua vez, tem suas quotas "adquiridas" pela Accor Participações S.A;

f) em **10/08/2007**, a Accor Participações S.A. sofre cisão parcial, vertendo o investimento na Ticket Serviço S.A (mais o ágio) para a Sobraser Participações Ltda., que, na sequência (após dez dias), é incorporada pela sua controlada, a Ticket Serviços S.A;

g) por conta da incorporação da Sobraser Participações Ltda., a Ticket Serviços **inicia a apropriação de 1/60 do ágio por mês a partir de setembro de 2007.**

Ainda no dizer do TVF, “a SOBRASER, criada em abril de 2007 com capital social de R\$ 1.000,00, recebeu todas as ações da TICKET mais o ágio em 10/08/2007, sendo incorporada pela sua controlada após 10 dias, em 20/08/2007. Os únicos eventos registrados em seus assentamentos contábeis dizem respeito à integralização de capital com as ações da Ticket Serviços S.A, ao ágio e ao reconhecimento do resultado de equivalência patrimonial. Nunca teve funcionários ou empregados, consoante ficha 58-outras informações da única DIPJ que apresentou, e consoante pesquisas na GFIP e DIRF” (cf. Ac. DRJ – fls. 1679 – nota de rodapé).

Em contraponto, a recorrente sustenta que a aquisição, com ágio, da participação societária na Cia. Sinal de Participações e na Sinal Participações, teria ocorrido com o objetivo de “centralizar o controle no grupo Accor, extinguindo-se a participação dos grupos Espírito Santo e Brascan”, tudo para possibilitar que a contribuinte (Ticket Serviços) pudesse ser transformada em instituição financeira; além disso, o que Fisco chama de “empresa veículo” seria, na verdade, “uma sociedade de propósito específico”, criada “no contexto da reestruturação societária aventada pelo grupo Accor, de modo a evitar entraves burocráticos na órbita societária” e, ainda, “possibilitar a amortização do ágio apurado no âmbito do Programa de Desestatização do Governo Federal, que teria sido "o principal motivo" para a edição dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997”.

Aduz que poderia ter tomado os mais diversos caminhos para consecução do objetivo buscado e que as operações subsequentes à referida incorporação, quais sejam, cisão parcial da Accor Participações S.A., com versão do patrimônio cindido à Sobraser, e posterior

incorporação desta pela impugnante, também seriam irrelevantes, na medida em que somente implicaram sucessão de um direito pré-existente, nascido quando da incorporação da Cia Sinal de Participações pela Accor Participações.

Postos os fatos, passo à análise da lide.

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

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

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

Para melhor e mais rápida visualização do cenário estampado, veja-se o desenho do caso concreto no seguinte quadro esquemático (que é **incontroverso**):

Esquematicamente

1. **Em 01/12/2006, Accor Participações S/A**, controladora majoritária da Ticket Serviços S.A., adquire o controle acionário da Cia. Sinal de Participações e a Sinal Participações S.A. (com ágio) e contabiliza o investimento com fulcro na expectativa de rentabilidade futura

2. **Em 05/04/2007, Accor Participações S/A** incorpora as duas empresas acima citadas

3. **Em 12/04/2007, o Grupo Accor** constitui a empresa Sobraser Participações Ltda. (empresa veículo), com capital de R\$ 1.000,00, tendo como sócios Oswaldo Melantonio Filho e Stéphane Frantz Emmanuel Engelhard, administradores da Ticket Serviços S.A.

4. **Em 17/04/2007, o Grupo Accor** constitui a empresa Accor Brasil Participações Ltda. (empresa veículo), com capital de R\$ 1.000,00, tendo como sócios Oswaldo Melantonio Filho e Stéphane Frantz Emmanuel Engelhard, administradores da Ticket Serviços S.A.

5. **Em 19/04/2007, a Accor Brasil Participações Ltda.** adquire as quotas da Sobraser Participações Ltda.

6. **Na mesma data, 19/04/2007, a Accor Participações S/A** adquire as quotas da Accor Brasil Participações Ltda. que havia acabado de adquirir as quotas da Sobraser Participações Ltda.

7. **Em 10/08/2007, a Accor Participações S/A** é cindida, com a versão do seu investimento na Ticket (**mais o ágio**) para a Sobraser Participações Ltda.

8. **Em 20/08/2007, ou seja, DEZ DIAS DEPOIS** a recorrente, **TICKET SERVIÇOS S/A**, incorpora a Sobraser Participações Ltda. e traz para si o **ÁGIO** que passa a apropriar a partir de setembro de 2007.

Nesse cenário, indubitável que houve a operação de aquisição (investimento) e que nesta operação existiu ágio pago (R\$ 360.523.377,70 – TVF – fls. 1107).

De outro lado, igualmente incontroverso que referida mais valia patrimonial representada pelo ágio foi EFETIVAMENTE suportada financeira e economicamente pela **Accor Participações S/A**, controladora da recorrente (Ticket).

Pois bem, segundo o libelo acusatório (fotografia acima) em **01/12/2006**, a **Accor Participações S/A**, adquiriu a Cia. Sinal de Participações e a Sinal Participações S.A., contabilizando o investimento por equivalência patrimonial, reconhecendo o ágio pago na aquisição, fundamentando-o na expectativa de rentabilidade futura e, a partir daí, em uma sucessão de eventos findada em **20/08/2007** e que não atingiu um ano (na verdade, 8 meses e 20 dias), levou a que este ágio de R\$ 360 milhões fosse usufruído por quem por ele NÃO PAGOU, no caso a **Ticket Serviços S/A**, tudo isso engendrado por meio de criação e extinção

de pessoas jurídicas efêmeras (de prateleira, veículo) que serviram de duto condutor para irrigar a mais valia para a recorrente.

Em contraparte, a recorrente tece longo assentamento no qual alinhava dentre os seus argumentos que: 1. as empresas efêmeras não seriam “veículos”, mas de propósito comercial; 2. seriam imprescindíveis para “centralizar o controle no grupo Accor, extinguindo-se a participação dos grupos Espírito Santo e Brascan”; 3. fariam parte do planejamento que iria permitir que a Ticket se transformasse em instituição financeira; 4. evitariam entraves burocráticos na órbita societária” e, 5. o mais importante, iriam “possibilitar a amortização do ágio apurado no âmbito do Programa de Desestatização do Governo Federal, que teria sido "o principal motivo" para a edição dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997”.

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

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

A resposta, muito mais que no formalismo dos contratos e convenções firmados entre as partes envolvidas ou seus registros nos órgãos pertinentes, deve ser buscada no contexto em que inserida a empresa veículo e sua participação, mesmo porque, nas discussões sobre planejamento tributário, o foco não se situa na compreensão da hipótese de incidência da norma tributária, mas, sobretudo, na qualificação dos fatos jurídicos, linha preconizada no Estatuto Civil (*"nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciadas do que ao sentido literal da linguagem"*).

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

Deveras, entre a data da assinatura da aquisição feita pela **Accor Participações S/A** das pessoas jurídicas Cia. Sinal de Participações e a Sinal Participações S.A (01/12/2006) quando exsurgiu o ágio e a incorporação da Sobraser pela **Ticket** em 20/08/2007 (lembrando que a Sobraser era a empresa veículo que, mesmo nada tendo a ver com o ágio inicialmente surgido era quem, mediante sequencial e rápida peregrinação, detinha tal ágio) transcorreram pouco mais de 8 (oito) meses, tempo que, embora não extenso, a princípio não justificaria, salvo se cumulado com outros fatos, eventual descaracterização da operação pelo Fisco.

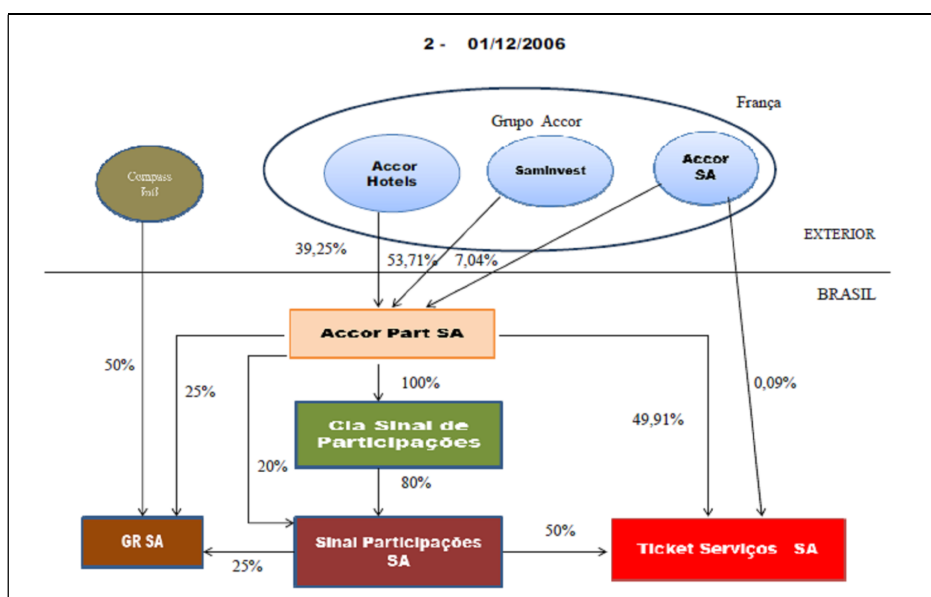
Todavia, há nos autos outros fatos e eventos que não podem ser desconsiderados.

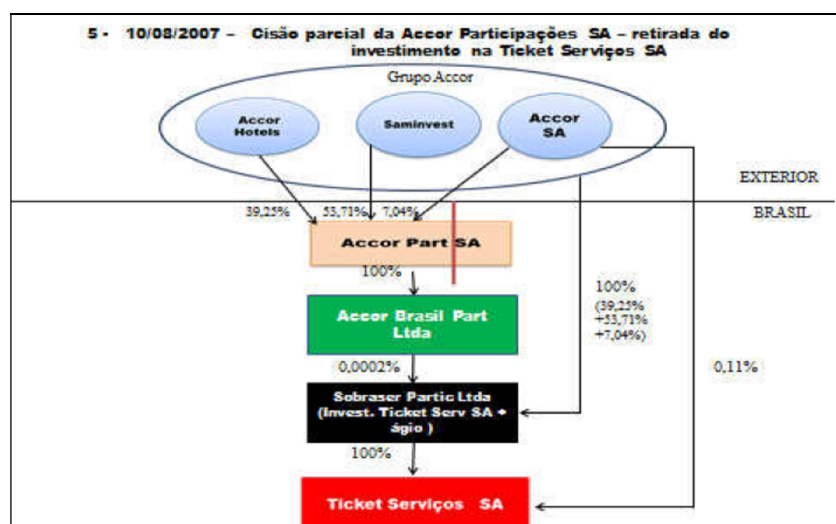
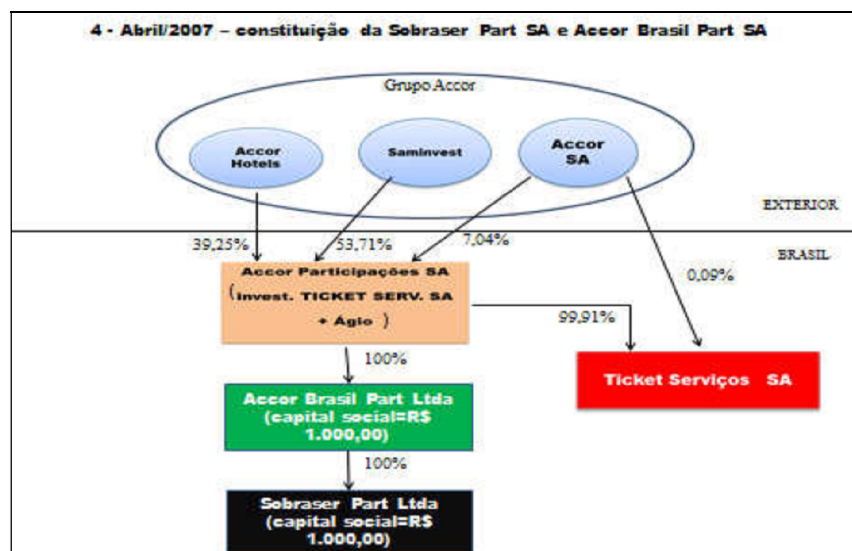
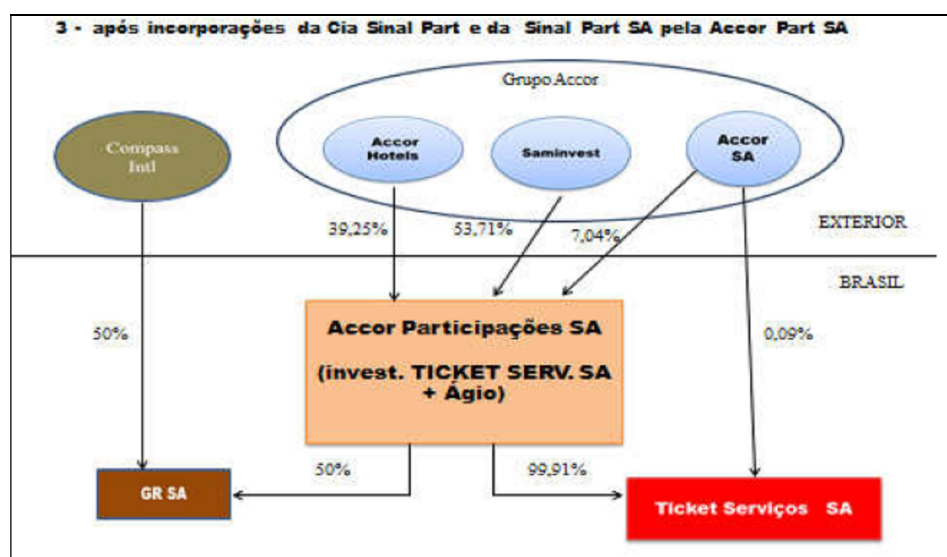
O primeiro deles, a indesmentível presença de empresa “veículo”, expressão que, mais que um estereótipo, exsurge por sinais bem definidos e que estão retratados abundantemente nos autos.

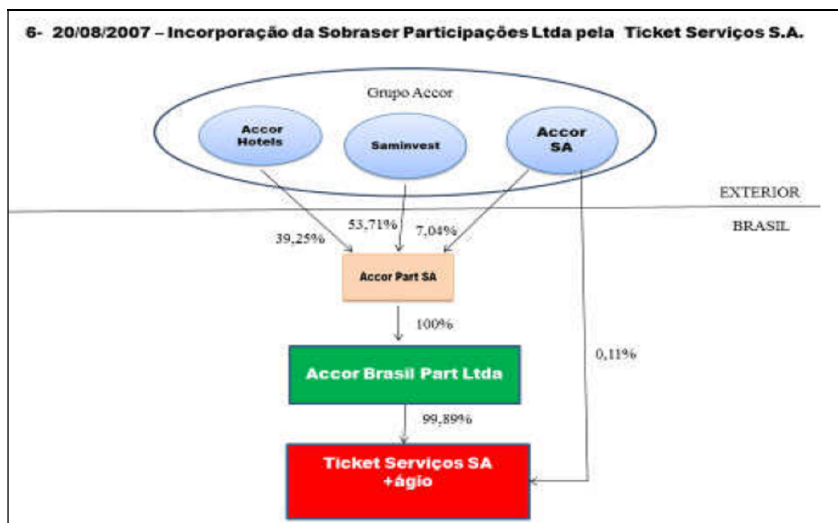
Depois, independentemente de maiores digressões de cunho jurídico ou societário, é vero que o ágio surgido pela venda da participação societária da Cia. Sinal de Participações e da Sinal Participações S.A estava legitimamente vinculado a quem, de fato e de direito, pagou pela sua aquisição, no caso, sem nenhuma dúvida, a **Accor Participações S/A**.

Nessa linha, imperioso se verifique **como** este ágio (que não foi pago nem suportado pela **Ticket**), pôde ser **por ela** contabilizado e, MAIS QUE ISSO, servir de “base” para se deduzir, à razão de 1/60, as bases imponíveis de IRPJ e de CSLL.

Veja-se o quadro societário ANTES e DEPOIS dos eventos societários:







Flagrante que, APÓS TODOS OS EVENTOS SOCIETÁRIOS, a recorrente, **Ticket Serviços S/A** permaneceu submetida ao controle de **Accor Participações** (que foi quem pagou o investimento e o ágio no momento da aquisição das participações societárias que os Grupos Brascan e Espírito Santo detinham na referida empresa Ticket Serviços S/A.

Em outras palavras, enquanto a **Accor Participações** suportou o ágio, quem efetivamente o aproveitou sob o ângulo fiscal, depois de uma série de eventos societários formais, foi a **Ticket Serviços S/A**, sua controlada!

No cenário - claramente estampado e incontroverso - independentemente de maiores digressões de cunho jurídico ou societário, é indesmentível que o ágio surgido em função da venda das participações societárias que as empresas Cia. Sinal de Participações e a Sinal Participações S.A detinham na **Ticket** foi suportado pela **Accor Participações S/A** que dele poderia fazer uso para fins fiscais. Não a recorrente, **Ticket**.

E, repete-se a indagação: por que o ágio, assumido pela **Accor Participações S/A** passou a ser utilizado por terceiro, no caso a **Ticket**?

Justamente em razão da incontestada engenharia societária levada a efeito em pouco mais de 8 meses que permitiu, FORMALMENTE, que o ágio de titularidade de quem efetivamente por ele pagou (**Accor Participações S/A**) passasse a ser usufruído pela **Ticket**, tudo isso construído no interregno temporal iniciado em 01/12/2006 e finalizado em 20/08/2007, mediante o subterfúgio de incluir no meio das operações, empresas veículos de efêmera existência, criadas e extintas após consumados os motivos que exigiram suas presenças e absolutamente desnecessárias, ainda que, sob o ângulo formal, “regulares”.

Em outro dizer, olhando-se os fatos SÓ sob a ótica da regularidade, os eventos societários sucessivos foram lícitos.

Mas, um olhar mais atento e perspicaz mostra outro quadro, que o Professor Marco Aurélio Greco (in Planejamento Tributário, 2ª Edição, Dialética, pg. 123), brilhantemente sintetizou: *"A questão fundamental é saber como devemos enxergar a realidade, pois ela comporta mais de uma perspectiva. Pode ser vista fotograficamente, quadro a quadro, e com isto chegaremos a uma conclusão positiva ou negativa em relação a cada quadro isolado. Mas*

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

Nessa linha, as alegações ou justificativas da recorrente de que “a forma adotada, as empresas não eram veículos, mas de propósito comercial, o negócio não seria realizado sem a presença delas, o motivo foi evitar entraves burocráticos, sua criação deu-se no contexto da reestruturação societária aventada pelo grupo Accor, ou possibilitar a amortização do ágio apurado no âmbito do Programa de Desestatização do Governo Federal” soam como meras argumentações que apenas acobertam a real motivação: **permitir que o ágio fosse aproveitado pela recorrente que, repita-se, por ele não pagou e que não poderia amortizar um investimento que nunca fez!**

Em resumo, **quem efetivamente** poderia amortizar o ágio, **Accor Participações S/A**, preferiu não fazê-lo (seja lá pelo motivo que foi, talvez por não ter receita tributável ou lucro, talvez por ter prejuízo); em outra banda, **quem**, realmente **o utilizou** (certamente por ter lucro) – **Ticket** - **não poderia tê-lo feito**.

Contexto que o iminente doutrinador Ricardo Mariz de Oliveira, em trabalho publicado em 1977² e ratificado posteriormente³ (e no qual analisou elisão e evasão tributárias) ressaltou que:

“A elisão fiscal lícita, buscada pelo planejamento tributário, diferencia-se da evasão fiscal ilícita por três e apenas três – elementos: (1) decorrer de atos ou omissões da pessoa (que não é contribuinte) anteriores à ocorrência do fato gerador da obrigação que ela quer elidir, (2) decorrer de atos ou omissões conformes à lei, e (3) decorrer de atos ou omissões reais e não simulados.

(...)

“A simulação, que vicia o ato jurídico e invalida a economia tributária pretendida (...) se prova pela densidade de indícios e circunstâncias, que a jurisprudência administrativa vem aplicando com bastante sabedoria, tais como: a proximidade temporal de atos; a disparidade infundada de valores entre eles; o desfazimento dos efeitos do ato simulado; a prática de certos atos entre partes ligadas, por exemplo, ao final do período-base de apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, com a transferência incabível e inexplicável de lucro de uma pessoa jurídica lucrativa para outra deficitária; a existência ou inexistência de outra causa econômica além da economia fiscal; a exagerada arrumação dos fatos”.
(destacou-se)

² OLIVEIRA, Ricardo Matiz de "Fundamentos do Imposto de Renda", 1977, Ed. Revista dos Tribunais, p. 303

³ OLIVEIRA, Ricardo Matiz de, "Questões Relevantes, Atualidades e Planejamento com Imposto Sobre a Renda", ensaio publicado no Livro do 13º Simpósio 10B de Direito Tributário

Ora, no caso aqui tratado, é de todo evidente que a operação foi articulada por quem, direta ou indiretamente, controlava o capital das empresas envolvidas, criando, FORMALMENTE, uma situação que se enquadrasse na possibilidade de deduzir despesas de amortização de ágio, advinda com a publicação da Lei nº 9.532/97.

A sucessão dos atos, a proximidade temporal entre eles e a extinção da empresa por incorporação revelam que nunca houve a intenção real de constituir uma empresa (Sobraser, com vida de apenas quatro meses – constituída em 12/04/2007 e extinta em 20/08/2007) que viesse efetivamente a operar segundo seu objetivo social, **mas sim de criar uma sociedade efêmera, de passagem, que possibilitasse um registro de ágio a ser amortizado por empresa do grupo.**

Certo que a recorrente contrapõe-se ferozmente a estas conclusões, porém, em que pese a escorreita dissertação e a elogiável concatenação lógica dos argumentos feita pela recorrente, penso que os fatos reais demonstram exatamente o inverso do discorrido em sua peça recursal.

De fato, a complexa operação engendrada não pode ser tomada esparsamente, mas, como um todo e, neste contexto, indubitado, que quem pagou pelo ágio não o aproveitou fiscalmente e quem não pagou, acabou indevidamente por fazê-lo.

Não se olvide que a aquisição de um investimento, assim como de qualquer bem ou direito, deve sempre importar o dispêndio de um gasto (econômico ou patrimonial) pelo adquirente e o respectivo ganho (também econômico ou patrimonial) auferido pelo alienante. Sem essa troca de riquezas e da titularidade do investimento, não há que se falar em aquisição, e, como consequência, no surgimento de ágio ou deságio.

Ora, indesmentível: a **Ticket nunca pagou nada pelo investimento e pelo ágio.**

Fica claro, pois, que o papel da Sobraser resumiu-se em servir de instrumento para transferir o ágio antes contabilizado pela **Accor Participações S/A** para a **Ticket** que dele indevidamente se beneficiou (art. 386, III, RIR/99), valendo lembrar que, caso o ágio permanecesse na **Accor Participações S/A** não haveria previsão legal para a sua dedução, pois fazia parte do valor de aquisição (art. 385 do RIR/99).

Portanto, a utilização da via indireta (constituição de empresa veículo) **teve como único objetivo contornar a restrição da legislação tributária** para operacionalizar a amortização do ágio originalmente registrado na companhia que realizou o investimento, buscando, assim, os benefícios fiscais de se pagar menos tributos.

Para finalizar cabe uma pergunta capital: em quê a presença da Sobraser (empresa veículo, formalmente constituída e de efêmera existência) se fez necessária neste conjunto de operações societárias?

Certamente não foi para permitir que a **Accor Participações S/A** controladora majoritária da Ticket Serviços S.A., adquirisse o controle acionário da Cia. Sinal de Participações e a Sinal Participações S.A. (com ágio), pois para isso, i) a empresa veículo sequer tinha nascido e, ii) o negócio exigia vultosos valores que a Sobraser, ainda que já tivesse sido criada, não possuía.

Portanto, a resposta, ainda que contra o entendimento da recorrente, é uma só: **permitir que, após a fascinante engenharia de eventos sucessórios havidos em pouco mais 8 meses, o ágio pudesse ser fiscalmente aproveitado pela Ticket, que por ele NUNCA PAGOU.**

Esta constatação já seria suficiente para robustecer o trabalho fiscal e manter os lançamentos.

Há mais, porém.

Não se pode olvidar que, para se aceitar seja o ágio dedutível, mais que comprovada a aquisição de uma empresa por outra, é **necessária a confusão patrimonial e a perda do investimento adquirido.**

Em outro dizer, é imprescindível que a **“mais valia” contabilizada tenha sido efetivamente suportada por alguma das pessoas que participa da confusão patrimonial. O real investidor, portanto, deve se confundir com o seu investimento.** Em outras palavras, no caso de uma incorporação, para que o ágio registrado possa ter a sua amortização deduzida nos termos do artigo 386 do RIR/99, deve a **pessoa jurídica que efetivamente suportou o ágio pago na aquisição de um investimento incorporar esse investimento, ou ser incorporada por ele. O ágio deve, portanto, ser de fato pago por alguma das pessoas jurídicas que participam da incorporação, fusão ou cisão societária.** Se assim não for, será impossível o ágio ir ao encontro com o investimento que lhe deu causa

Diga-se, para ter direito à amortização com efeitos fiscais, necessária a extinção do investimento adquirido com ágio. Ou seja, a adquirente (**Accor Participações S/A**) deveria incorporar ou ser incorporada pela investida (**Ticket Serviços S/A**), a teor dos artigos 385 e 386, do RIR/1999.

Esse evento – crucial, nevrálgico e indispensável – simplesmente inexistiu.

Ora, regra geral, sabe-se, as contrapartidas da amortização de ágio não são dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL. A exceção é possível (1/60/mês) **se e quando** houver absorção de patrimônio em virtude de incorporação, fusão ou cisão, em que haja participação societária adquirida com ágio fundamentado em rentabilidade de exercícios futuros; o que ocorre também quando a empresa incorporada, fusionada ou cindida é a detentora da participação societária (incorporação reversa).

Por meio dessa exceção, a Lei nº 9.532/1997 autoriza a redução dos tributos a serem recolhidos uma vez que considera que o investimento antes realizado pela pessoa jurídica foi extinto com a incorporação, fusão ou cisão patrimonial realizada com a sua controlada (o próprio investimento).

Acerca dessa “ficção fiscal”, permito-me transcrever as lições de Edmar Oliveira Andrade Filho (*in* Imposto de Renda das Empresas. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 434):

“Ocorre extinção de participação societária nos casos de fusão, cisão ou incorporação em que as ações ou ações detidas não são trocadas por outras, ou seja, nos casos em que a sociedade que absorve o patrimônio destacado ou

movido é também sócia naquela sociedade em que houve o destaque patrimonial ou o seu inteiro trespasse.

Em lugar de novas ações ou ações, a sociedade que recebe a parcela patrimonial recebe bens, direitos ou obrigações, que compõem o “acervo líquido”.

(...)

A neutralidade do ágio ou deságio amortizado não existe em casos de incorporação, fusão ou cisão. De fato, de acordo com o art. 386 do RIR/99, que tem por matriz legal o art. 7º da Lei nº 9.532/97, e também o art. 10 da Lei nº 9.718/98, a pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio:

(...)

Sob o aspecto funcional, tais regras estabelecem procedimentos que devem ser adotados para as aquisições em que a sociedade investidora mantenha em sua escrituração contábil, ágio ou deságio na aquisição de investimentos em empresa que venha incorporar total ou parcialmente (caso de cisão parcial seguida de incorporação). Com isso, não mais é permitido que o valor de um ágio pago na aquisição de investimento possa ser totalmente amortizado, quando da aquisição se segue a fusão, ou incorporação pela investidora, da sociedade investida. Na verdade, nessas hipóteses, não havia simples amortização de ágio, mas efetiva baixa do valor, como ganho ou perda de capital.

(...)

As referidas normas regulam, grosso modo, o encontro – num mesmo patrimônio – do ágio ou deságio com os bens que lhes serviram de origem e que estavam originalmente em sociedades distintas”.

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

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

Destaque-se que a regra se aplica tanto à incorporação da investida pela investidora quanto, no sentido inverso, à hipótese em que a investidora é que é incorporada por sua investida. Em ambos os casos, a lei exige que a investidora envolvida na incorporação seja a “original” ou stricto sensu (no

sentido de que a originalidade está indissociavelmente ligada à pessoa jurídica que paga o ágio e, por isso mesmo, tem confiança na rentabilidade futura, pois é quem assume o risco).

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

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

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

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

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

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

Para fins de acesso à dedutibilidade estabelecida pelo art. 386 do RIR/1999, a pessoa jurídica que efetivamente suportou o ágio pago na aquisição de um investimento deve incorporar tal investimento (incorporação da investida pela investidora) ou ser incorporada pela empresa onde investiu (incorporação "às avessas").

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

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

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

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

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

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

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

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

Resta consolidada situação no qual a pessoa jurídica A controla a pessoa jurídica C, e a pessoa jurídica C controla a pessoa jurídica B. Em seguida, sucede-se evento de transformação societária, no qual a pessoa jurídica B absorve patrimônio da pessoa jurídica C, ou vice versa.

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

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

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

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

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

Portanto, para gozar da dedutibilidade preconizada no artigo 386 do RIR/99, não basta a simples incorporação da pessoa jurídica. Entre as condições e requisitos previstos, é necessário que haja a absorção de investimento.

Cenário perspicazmente sintetizado pelo Prof. Ricardo Mariz de Oliveira (*in* “Fundamentos do Imposto de Renda” – pgs. 763 e seguintes):

A norma legal contida no artigo 7º e 8º foi promulgada com vistas a facilitar as privatizações levadas a cabo pelo Governo Federal, pois passou a permitir a dedução fiscal de certos ágios antes indedutíveis.

Todavia a norma não se restringiu ao programa de privatização, tendo se estendido a toda e qualquer situação que se subsuma às suas hipóteses fáticas de incidência.

(...)

Uma primeira observação é no sentido de que os art. 7º e 8º não revogaram o disposto no art. 25 do Decreto-lei nº. 1.598, que continua a vigir e a declarar indedutíveis as amortizações de quaisquer ágios, quaisquer que sejam seus fundamentos econômicos, assim como declara não tributáveis as amortizações de quaisquer deságios, enquanto o respectivo investimento permanecer no ativo permanente da pessoa jurídica adquirente do mesmo.

Destarte, os efeitos fiscais dependem da realização das condições inseridas nos art. 7º e 8º da Lei nº 9.532, que são pressupostos para a dedução dos ágios, nos casos e circunstâncias em que admitida, assim como a tributação dos ágios.

(...)

*Voltando ao primeiro e principal requisito para que a amortização seja dedutível, haver absorção de patrimônio por meio de incorporação, fusão ou cisão, deve-se ter presente que, a despeito da largueza de opções dadas pela Lei n. 9532 para a consecução do seu desiderato, **trata-se de condição a ser cumprida em sua substância, e não apenas formalmente**, até tendo em vista a continuidade da vigência da norma de proibição de dedução da amortização se não houver um desses atos, prevista no art. 25 do Decreto-lei nº 1598.*

Com razão, a dedução fiscal da amortização é admitida a partir do momento em que “a pessoa jurídica [...] absorver patrimônio de outra”, segundo o “caput” do art. 7º, o que deve representar uma ocorrência efetiva. Outrossim, não se trata de absorção de patrimônio de qualquer pessoa jurídica, pois o mesmo dispositivo acrescenta que deve ser a pessoa jurídica “na qual detenha participação societária adquirida com ágio”. E, ademais, o dispositivo ainda restringe a forma de absorção, dizendo que ela deve ocorrer “em virtude de incorporação, fusão ou cisão”.

Essa disposição legal evidencia acima de qualquer dúvida que a exigência é de reunião total (por incorporação ou fusão) ou parcial (por cisão) da pessoa jurídica investidora e da pessoa jurídica investida.

O art. 8º, letra “b”, dá a alternativa de se inverter a ordem, ou seja, trata a absorção da investidora pela investida (a chamada “incorporação para baixo” ou “down stream merger”) do mesmo modo que a absorção da investida pela investidora (a “incorporação para cima” ou “up stream merger”), que está prevista no art. 7º.

Seja como for, o relevante para a lei é a substância da reunião das duas (ou mais de duas pessoas jurídicas), por um dos atos jurídicos nos dois artigos.

Esta exigência decorre não apenas da literalidade dos art. 7º e 8º, mas também, e principalmente, do espírito (a “mens legis” ou “ratio legis”) da norma por eles veiculada.

Realmente, a racionalidade da norma está em que, por ter havido a reunião da pessoa jurídica a que se refira a expectativa de rentabilidade com a pessoa jurídica pagadora do ágio, este seja deduzido daqueles mesmos lucros esperados ou o mesmo se dê quando o ágio for referente ao valor de mercado dos bens do patrimônio da pessoa jurídica a que se refere a participação adquirida.

O objetivo da norma legal é permitir que o ágio fundado em expectativa de rentabilidade, pago na aquisição de um negócio através da aquisição de participação societária na pessoa jurídica que explore esse negócio, seja lançado contra os lucros desse negócio, de modo a que os tributos

devidos sobre tais lucros sejam calculados após a dedução da amortização do ágio.

O espírito dessa norma é inequívoco, pois a lei permite a amortização do ágio quando ele tenha por fundamento econômico a expectativa de lucros futuros daquele negócio, o que bem justifica a consideração do ágio como dedutível na proporção da realização desses lucros, estabelecida na demonstração desse fundamento, e observado o limite máximo anual previsto nas leis, embora, como dito, não haja absoluta e mandatória correlação entre as quotas de amortização de cada período-base fiscal e o lucro nele apurado efetivamente (correlação de resto impossível de ser matematicamente determinada).

Por isso mesmo, para que esse objetivo seja atingido, é necessário trazer o lucro para dentro da pessoa jurídica que tenha adquirido a participação societária com a expectativa de rentabilidade do mesmo (situação descrita no art. 7º) ou levar o ágio para dentro da pessoa jurídica produtora do lucro esperado (situação descrita no art. 8º), o que se faz por incorporação ou cisão de uma delas e absorção pela outra. Ou, ainda, o mesmo objetivo pode ser alcançado levando-se o ágio e o lucro para dentro de uma nova pessoa jurídica, o que se faz por fusão das duas pessoas jurídicas.

(...)

Realmente, os art. 7º e 8º da Lei n. 9532 têm um objetivo – a concessão do benefício de uma dedução especial do ágio – um requisito para tanto, que é a absorção do patrimônio onde esteja o ágio, ou do patrimônio que vai gerar o lucro ao o ágio se refira.

Isso inobstante, após a junção das pessoas jurídicas com os recursos financeiros relativos ao ágio participando do ativo da mesma pessoa jurídica (quando for o caso) poderão eles ser empregados para o pagamento de custo e despesas, o que não se confunde com a natureza do ágio mantido em ativo diferido e com a sua amortização, tanto quanto o capital social e os recursos derivados da sua integralização podem ser usados para pagar custos e despesas, mas não se transformam em custos e despesas.

Portanto, essa norma de concessão do direito à dedução fiscal da amortização é uma norma excepcional, baseada em motivações extratributárias de (1) conveniência da política fiscal no sentido de favorecer as privatizações, à época da promulgação da Lei n. 9532, e também de (2) justiça econômica contida na amortização do ágio pago na aquisição do negócio, paulatinamente à geração dos lucros que tenham dado lastro a ele, eis que estes são sujeitos à tributação quando surgidos. Este último dado é que justifica a extensão da norma a quaisquer aquisições, mesmo às

feitas fora do programa de privatizações que estava em andamento na data da Lei n. 9532.

O segundo aspecto apresenta-se exatamente a partir do primeiro e da condição legal para a dedução fiscal da amortização (que é a absorção de patrimônio através da incorporação, fusão ou cisão), consistindo na exigência de que a amortização se processe contra os próprios lucros cuja expectativa tenha dado fundamento econômico ao ágio, exigência esta não expressa na lei, mas decorrente de um imperativo lógico que se pode dizer estar implícito na lei.

Realmente, a exigência de incorporação, fusão ou cisão não é uma condição vazia de sentido, que possa ser cumprida apenas formalmente, como, por exemplo, deixar o ágio na investidora e incorporar a ela, por cisão parcial da cindida, uma atividade que não é a geradora de lucro cuja expectativa tenha gerado o lucro. (destaques acrescidos).

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

Não tendo isso ocorrido, a dedutibilidade pretendida se esvai.

Pelo exposto, em relação ao IRPJ, NEGOU PROVIMENTO ao recurso voluntário.

DOS LANÇAMENTOS DE CSLL

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

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

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

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

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

Da interpretação sistemática destes dispositivos, extrai-se que somente poderão reduzir o lucro líquido as despesas operacionais que preencham os requisitos previstos no artigo 299, acima transcrito, quais sejam, as despesas necessárias, de forma que, dispêndios que violem as regras de dedutibilidade do IRPJ, não podem reduzir o lucro líquido que é, também, a base de cálculo da CSLL, com os ajustes previstos na sua legislação específica.

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

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

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

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

Assim, pela vinculação e nexo entre as glosas efetuadas para fins de apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL e pelas demais razões expostas, igualmente encaminho meu voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário em relação à CSLL.

DO RECURSO DE OFÍCIO

Segundo a decisão recorrida, *“Os defeitos que maculam o planejamento tributário de antemão não se confundem com o motivo que enseja a qualificação da multa de ofício, qual seja a intenção de fraudar o fisco nos termos dos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964; não restando demonstrado dolo específico do contribuinte na prática das condutas previstas nesses artigos, descabe a qualificação”* (ementa do Acórdão – fls. 1675).

Nas suas razões de decidir, assentou o Acórdão de 1º Piso:

“39. Assiste razão à defesa quanto à qualificação da multa. Os defeitos que maculam o planejamento tributário, verbi gratia a “fraude à lei”, o “abuso de direito” e a “falta de propósito negocial”, inserem-se de forma contextual no âmbito do planejamento tributário.

40. A fraude tributária (intenção de fraudar), por seu turno, ensejadora da qualificação, nos termos do § 1º do inciso I do art.44 da Lei nº 9.430, de 1996, não se confunde com essas

figuras, pois que para sua caracterização não se prescinde da demonstração da intenção deliberada de fraudar o fisco (dolo) por meio da prática de alguma das condutas previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502 de 1964, o que efetivamente não restou demonstrado no caso em questão”.

Ou seja, no pensar da Turma *a quo*, não estariam presentes os motivos que ensejariam a exasperação da multa de ofício.

Paralelamente, cabe destacar que nos autos formalizados no Processo nº 16561.720040/2011-17 e nos quais foram tratados os mesmos fatos (de períodos diferentes), já houve decisão em última instância administrativa no CARF (Ac. nº 1101-000.936 da então 1ª Turma da 1ª Câmara da 1ª Seção e Ac. nº 9101-002.892 – 1ª Turma da 1ª Seção da CSRF), sendo dado provimento ao pleito da recorrente **unicamente** para excluir a qualificação da multa, mantendo-se os lançamentos e as imputações.

Ou seja, as infrações (como as aqui apreciadas) foram totalmente mantidas; tão somente a qualificação da multa foi exonerada.

Pois bem, em que pese a decisão ora recorrida e o decidido no Processo nº 16561.720040/2011-17, com a devida vênia aos entendimentos neles esposados, penso que a qualificação da multa se justifica.

Explico.

Como assente nos autos, toda a operação realizada e que permitiu que o ágio, assumido, suportado e pago pela **Accor Participações S/A** e que, depois de um prodigioso procedimento societário, amalgamou-se ao patrimônio da **Ticket Serviços S/A** e por esta foi utilizado como dedução das bases imponíveis de IRPJ e de CSLL, teve como um pilares de sustentação a constituição (12/04/2007) da sociedade veículo Sobraser (de efêmera existência - 4 meses e alguns dias de vida) cujo capital era de mil reais.

Na sequência, 10/08/2007, recebeu todas as ações do investimento na **Ticket Serviços S/A**, mais o ágio, em 10/08/2007, sendo incorporada pela sua controlada apenas 10 dias após (20/08/2007).

Ora, por tudo o que antes se relatou, a criação de uma sociedade para posterior extinção por incorporação revela evidente falta de propósito negocial, ou seja, inexistência de fundamento econômico da transformação societária. Não é usual (embora possa não ser vedado) que, nas operações normais dos agentes econômicos, sejam criadas empresas para logo após extingui-las.

Ao revés, entidades – presume-se - são criadas para explorar uma atividade econômica, tendo-se como premissa a continuidade de suas operações.

No caso em exame, não houve outra causa econômica, além da economia fiscal, para a criação da Sobraser, não havendo, portanto, a presença de um dos elementos essenciais intrínsecos ao negócio jurídico: a vontade, o ânimo das partes em exercer qualquer atividade econômica por meio da Sobraser, cujo único papel, repita-se outra vez, se resumiu em servir de instrumento para transferir o ágio antes contabilizado pela **Accor Participações S/A** para a **Ticket Serviços S/A**,

Certo que a recorrente pugna pela regularidade de seu procedimento e indevida qualificação da multa, isto porque a Fiscalização não logrou comprovar de maneira hábil o seu evidente intuito de fraude.

Penso que, igualmente sobre este aspecto, a recorrente não tem razão.

O artigo 44, inciso II, da Lei nº. 9.430/1996, conforme nova redação conferida pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, resultante da conversão da MP nº 351/2007, tem o seguinte teor:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

Por sua vez, os dispositivos retro dispõem:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.

Prima facie, inequívoco que a Lei nº 4.502, de 1964 é lei de natureza estritamente FISCAL, conforme seu intróito: “**Impôsto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas**”. Ratificada com a mensagem nº 496-64, do Poder Executivo, que apresentou ao Congresso Nacional, o anteprojeto da Lei nº 4.502/1964 e q2ue foi uma das medidas tomadas para aperfeiçoamento do sistema de controle e cobrança do imposto sobre o consumo, reformulando o sistema de penalidades, diga-se, **um sistema de natureza tributária** e não penal.

Nesse contexto, inequivocamente, os termos “sonegação”, “fraude” e “conluio” devem ser tomados sob este prisma, diga-se, são conceitos legais relacionados ao relacionamento com o FISCO, ou seja, direito tributário, ramo do direito público.

Esta autonomia da esfera tributária em relação à esfera penal foi solenemente demonstrada pela Corte Suprema (RE 62577/SP):

“Contrabando. Diferença entre fraude penal e fraude fiscal. A absolvição no Foro Criminal não importa, necessariamente, na exclusão da responsabilidade de natureza fiscal. Autonomia das esferas administrativas e fiscal e da criminal. Recurso Extraordinário não conhecido”.

Posto o cenário, indubitoso que a **sonegação**, do artigo 71, refere-se à conduta (comissiva ou omissiva) para impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador ou das condições pessoais da contribuinte.

Por sua vez, a **fraude** a que alude o artigo 72 não trata de fraude à lei, mas fraude ao Fisco, afetando o fato gerador da obrigação tributária principal, impedindo ou retardando sua ocorrência

Na lição de Marco Aurélio Greco, assim se pronuncia ao dissertar sobre a multa agravada do art. 44 da Lei nº 9.430/96:

*“Na segunda hipótese, o Fisco, em razão dos fatos ocorridos, tem um interesse a ser protegido (um crédito a haver) **que é impedido ou frustrado pela conduta do contribuinte. É o que se poderia chamar de fraude em sentido estrito ou de feição penal.***

***É nítido que o inciso II do artigo 44 está se referindo a este segundo tipo de fraude** e não ao primeiro. Tanto é assim que a parte final do dispositivo é explícita ao prever que a incidência da multa de 150% dar-se-á independente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

Ora, se a lei em questão estabelece que tal multa tributária incidirá independentemente de outras penalidades, inclusive criminais, isto significa que o

pressuposto de fato captado pelo dispositivo tributário é um pressuposto de fato que também se enquadra em norma penal”. (negritou-se)

Pois bem, analisando a conduta da recorrente e tudo o que consta nos autos, parece-me hialino que todo o procedimento, especialmente a utilização de empresa veículo com o fim único de permitir o direcionamento de um ágio que era da **Accor Participações S/A** para a **Ticket Serviços S/A** estampou um evidente intuito para, inelutavelmente, impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento, ou mesmo seu conhecimento pela Fiscalização.

Nesse sentido, segundo a teoria finalista da ação, adotada pelo nosso Código Penal (Parte Geral), art. 18-I, redação dada pela Lei 7.209/1984, e consoante a melhor doutrina pátria de direito penal, o dolo faz parte da tipicidade (do tipo penal), e pode ser dolo direto (ocorre quando o agente quis o resultado e praticou ação nesse sentido) ou dolo indireto ou eventual (quando o agente, com sua ação, assumiu o risco de produzir o resultado).

No caso, não se trata de presunção de dolo, **mas, sim, da existência de dolo direto**, pois a conduta do sujeito passivo está subsumida na conduta típica de fraude (artigo 72 da Lei 4.502/64 e art. 44, § 1º, da Lei 9.430/96, com redação dada pela Lei 11.488/2007), que implicou, ainda, redução ou supressão de tributos e contribuições (o sujeito passivo quis e praticou a conduta de sonegação de tributos e contribuições federais, ou seja, reduziu ou suprimiu tributo ou contribuição social, indevidamente, mediante a realização das condutas descritas nos incisos I e II do art. 1º da Lei 8.137/90⁴).

A jurisprudência administrativa é nesta linha:

MULTA QUALIFICADA — são as circunstâncias da conduta que caracterizam o aspecto subjetivo da prática ilícita. Além dos valores omitidos serem de elevada monta em relação aos valores escriturados, o número de operações omitidas, na casa de centenas, leva à convicção de que a conduta missiva da autuada não decorreu de um mero desleixo na condução de seus negócios, mas sim de prática intencional para deixar de levar ao conhecimento da Fazenda a maior parte de suas operações.

(Acórdão 1201-00205 - Relator(a) Guilherme Adolfo dos S. Mendes)

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO. Toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza

⁴ Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: [\(Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000\)](#)

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

ou circunstâncias materiais, que implica, ainda, a redução indevida de tributos e contribuições, impõe a exigência das exações fiscais com aplicação da multa qualificada.

(Segunda Turma/Quarta Câmara/Primeira Seção de Julgamento - Data da Sessão - 11/11/2010 Relator(a) Antonio José Praga de Souza - Nº Acórdão 1402-000.314)

Por esses fatos – incontestes – entendo que a exasperação da multa, elevando-a ao patamar de 150%, mostra-se irrepreensível, de modo que, neste particular, reformo a decisão recorrida e **restabeleço** a qualificação da multa de ofício lançada.

Em síntese voto por DAR PROVIMENTO ao recurso de ofício e restabelecer a qualificação da multa no percentual de 150%.

Concluindo, voto no sentido de i) NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, mantendo os lançamentos e, ii) DAR PROVIMENTO ao recurso de ofício para reformar a decisão recorrida exclusivamente neste aspecto e restabelecer a qualificação da multa no percentual de 150%.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone