



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720025/2014-11
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.504 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 09 de março de 2023
Recorrentes HYPERA S.A. (ANTES HYPERMARCAS S.A.)
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. AUSÊNCIA DE DIVERGÊNCIA.

Não se conhece de recurso especial quando os acórdãos indicados como paradigma tratam de contexto e/ou situação fática essencialmente distintas da do acórdão recorrido. Não há divergência jurisprudencial quando os precedentes chegam a conclusões diversas com base nas mesmas normas jurídicas, mas diante de diferente contexto fático.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) por unanimidade de votos, não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional; (ii) por maioria de votos, não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano, Alexandre Evaristo Pinto e Gustavo Guimarães da Fonseca que votaram por conhecer apenas em relação à matéria “amortização de ágio”, e os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto que votaram por conhecer apenas em relação à matéria “amortização de ágio na base de cálculo da CSLL”. Votou pelas conclusões, em relação à matéria “amortização de ágio”, o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recursos Especiais de Divergência interpostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional (fls. 1209-1229) e pelo sujeito passivo (fls. 1395-1442) em face do acórdão nº

1402-002.215, de 08/06/2016 (fls. 1183-1208), e do acórdão de embargos n.º **1402-002.890**, de 20/02/2018 (fls. 1378-1384).

Transcrevem-se as respectivas ementas e dispositivos:

Acórdão n.º 1402-002.215

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2009, 2010, 2011, 2012

AUDITORIA FISCAL. PERÍODO DE APURAÇÃO ATINGIDO PELA DECADÊNCIA PARA CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. VERIFICAÇÃO DE FATOS, OPERAÇÕES, REGISTROS E ELEMENTOS PATRIMONIAIS COM REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA FUTURA. POSSIBILIDADE.

O Fisco pode verificar fatos, operações e documentos, passíveis de registros contábeis e fiscais, devidamente escriturados ou não, em períodos de apuração atingidos pela decadência, em face de comprovada repercussão no futuro, qual seja: na apuração de lucro líquido ou real de períodos não atingidos pela decadência.

ÁGIO. SIMULAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE. OPERAÇÕES SEM PROPÓSITO NEGOCIAL.

Nas operações estruturadas em seqüência, o fato de cada uma delas, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto das operações, quando restar comprovado que os atos foram praticados sem propósito comercial, vez que não houve no presente caso a incorporação da real investidora, afastando a possibilidade da amortização do ágio pago na aquisição.

MULTA QUALIFICADA.

Não há que se falar em multa qualificada, pois à época da realização dos atos societários com vistas ao aproveitamento do ágio, não havia entendimento consolidado neste Conselho sobre a abusividade dos planejamentos tributários e, portanto, injusto tratar a operação realizada como sendo fraudulenta, dolosa ou simulada.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sobre a multa de ofício que não tenha sido paga no vencimento, incidem juros de mora.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL, PIS e COFINS.

Em se tratando de exigências reflexas de contribuições que têm por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejulgado na decisão dos decorrentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. O Conselheiro Paulo Mateus Ciccone acompanhou pelas conclusões. Por maioria de votos dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa ao percentual de 75%. Por maioria de votos, acolher a decadência em relação ao ano-calendário de 2007 e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa ao percentual de 75%. Vencido o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone que votou por negar provimento integralmente ao recurso e os Conselheiros Gilberto

Baptista e Roberto Silva Junior que votaram por dar provimento integralmente ao recurso.

Acórdão de embargos n.º 1402-002.890

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

ERRO FORMAL. CONSTATAÇÃO. CORREÇÃO.

Se alegado erro formal de escrita na decisão administrativa por um dos legitimados a opor embargos, deve-se corrigi-lo para fins de maximizar a efetividade dos princípios da ampla defesa e do contraditório.

ORDEM DOS ARGUMENTOS. OMISSÃO NÃO CARACTERIZADA.

Não resta caracterizada a omissão quando o julgador, em sua fundamentação, não segue a mesma ordem dos argumentos trazidos pelo contribuinte para solucionar a controvérsia. Importa, na realidade, que todos os argumentos sejam analisados, sendo irrelevante a ordem em que se apresentem no papel.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial aos embargos de declaração, sem efeitos infringentes, para sanear os erros formais alegados pela Embargante, rerratificando-se o teor do Acórdão 1402-002.215.

Declarou-se suspeito o Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira.

A exigência, em apertadíssima síntese, diz respeito à amortização de ágio de aquisição realizada no Brasil de participação societária na HYPERMARCAS, pelo Grupo MAIOREM. Segundo a autoridade fiscal autuante, MAIOREM, situada no México, seria a real adquirente de HYPERMARCAS, mas teria constituído a empresa veículo ERCHEs, no Brasil, para, em curto espaço de tempo capitalizá-la, adquirir a participação em HYPERMARCAS, e, ato contínuo, ser por essa incorporada permitindo, artificialmente, a amortização do ágio na própria HYPERMARCAS. A cronologia da operação teria se dado da seguinte forma:

A aquisição de participação societária na HYPERMARCAS pelo Grupo MAIOREM, se deu segundo a seguinte cronologia:

- Em 01/06/2007, ERCHEs aumenta seu capital de R\$ 100,00 para R\$ 482.225.100,00, mediante a emissão de 482.225.000 quotas, cuja integralização foi efetuada pela MAIOREM Sociedad Anônima de Capital Variable por meio de recursos advindos do exterior (México), conforme contrato de câmbio de 31/05/2007;
- Na mesma data (01/06/2007), "*ERCHEs subscreve capital na Hipermarcas no valor de R\$ 482.225.100,00, sendo R\$ 241.112.500,00 destinados ao capital e R\$ 241.112.500,00 destinados à reserva de capital, a título de ágio na subscrição de ações, ficando com 38% de participação acionária*";
- Três dias depois (04/06/2007), HYPERMARCAS incorporou ERCHEs, procedimento conhecido como incorporação reversa, e deu início às deduções do ágio.

O relatório do acórdão recorrido traz mais detalhes acerca do lançamento:

“Antes de descrever os fundamentos da exação fiscal, os Auditores-Fiscais informam que o TVF *“é continuação daquele cuja ciência, juntamente com o auto de infração, também parcial, se deu por via postal em 13/12/2013”*, o qual foi objeto do processo n.º 16561.720182/2013-46 indicado na pauta para julgamento na presente sessão.

Lembra que na aludida ação fiscal anterior foram abordadas irregularidades atinentes ao programa Fomentar e ao ágio relativo à incorporada Erches Participações Ltda., amortizado nos anos-calendário 2007 e 2008, e de destaca que o presente processo versa sobre o mesmo ágio, mas referente aos anos-calendário de 2009, 2010, 2011 e parte de 2012.

Irregularidades relativas ao Ágio Erches

Informa a Autoridade Fiscal que efetuou verificações *“relativas às sucessivas operações de reorganizações societárias, as quais geraram valores relevantes de ágio, por expectativa de rentabilidade futura, deduzidos no cálculo da base tributável do IRPJ e da CSLL”*. Destas, merece destaque o caso da Erches Participações Ltda., assim apresentado pela Fiscalização:

A Maiorem Sociedad Anônima de Capital Variable, uma empresa mexicana, tinha como objetivo adquirir ações da Hypermarcas.

Para tanto constituiu uma empresa veículo no Brasil (Erches), destinando a ela os recursos a serem utilizados na aquisição de ações da Hypermarcas.

Ao subscrever capital na Hypermarcas, a Erches o fez com ágio no valor de R\$ 278.519.664,62.

Logo em seguida, por meio do instituto da incorporação reversa, a Hypermarcas incorporou a sua investidora (Erches), passando a deduzir tributariamente o ágio gerado por ela mesma.

Toda essa reorganização societária ocorreu no período de 01/06 a 04/06/2007.

Esse procedimento redundou numa sangria aos cofres públicos da ordem de R\$ 94,7 milhões, por meio da dedução paulatina, desse valor, da base tributável do IRPJ e CSLL num período de 5 anos.

A empresa Erches Participações Ltda., CNPJ 08.568.106/000106, foi constituída em 08/12/2006 com capital de R\$ 100,00 dividido em 100 quotas, sendo 99 delas pertencentes a Gyedre Palma Carneiro de Oliveira e quota restante, a Roberto Mario Amaral Lima Neto.

Em 03/05/2007, conforme 1ª alteração contratual, Gyedre transferiu suas quotas para Maiorem Sociedad Anônima de Capital Variable (empresa mexicana) e Roberto, para João Alves de Queiroz Filho.

Em 01/06/2007, a Erches aumenta seu capital de R\$ 100,00 para R\$ 482.225.100,00, mediante a emissão de 482.225.000 quotas, cuja integralização foi efetuada pela Maiorem Sociedad Anônima de Capital Variable por meio de recursos advindos do exterior (México), conforme contrato de câmbio de 31/05/2007.

Ainda em 01/06/2007, a *“Erches subscreve capital na Hipermarcas no valor de R\$ 482.225.100,00, sendo R\$ 241.112.500,00 destinados ao capital e R\$ 241.112.500,00 destinados à reserva de capital, a título de ágio na subscrição de ações, ficando com 38% de participação acionária”*.

Em 04/06/2007, a Hypermarcas incorporou a Erches, procedimento conhecido como incorporação reversa, e deu início às deduções do ágio.

Considera que o próprio lapso temporal entre a criação e a extinção da empresa Erches já revelaria a ausência de propósito comercial da sua presença na operação.

Esta empresa, constituída por dois advogados, foi adquirida pela empresa Maiorem e pelo Sr. João Alves de Queiroz Filho (mandatário da Hypermarcas). Ato contínuo, foi providenciado a seu aumento de capital e sua incorporação pela Hypermarcas.

A Erches, consoante o argumentado pela Fiscalização, "*foi apenas uma empresa 'no papel', economicamente inativa*", não se vislumbrando qualquer "*causa econômica para a existência dessa empresa e nem ânimo do exercício da atividade econômica. A sua existência se deveu apenas para propósito fiscal*".

Enfatiza a Auditoria-Fiscal:

Frise-se que sem a presença da Erches, não seria possível aproveitar tributariamente o ágio no Brasil, pois ele estaria registrado na Maiorem, empresa domiciliada no exterior.

Depois, relata a Fiscalização que intimou a fiscalizada a esclarecer os motivos que levaram a empresa Maiorem a se utilizar da empresa Erches como condutora dos recursos.

Mesmo tendo salientado que somente a empresa Maiorem poderia responder a tal questionamento, a fiscalizada explicou:

[...] Inicialmente, destaca que, no ano de 2007, frente ao grande potencial de crescimento apresentado pela economia brasileira, a Investidora iniciou a prospecção de negócios no território nacional que fossem aderentes à sua estratégia de crescimento. Também era requisito da Investidora que os titulares dos negócios prospectados buscassem novos sócios investidores, não desejando simplesmente alienar o controle das empresas prospectadas.

Na media em que a prospecção de potenciais negócios avançava, a Investidora achou por bem verter o capital destinado a investimentos em empresas brasileiras para a Erches, a qual, agindo como Holding estabelecida no Brasil, concentraria todos os investimentos nas empresas operacionais brasileiras.

Como já exposto em esclarecimentos anteriores, o capital vertido da Investidora para a Erches foi integralmente investido na Contribuinte em 01 de junho de 2007. Desta forma, os planos de investimentos em empresas brasileiras mediante aporte de capital desenvolvido pela Investidora se concretizaram e se concentraram em uma única empresa, a Contribuinte.

Após a integralização dos investimentos, observando a indução da legislação tributária pátria, bem como a racionalização da administração das empresas, a Erches foi incorporada pela Contribuinte.

A Contribuinte entende que desta forma o objetivo da Investidora foi atingido da forma mais direta possível e de maneira a preservar todos os seus direitos e incentivos a luz da legislação brasileira.

Contudo, por não ter sido a motivadora da estrutura questionada, e por não ser representante constituído da Investidora, a Contribuinte não pode garantir que todos os motivos foram abordados e que novos fatos não surgirão na hipótese de notificação direta à Investidora.

A esta explicação, a Auditora-Fiscal se contrapõe, lembrando que "*o mandatário da mesma [Hypermarcas], o Sr. João Alves de Queiroz Filho também era sócio da Erches e procurador da Maiorem no Brasil*" e conclui:

Pelos esclarecimentos apresentados verifica-se que nada justificaria a utilização de uma empresa veículo como condutor dos recursos da empresa mexicana, a não ser o fato de obter vantagens tributárias.

Prosegue sustentando que o planejamento tributário pretendido seria abusivo.

Depois de lembrar que a própria contribuinte reconheceu que o procedimento teria sido induzido pela legislação tributária, assevera que não é autorizado ao contribuinte "*criar uma pseudo-situação para que se enquadre num determinado dispositivo legal a fim de reduzir ou suprimir a base tributária*". Ao agir desta forma, o planejamento tributário torna-se abusivo, ilícito. As deduções promovidas a título de ágio por rentabilidade futura, neste contexto, são indevidas.

Expõe a Autoridade Fiscal:

A investidora original foi a Maiorem e, portanto, para que o ágio fosse aproveitado tributariamente de acordo com a legislação tributária, a Hypermarchas teria que incorporá-la (caso de incorporação reversa), conforme preceitua o artigo o artigo 386, § 6º, II, do RIR/99.

Na verdade, houve uma tentativa ilícita de internalizar o ágio, o qual pertence de fato à investidora original, no caso, a empresa mexicana Maiorem.

Ante o exposto, concluiu a Fiscalização que o procedimento adotado pela contribuinte subsume-se ao disposto no § 1º do artigo 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, o qual remete ao artigo 72 da Lei n.º 4.502, de 1964:

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.

[...]

Inconformado com o lançamento, o Contribuinte manejou a competente Impugnação que foi julgada parcialmente procedente, tão somente para ajustar a base de cálculo da exigência em razão da compensação de prejuízos a maior que o Contribuinte faria jus decorrente do cancelamento de exigência anterior que havia se utilizado de parcela do saldo de prejuízos fiscais de períodos anteriores, matéria objeto de recurso de ofício ao qual foi negado provimento pelo acórdão recorrido.

Apresentado Recurso Voluntário questionando a indedutibilidade da amortização do ágio (possibilidade legal de amortização, propósito comercial da empresa veículo), inexistência de base legal para adição do ágio amortizado na base de cálculo da CSLL e qualificação da penalidade, o recurso foi julgado parcialmente procedente tão somente para reduzir a multa de ofício para 75%, conforme ementas e dispositivos dos acórdãos em recurso voluntário/de ofício e de embargos já transcritos neste relatório. Especificamente em relação à exigência de CSLL, o acórdão recorrido manteve a exigência como reflexa de IRPJ.

Cientificada do acórdão em recurso voluntário, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial propondo divergência quanto à **qualificação da multa**, indicando como paradigma o acórdão n.º **1301-001.220**. O Presidente da Câmara competente entendeu demonstrado o dissídio e deu seguimento ao recurso, nos seguintes termos (despacho fls. 1230-1238):

“Examinando o acórdão paradigma verifica-se que traz o entendimento de que os fatos retratados nos autos deixam fora de dúvida a intenção do contribuinte de reduzir a base de incidência de tributos, por meio de atos societários diversos, desprovidos de substância econômica e propósito negocial, descabendo assim afastar a qualificação da penalidade promovida pela autoridade autuante.

[...]

O acórdão recorrido, por seu turno, vem considerar que não há que se falar em multa qualificada, pois à época da realização dos atos societários com vistas ao aproveitamento do ágio, não havia entendimento consolidado sobre a abusividade dos planejamentos tributários e, portanto, injusto tratar a operação realizada como sendo fraudulenta, dolosa ou simulada.

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se discordantes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial pela PGFN.

[...]

Com fundamento nos artigos 18, inciso III, 67 e 68, do Anexo, II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015, **DOU SEGUIMENTO** ao recurso especial, interposto pela PGFN, admitindo a rediscussão da matéria relativa ao restabelecimento da multa de 150%, por se ter configurado a ação fraudulenta.”

Cientificado do acórdão n.º 1402-002.215 (recurso voluntário), o contribuinte primeiramente opôs embargos (fls. 1245-1263). Também apresentou contrarrazões ao recurso especial fazendário (fls. 1299-1332), questionando a admissibilidade e o mérito.

Os embargos declaratórios do contribuinte foram admitidos parcialmente pelo Presidente de Turma, somente em relação às matérias “erro cometido pelo autor da ação fiscal quanto ao enquadramento legal da infração referente ao ágio” e de “erros formais existentes no acórdão”. Levados a julgamento, os embargos foram acolhidos parcialmente, sem efeitos modificativos, apenas para correção de erros formais de escrita (acórdão n.º 1402-002.890).

O contribuinte apresentou então **Recurso Especial** (fls. 1395-1442). O Presidente da Câmara competente deu-lhe seguimento **parcial**, nos termos do despacho de fls. 1872-1888. Houve interposição de agravo (fls. 1897-1909), que resultou rejeitado (despacho fls. 1995-2002). A seguir, as matérias do Recurso Especial do contribuinte a que se deu seguimento, respectivos paradigmas e as considerações do despacho de admissibilidade:

(2) “Impossibilidade de se aplicar a Teoria do Propósito Negocial” – paradigmas n.ºs 1302-001.150 e 1302-002.045

“Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, nas operações estruturadas em sequência, o fato de cada uma delas, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto das operações, quando restar comprovado que os atos foram praticados sem propósito negocial, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos n.ºs 1302-001.150, de 2013, e 1302-002.045, de 2017) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que “falta de propósito negocial”, [...] não passa de uma construção jurisprudencial alienígena, sem respaldo no ordenamento jurídico pátrio (**primeiro acórdão paradigma**) e que a alegação de “inexistência de propósito negocial” advém de construção jurisprudencial estrangeira, que não encontra validade no nosso Ordenamento Jurídico (**segundo acórdão paradigma**).”

(3) “**validade do propósito negocial em decorrência da motivação fiscal**” – paradigmas n.ºs 1302-002.045 e 9101-003.609

“Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, nas operações estruturadas em sequência, o fato de cada uma delas, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto das operações, quando restar comprovado que os atos foram praticados sem propósito negocial, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos n.º 1302-002.045, de 2017, e 9101-003.609, de 2018) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que os dispositivos legais concernentes ao registro e amortização do ágio fiscal não vedam que as operações societárias sejam realizadas, única e exclusivamente, com fins ao aproveitamento do ágio (**primeiro acórdão paradigma**) e que um planejamento tributário não inclui atos ilícitos, simulações, fraudes ou abusos de qualquer natureza, tratando-se, em verdade, de um conjunto de condutas lícitas e economicamente consistentes, praticadas por sujeitos passivos de obrigações tributárias com o objetivo de eliminar, reduzir ou mesmo postergar economicamente sua carga tributária, e que o faz antes da ocorrência do fato gerador (**segundo acórdão paradigma**).”

(5) “**legitimidade da participação da Erches como real e efetiva adquirente da Recorrente – reconhecimento e manutenção dos efeitos decorrentes**” – paradigmas n.ºs 1301-001.505 e 1201-001.242

“Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que o principal aspecto que impede a dedutibilidade do ágio registrado pela empresa-veículo ERCHES quando da subscrição de ações da HYPERMARCAS é o fato de que, na verdade, não foi essa empresa que adquiriu a participação, mas sim a sua controladora MAIOREM e que o ágio pode até existir contabilmente, mas não será dedutível na apuração do lucro real, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos n.ºs 1301-001.505, de 2014, e 1201-001.242, de 2015) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que a efetivação da reorganização de que tratam os artigos 7º e 8º da Lei n.º 9.532/97 mediante utilização de empresa veículo, desde que dessa utilização não tenha resultado aparecimento de novo ágio, [...], não pode ser qualificada de planejamento fiscal inoponível ao fisco (**primeiro acórdão paradigma**) e que, se o ágio na aquisição do investimento efetivamente ocorreu, não sendo fruto de operações entre empresas do mesmo grupo econômico (ágio interno), incabível a glosa da despesa com sua amortização fundada no emprego da assim chamada “empresa veículo” (**segundo acórdão paradigma**).”

(6) “**validade das supostas ‘empresas veículo’**” – paradigmas n.ºs 1301-001.505 e 1201-001.242

“Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que uma incorporação, fusão ou cisão societária que envolva, por exemplo, uma interposta pessoa como investidor (empresa veículo) não permitirá a aplicação do benefício fiscal instituído pelo artigo 386 do RIR/99 e que o ágio pode até existir contabilmente, mas não será dedutível na apuração do lucro real, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos n.ºs 1301-001.505, de 2014, e 1201-001.242, de 2015) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que a efetivação da reorganização de que tratam os artigos 7º e 8º da Lei n.º 9.532/97 mediante utilização de empresa veículo, desde que dessa utilização não tenha resultado aparecimento de novo ágio, [...], não pode ser qualificada de planejamento fiscal inoponível ao fisco (**primeiro acórdão paradigma**) e que, se o ágio na aquisição do investimento efetivamente ocorreu, não sendo fruto de operações entre empresas do mesmo grupo econômico (ágio interno), incabível a glosa da despesa com sua amortização fundada no emprego da assim chamada “empresa veículo” (**segundo acórdão paradigma**).”

(7) “**ausência de abuso de direito – regularidade da operação nos termos da legislação/opção legal**” – paradigmas n.ºs 1302-001.182 e 1302-001.150

“Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, nas operações estruturadas em sequência, o fato de cada uma delas, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto das operações, quando restar comprovado que os atos foram praticados sem propósito negocial, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos n.ºs 1302-001.182, de 2013, e 1302-001.150, de 2013) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que não é ilícita a conduta do investidor estrangeiro que prefere, primeiro, constituir uma subsidiária no Brasil, para que essa, depois, adquira os investimentos que a matriz no exterior deseja (**primeiro acórdão paradigma**) e que o fato de o investidor no exterior ter preferido aportar capital em uma subsidiária brasileira, para que essa depois adquirisse as ações da recorrente com ágio não se constitui em conduta simulada (**segundo acórdão paradigma**).”

(9) “inexistência de previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível pela fiscalização” – paradigmas n.ºs 1301-002.280 e 1103-00.630

“Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, em se tratando de exigências reflexas de contribuições que têm por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejudgado na decisão dos decorrentes, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos n.ºs 1301-002.280, de 2017, e 1103-00.630, de 2012) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que inexistente a previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial (**primeiro acórdão paradigma**) e que, com relação à dedução das despesas de amortização do ágio, para fins da CSLL, [...] não há previsão legal para a indedutibilidade dessas despesas, tal como é preceituada para o lucro real (**segundo acórdão paradigma**).”

Contra o apelo especial do contribuinte a Fazenda apresentou Contrarrazões (fls. 2011-2033) que não se opõem ao conhecimento do recurso, trazendo apenas razões de mérito pelo retorno da multa ao percentual de 150%.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 CONHECIMENTO

1.1 DO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA

Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais (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, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF.

Nessa senda, impõem-se considerações acerca da admissibilidade do recurso especial fazendário.

O recurso especial da Fazenda invoca dissídio interpretativo quanto à “*qualificação da multa de ofício na hipótese de reorganização societária sem substrato econômico e propósito negocial, da qual se obteve a criação artificial de ágio por meio incorporação reversa*”. O despacho de admissibilidade deu seguimento ao recurso, considerando demonstrada a divergência frente ao paradigma nº 1301-001.220.

Verifico, contudo, que o paradigma descreve cenário distinto do contemplado no julgamento recorrido.

O paradigma nº 1301-001.220 registra que o caso era de “despesa artificializada”/ “*ágio de si próprio*” (“*ágio interno*”), “*processo de reestruturação societária, submetido a uma única vontade*” entre empresas do mesmo grupo econômico, sem desembolso financeiro e sem substância econômica, e foi em tal contexto que os julgadores divisaram dolo a justificar a multa qualificada. Extraí-se do voto paradigmático:

Os fatos retratados nos autos, à evidência, tornam inafastável a tese esposada pela autoridades autuantes na peça acusatória de que as operações realizadas pelo Grupo Econômico ESTRE visaram, única e exclusivamente, reduzir a incidência tributária por meio de despesa artificializada.

[...]

Com efeito, um processo de reestruturação societária, submetido a uma única vontade, eis que realizado entre empresas pertencentes ao mesmo Grupo Econômico, realizado em um espaço curto de tempo, no qual não houve desembolso e totalmente desprovido de substância econômica, não encontra guarida nas disposições dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, de modo a tornar o ágio, nascido de si próprio, dedutível.

A *contrario sensu*, tivesse a citada reestruturação envolvido partes independentes e revelado efetiva substância econômica, de modo que o preço do negócio (custo de aquisição) fosse formado sem interferência, poder-se-ia admitir a dedutibilidade pretendida.

O planejamento tributário engendrado pela Recorrente, que ao menos no que tange aos seus efeitos fiscais revela o lado perverso das práticas adotadas sob esse manto, representou, em síntese, a criação de uma despesa que tem por base a própria mais valia do seu patrimônio, isto é, a contribuinte, a partir de uma avaliação encomendada pelo Grupo Econômico do qual faz parte, fez refletir no ativo de uma HOLDING constituída há pouco mais de vinte dias, os resultados de uma suposta rentabilidade futura e, por meio de uma incorporação às avessas, efetivada em curto espaço de tempo e sem depender um único centavo, transformou essa mais valia em uma despesa.

A meu ver, outra não poderia ser a conclusão a que chegou a Fiscalização, pois, no caso vertente, em que a despesa apropriada decorreu de mais valia do patrimônio daquela que almejou beneficiar-se de sua dedutibilidade, não há que se falar em ágio decorrente de aquisição investimento.

[...]

Relativamente à qualificação da multa, diversamente do esposado na decisão de primeiro grau, penso que ela deve ser mantida.

A autuação, no presente caso, fundou-se na constatação e comprovação de que a reestruturação elaborada pela fiscalizada visou, apenas, alcançar um benefício fiscal previsto em lei. Para tanto, em curtíssimo espaço de tempo, não obstante declinar formalmente razões de ordem societária ou econômica, constituiu uma HOLDING; transformou-se em subsidiária integral da HOLDING criada, vez que esta incorporou

suas ações pelo valor de mercado; e, passo seguinte, fez desaparecer a HOLDING criada para, por meio de uma incorporação reversa, deduzir um suposto “ágio”, derivado de uma alegada rentabilidade futura dos seus ativos.

Diante dos fatos retratados, não me parece restar dúvida de que a fiscalizada agiu, intencionalmente (dolosamente), no sentido de impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, das suas condições pessoais, afetando, assim, as obrigações tributárias principais.

No caso vertente, a meu ver, a qualificação é ínsita à própria infração imputada, isto é, se existente essa, não há como deixar de admitir a exasperação da penalidade, vez que a irregularidade apontada encontra seu maior suporte no artificialismo da reorganização societária empreendida. [destaques ora inseridos]

As circunstâncias que foram determinantes para a conclusão alcançada no paradigma – uma única vontade, operações entre empresas do mesmo grupo econômico, sem desembolso financeiro - não encontram paralelo no presente feito.

Nestes autos, a imputação fiscal foi de “*tentativa ilícita de internalizar o ágio*”, que “*pertence de fato*” a empresa estrangeira (dita investidora original, a empresa mexicana Maiorem). Reporta-se a utilização de “*empresa veículo (Erches) como condutor dos recursos da empresa mexicana*”. Aqui, a própria autoridade fiscal atesta a transferência de recursos oriundos da empresa mexicana, via contrato de câmbio. O acórdão recorrido assenta, essencialmente: que o ágio foi pago, mas pela empresa mexicana MAIOREM, a real investidora; e que dito ágio é indedutível porque a confusão patrimonial (incorporação) não fora entre a real investidora e a investida. Nesse cenário, afasta a multa qualificada por não divisar fraude, dolo ou simulação, mas apenas “divergência de interpretação da legislação em vigor”. Confira-se:

De acordo com o artigo 386 do RIR/99, o qual repete os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, quando uma pessoa jurídica absorve patrimônio de outra em consequência de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o artigo 385 do RIR/99, e o valor de mercado utilizado for embasado na previsão dos resultados de exercícios futuros, é possível desde já a dedução ou tributação da amortização do correspondente ágio ou deságio na apuração do IRPJ e da CSLL.

Por meio dessa exceção, a legislação tributária considera que o investimento foi extinto com a incorporação, fusão ou cisão patrimonial. Tal dedução ou tributação, contudo, observará certas condições estipuladas na legislação (por exemplo, amortização de no mínimo 1/60 para cada mês do período de apuração, etc).

Em verdade, desde o Decreto-Lei 1.598/77, é bastante claro que o ágio não seria amortizável da base de cálculo do IRPJ, mas comporia o custo do investimento na sua alienação.

Ocorre que na extinção do investimento com a incorporação, o efeito de reduzir a base de cálculo do IRPJ na alienação desse investimento (mediante a agregação do ágio ao seu custo art. 33 do DL 1598/77) restaria inviabilizado. Por esse motivo, os arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97 permitiram que na incorporação do investimento fosse possível amortizar o ágio.

Portanto, a finalidade do disposto nos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97 é regular o efeito fiscal da recuperação do ágio na aquisição do investimento, quando este é extinto mediante a incorporação. Se é essa a finalidade do dispositivo legal, não faz sentido permitir a amortização quando não há extinção nem do investidor e nem da sociedade investida. Esta é a questão que impõe seja solucionada no presente caso.

Assevera a Fazenda Nacional em suas contra razões que, tal como destacado pelo Auditor responsável pelo lançamento, o principal aspecto que impede a dedutibilidade do ágio registrado pela empresa-veículo ERCHES quando da subscrição de ações da HYPERMARCAS é o fato de que, na verdade, não foi essa empresa que adquiriu a participação, mas sim a sua controladora MAIOREM.

Com isso, tem-se que a incorporação que envolveu a ERCHES não autoriza o aproveitamento fiscal do ágio pago. De acordo com a legislação aplicável, a única operação societária que possibilitaria a dedutibilidade dessa "mais valia" seria aquela que proporcionasse a união do patrimônio da atuada com o patrimônio da MAIOREM, que se mostra como a verdadeira adquirente da participação societária com ágio.

Por certo, da leitura do artigo 386 do RIR/99, observa-se que a dedutibilidade da amortização de um ágio decorre do encontro num mesmo patrimônio do investidor com o investimento. Em face dessa confusão patrimonial, a legislação admite que o contribuinte considere perdido o investimento adquirido com o ágio e, assim, deduza a despesa que teve com essa "mais valia".

Todavia, para que haja essa perda do investimento adquirido (encontro num mesmo patrimônio do investidor com o investimento), é imprescindível que a "mais valia" contabilizada tenha sido EFETIVAMENTE suportada por alguma das pessoas que participa da confusão patrimonial. Ou seja, o real investidor deve se confundir com o seu investimento.

Caso o real investidor não participe da confusão patrimonial, não haverá como reconhecer que o investimento foi perdido.

De acordo com a previsão legal, qualquer situação diferente da hipótese aqui ventilada não admite a dedução da despesa com amortização do ágio. Uma incorporação, fusão ou cisão societária que envolva, por exemplo, uma interposta pessoa como investidor (empresa veículo) não permitirá a aplicação do benefício fiscal instituído pelo artigo 386 do RIR/99. O ágio pode até existir contabilmente, mas não será dedutível na apuração do lucro real.

A aquisição de participação societária na HYPERMARCAS pelo Grupo MAIOREM, se deu segundo a seguinte cronologia:

- Em 01/06/2007, a ERCHES aumenta seu capital de R\$ 100,00 para R\$ 482.225.100,00, mediante a emissão de 482.225.000 quotas, cuja integralização foi efetuada pela MAIOREM Sociedad Anônima de Capital Variable por meio de recursos advindos do exterior (México), conforme contrato de câmbio de 31/05/2007.
- Ainda em 01/06/2007, a "ERCHES subscrive capital na Hipermarcas no valor de R\$ 482.225.100,00, sendo R\$ 241.112.500,00 destinados ao capital e R\$ 241.112.500,00 destinados à reserva de capital, a título de ágio na subscrição de ações, ficando com 38% de participação acionária".
- Em 04/06/2007, a HYPERMARCAS incorporou a ERCHES, procedimento conhecido como incorporação reversa, e deu início às deduções do ágio.

A Procuradoria, com acerto, observa que no brevíssimo período em que existiu, ERCHES não apresentou quaisquer movimentações negociais, a única exceção é o negócio jurídico de aquisição das ações da HYPERMARCAS, e, em seguida, ocorreu sua incorporação.

Diante de tal constatação, incontroversa nos autos, não há como admitir que foi a ERCHES quem adquiriu as ações representativas da HYPERMARCAS, com recursos próprios. Quem adquiriu a participação foi, à toda evidência, a própria MAIOREM, cujos recursos financiaram a compra e para quem o recebimento das ações da

HYPERMARCAS se deu mediante o artifício da incorporação IMEDIATA da ERCHES por esta sociedade, já previsto desde o início das operações (vide acordo de acionistas). Ou seja, em decorrência dessa operação societária, a MAIOREM passou a deter diretamente a participação acionária pela qual ela efetivamente pagou.

Vê-se, assim, o real investidor, que adquiriu a participação na HYPERMARCAS. Em que pese a participação da ERCHES como mera intermediária, mero instrumento de pagamento (interposta pessoa), ao final, o verdadeiro investidor acabou detendo o investimento por que pagou, tornando-se seu controlador direto.

[...]

[...] a incorporação da ERCHES pela MAIOREM não deu ensejo à união do investimento com o investidor, única hipótese que autorizaria a amortização do ágio.

[...]

[...] entender que a simples aquisição de participação com ágio é motivo suficiente para autorizar o uso de sociedades sem substância econômica nem propósito comercial com vistas a obter a amortização do ágio, significa, desconsiderar o requisito previsto no art. 7º da Lei 9.532/97, de que haja a legítima absorção do patrimônio.

Portanto, uma vez que não houve no presente caso a incorporação da real investidora, não há que se falar na amortização do ágio pago na aquisição da recorrente.

[...]

II - MULTA QUALIFICADA

Analisando o caso, entendo não restar caracterizado o dolo a justificar a qualificação da penalidade.

Aliás, este colegiado recentemente (Acórdão 1402-002.183) decidiu caso semelhante, na lavra do Cons. Relator Fernando Brasil de Oliveira Pinto, que consignou em seu voto o seguinte:

"À época em que os atos contestados foram praticados a jurisprudência do CARF agasalhava o procedimento adotado pela RECORRENTE. [...]"

[...]

Esta própria turma julgadora, ainda que em composição bem distinta da atual, em situações idênticas ao presente caso, não só não mantinha a multa qualificada como considerava legítimas operações como as perpetradas pela RECORRENTE, cancelando integralmente os respectivos créditos tributários (por exemplo, Acórdão 140200.802– Caso Santander).

Somente no julgamento do Caso Bunge – Acórdão 1402-001.460, realizado na sessão de 08/10/2013, esta turma passou a incluir nova premissa para amortização do ágio (necessidade de extinção do investimento), não aceitando a interposição de “empresa veículo” para aquisição do investimento e posterior incorporação reversa a fim, de que, de modo artificial, se pudesse deduzir das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL o ágio efetivamente pago em razão de rentabilidade futura.

Saliento que não se trata da hipótese de ágio inexistente, como nos casos de “ágio interno”, mas sim de ágio efetivamente pago e de uma interpretação da legislação, ainda que equivocada, aceita, inclusive, por boa parte da doutrina.

Nesse cenário, considero não restar caracterizada a ocorrência de fraude, sonegação ou conluio (arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64), elementos necessários à qualificação da multa de ofício, conforme determina o parágrafo 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

O mesmo ocorre em relação a não ocorrência de fraude, dolo ou simulação o que torna descabida no presente caso. Isto porque o contribuinte valeu-se da legislação vigente, bem como registrou todas as operações e valores nos seus documentos contábeis e fiscais.

Tratou-se portanto tão somente de divergência de interpretação da legislação em vigor.

Assim sendo, voto por reduzir a penalidade aplicada para 75%, correspondente apenas à aplicação da multa de ofício. [destaques ora inseridos]

O paradigma trata de situação fática essencialmente distinta da do acórdão recorrido, no que foi determinante para a conclusão lá alcançada.

Assim sendo, oriento meu voto para não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

1.2 DO RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

O recurso especial é tempestivo e foi admitido para que este Colegiado delibere sobre as seguintes matérias:

(2) “Impossibilidade de se aplicar a Teoria do Propósito Negocial” – paradigmas n.ºs 1302-001.150 e 1302-002.045;

(3) “validade do propósito negocial em decorrência da motivação fiscal” – paradigmas n.ºs 1302-002.045 e 9101-003.609;

(5) “legitimidade da participação da Erches como real e efetiva adquirente da Recorrente – reconhecimento e manutenção dos efeitos decorrentes” – paradigmas n.ºs 1301-001.505 e 1201-001.242;

(6) “validade das supostas ‘empresas veículo’” – paradigmas n.ºs 1301-001.505 e 1201-001.242;

(7) “ausência de abuso de direito – regularidade da operação nos termos da legislação/opção legal” – paradigmas n.ºs 1302-001.182 e 1302-001.150; e

(9) “inexistência de previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível pela fiscalização” – paradigmas n.ºs 1301-002.280 e 1103-00.630.

A Fazenda Nacional, em Contrarrazões, não se insurgiu contra o conhecimento do recurso especial em relação a qualquer das matérias com seguimento autorizado.

Entretanto, reputo que, para bem cumprir o previsto no art. 67 do Anexo II do RICARF, há que se debruçar sobre os temas apresentados e as supostas divergências jurisprudenciais que as qualificariam para o conhecimento por este Colegiado.

Sobre a matéria de número 2 acima listada – impossibilidade de se aplicar a teoria do propósito negocial - do paradigma 1302-001.150 pode-se colher as seguintes informações, com destaques acrescidos:

Da simples leitura do TVF, nota-se que a autoridade fiscal nega em verdade o permissivo legal criado pelos art. 7º e 8º da Lei 9.532/97, ou seja, estamos diante de uma situação em que foi efetivamente pago o ágio (não se trata de planejamento com base no art. 36 da Lei 10.637/02), no qual um investidor estrangeiro (1700480 ONTARIO INC) aporta capital em uma empresa (BERTOLINO), a qual adquire ações de outra empresa com ágio (MTE) e, a seguir, esta incorpora aquela.

Da mesma forma, **não estamos diante do planejamento de transferência de ágio externo** (aquele decorrente do processo de privatização, **em que o investidor se utiliza de empresa veículo para transferir o ágio que pagou no leilão de privatização para a empresa operacional adquirida**). **Trata-se aqui de aplicação direta do disposto nos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97 sem utilização de empresa veículo, pois a autoridade fiscal se insurge contra o fato de o investidor no exterior ter preferido aportar capital em uma subsidiária**, para que essa depois adquirisse as ações da recorrente com ágio. Por certo, entendeu a autoridade fiscal que estaria obrigado o investidor a optar por adquirir diretamente as ações da recorrente com ágio, pois aí não teria como se valer das referidas normas – caminho mais oneroso.

O voto condutor do recorrido, por outro lado, informa expressamente tratar-se de tentativa de internalização de ágio que deveria estar registrado na pessoa jurídica situada no exterior, conforme seguinte passagem do acórdão (com destaques acrescidos):

Relatório

[...]

A Erches, consoante o argumentado pela Fiscalização, "*foi apenas uma empresa 'no papel', economicamente inativa*", não se vislumbrando qualquer "*causa econômica para a existência dessa empresa e nem ânimo do exercício da atividade econômica*."

A sua existência se deveu apenas para propósito fiscal".

Enfatiza a Auditoria-Fiscal:

Frise-se que sem a presença da Erches, não seria possível aproveitar tributariamente o ágio no Brasil, pois ele estaria registrado na Maiorem, empresa domiciliada no exterior.

[...]

Voto

[...]

I GLOSA DE ÁGIO ERCHES

A controvérsia reside na análise da legitimidade com que a sociedade ERCHES se inseriu no processo de aquisição da HYPERMARCAS pelo grupo mexicano

da MAIOREM. A recorrente argumenta que a ERCHES foi constituída e utilizada, não para ser incorporada e possibilitar o aproveitamento fiscal do ágio, mas por razões negociais extratributárias independentes e autônomas.

[...]

Diante de tal constatação, incontestada nos autos, não há como admitir que foi a ERCHES quem adquiriu as ações representativas da HYPERMARCAS, com recursos próprios. Quem adquiriu a participação foi, à toda evidência, a própria MAIOREM, cujos recursos financiaram a compra e para quem o recebimento das ações da HYPERMARCAS se deu mediante o artifício da incorporação IMEDIATA da ERCHES por esta sociedade, já previsto desde o início das operações (vide acordo de acionistas). Ou seja, em decorrência dessa operação societária, a MAIOREM passou a deter diretamente a participação acionária pela qual ela efetivamente pagou.

Vê-se, assim, o real investidor, que adquiriu a participação na HYPERMARCAS. Em que pese a participação da ERCHES como mera intermediária, mero instrumento de pagamento (interposta pessoa), ao final, o verdadeiro investidor acabou detendo o investimento por que pagou, tornando-se seu controlador direto.

[...]

Enfim, dado o curto espaço de tempo em que tudo ocorreu, não se vislumbra qualquer propósito comercial na utilização da empresa veículo ERCHES. A recorrente não logrou convencer que o procedimento realizado teria outro propósito senão a possibilidade de se criar uma estrutura transacional que pudesse resultar em benefício fiscal

Ora, **se a ERCHES, como visto acima, não teve propósito comercial outro que não servir de passagem do dinheiro da MAIOREM para aumentar o capital da HYPERMARCAS, data maxima venia, outra conclusão não se pode tirar senão que, no plano fático-material, quem protagonizou a aquisição foi a MAIOREM, e jamais a empresa interposta cuja vida durou 03 dias úteis.**

E sendo assim, a incorporação da ERCHES pela MAIOREM não deu ensejo à união do investimento com o investidor, única hipótese que autorizaria a amortização do ágio.

A falta de similitude entre as situações levadas a julgamento neste primeiro cotejo é flagrante. O paradigma foi expresso e taxativo ao concluir que naquele caso **não** se está diante da situação de aproveitamento de ágio que deveria estar registrado no exterior, em que o investidor se utiliza de empresa veículo para transferir (internalizar) o ágio que pagou para aquisição da empresa operacional. Nesse precedente, a aquisição teria se dado por uma subsidiária, no Brasil, da empresa situada no exterior, não considerada como empresa-veículo.

E o recorrido, conforme demonstrado, trata exatamente desta hipótese: internalização do ágio – que deveria estar registrado no exterior -, transferido do exterior com o uso de empresa veículo.

Evidente que, diante de contextos diversos, a divergência entre as decisões não se presta a comprovar a existência de dissídio interpretativo entre os Colegiados, razão pela qual não se considera o primeiro paradigma (acórdão 1302-001.150) apto a comprovar a divergência suscitada.

O segundo acórdão paradigma (1302-002.045) da divergência nº 2 apresenta, dentre outras, as seguintes informações sobre os fatos levados a julgamento (com destaques acrescidos):

Relatório

[...]

11. A ilicitude da amortização decorreu da intercalação da sociedade-veículo GRAPPA entre os investidores PRAGMA e GAVEA e a investida RAIA. Apesar de PRAGMA e GAVEA manifestarem claramente a intenção de adquirir participações em RAIA, realizaram tal operação por intermédio de GRAPPA, sociedade que havia sido criada poucos dias antes da aquisição e que foi incorporada por RAIA, quando então RAIA passou a amortizar ilicitamente o ágio gerado em decorrência da sua própria aquisição.

12. Conforme demonstraremos a seguir, a intercalação de GRAPPA teve o propósito exclusivo de possibilitar a amortização do ágio na aquisição do investimento em RAIA por PRAGMA e GAVEA.

[...]

Voto

[...]

Desta feita, não há contestação quanto à legitimidade do ágio formado nas operações societárias em análise. A essência da autuação, então, repousa na utilização da suposta empresa-veículo GRAPPA que, além de ter operado em um curto espaço de tempo, não possuía qualquer substrato societário, segundo a fiscalização, sendo seu único propósito o de conduzir ilicitamente o ágio. Vejamos trecho do Acórdão de Impugnação:

[...]

Como se infere da decisão de primeira instância, as atividades foram praticadas em conformidade com a lei, não apresentando quaisquer embaraços à consecução da obrigação tributária. Outrossim, para que o ato praticado em conformidade com a lei seja considerado simulado, importa que o mesmo seja abusivo.

Ocorre que, o ato cujo efeito é consoante o ordenamento, não pode ser considerado como abusivo. O legislador tributário, não desconsidera o fato de o contribuinte buscar uma maneira menos onerosa de conduzir seus negócios, seja por motivos tributários, societários, econômicos ou quaisquer outros. A liberdade de iniciativa e auto-organização de que dispõe a iniciativa privada é uma garantia constitucionalmente assegurada que, como tal, não deve sofrer restrições.

Assim, se o legislador emite norma que permite que o investimento faça frente à rentabilidade que lhe deu fundamento, possibilitando sua dedução da base de cálculo de impostos como o IRPJ e da CSLL, a não tributação não pode ser considerada resultado abusivo.

A dessemelhança também está presente neste segundo acórdão paradigma, quando confrontado com o recorrido. A decisão paradigma apresentada pelo Recorrente enfrenta o julgamento de ágio decorrente da aquisição, por empresas nacionais e aqui domiciliadas, mediante uso de empresa veículo, de cotas da empresa investida.

No recorrido, conforme assentado, o ágio foi gerado no exterior, a real adquirente da investida está domiciliada no México. A transferência do ágio para a empresa de passagem teve o objetivo de internalizar o ágio, já que em hipótese alguma seria possível seu aproveitamento aqui em razão do domicílio externo da investidora.

Evidente que, diante de contextos tão diversos, a divergência entre as decisões não se presta a comprovar a existência de dissídio interpretativo entre os Colegiados, razão pela qual não se considera o paradigma (acórdão 1302-002.045) apto a comprovar a divergência suscitada.

Já a divergência n.º 3 - validade do propósito negocial em decorrência da motivação fiscal – nada mais é que a reprodução, com outras palavras, da mesma matéria abordada na divergência n.º 2.

A mera leitura da denominação dada a cada uma delas é suficiente para demonstrar que as duas supostas divergências discutem exatamente a mesma matéria. Uma, apresentada como “impossibilidade de se aplicar a teoria do propósito negocial (divergência 2)”, e a outra como “validade do propósito negocial em decorrência da motivação fiscal (divergência 3)”.

Ora, a teoria do propósito negocial preconiza que haja uma causa, além da questão fiscal, para a prática dos atos de reorganização societária. De acordo com a divergência 2, esta teoria não poderia ser aplicada ao caso concreto. E, segundo a divergência 3, haveria propósito negocial nas operações perpetradas o que, obviamente, afasta a aplicação da teoria do propósito negocial.

As designações conferidas aos temas suscitados, portanto, seriam suficientes para caracterizar que a Recorrente discutiu, nas divergências 2 e 3, a mesma matéria, valendo-se de paradigmas diferentes.

Conclusão diversa não se alcança a partir da transcrição de passagens do recurso especial apresentado (fls. 1.395 a 1.442), com destaques acrescidos:

III.2 – Da Impossibilidade de se Aplicar a Teoria do Propósito Negocial

O acórdão recorrido, ao expor as razões pelas quais negou provimento ao apelo da Recorrente no que concerne à glosa de despesas com amortização de ágio, deixa claro seu posicionamento no sentido de que a Erches não possuiria um propósito negocial, “**senão a possibilidade de se criar uma estrutura transacional que pudesse resultar em benefício fiscal**” (fls. 14), de forma que não seria a real adquirente capaz de permitir o aproveitamento do ágio. Confira-se:

[...]

Isso porque, como demonstrado de forma incisiva pelos acórdãos paradigmas mencionados neste tópico, **não há qualquer previsão legal no ordenamento jurídico que respalde tal exigência**, “sendo apenas uma teoria sem amparo no Direito posto” (fl. 15 do acórdão paradigma n.º 1302-001.150), de forma que “não cabe à Administração adentrar na motivação do particular em proceder conforme os ditames legais” (fls. 23 do acórdão paradigma n.º 1302-002.045).

[...]

III.3 – Da Validade do Propósito Negocial em Decorrência da Motivação Fiscal

Como visto no tópico anterior, ainda que este não fosse o propósito negocial que ensejou a participação da Erches na operação em foco, **no acórdão ora atacado prevaleceu o posicionamento de que, da mesma forma, a busca pela economia tributária não seria suficiente** para justificar a validade do ágio amortizado no caso em comento.

[...]

Destarte, verifica-se claramente a divergência de interpretação da legislação, tendo em vista que, analisando mesma situação fática (**necessidade de propósito extrafiscal para validação dos negócios jurídicos**):

Inequivocamente, as duas divergências atacam a mesma matéria do acórdão recorrido – a necessidade de propósito, além da economia tributária, para a validade, perante o fisco, dos atos praticados.

Nas duas divergências apresentadas, a Recorrente indicou decisões do CARF que se contrapõem a esta conclusão, seja por considerar que não há previsão na legislação tributária para sua aplicação, seja por considerar válidas as operações independentemente de fins extrafiscais para sua prática. Ora, se considera válida é porque, no entendimento do Colegiado, não há vedação legal para sua prática. E vice-versa.

Pelo exposto, o que se conclui é que a Recorrente, para a mesma matéria suscitada, apresentou mais de dois paradigmas, violando o disciplinado no art. 67, 6º do Anexo II do RICARF, que limita a apresentação de dois paradigmas por matéria.

Em consequência do excesso de paradigmas, com base no art. 67, § 7º do Anexo II do RICARF, deixará de ser considerado, para fins de seguimento recursal o paradigma n.º 9101-003.609. O primeiro paradigma apresentado nesta terceira divergência (acórdão 1302-002.045), foi apreciado quando da análise do seguimento da divergência 2, onde restou demonstrada sua diferença fática em relação ao recorrido.

A conclusão que se chega é a mesma em relação às divergências 5 e 6, respectivamente denominadas “legitimidade da participação da Erches como real e efetiva adquirente da Recorrente – reconhecimento e manutenção dos efeitos decorrentes” e “validade das supostas ‘empresas veículo’”.

Estas duas divergências nada mais são do que a apresentação da mesma matéria já analisada, agora introduzida sob outra roupagem. Atacam, novamente, os mesmos fundamentos do acórdão recorrido, conforme se demonstra a partir dos seguintes excertos do recurso especial, com destaques acrescidos:

III.5 – Ad Argumentandum - Da Legitimidade da Participação da Erches como Real e Efetiva Adquirente da Recorrente – Reconhecimento e Manutenção dos Efeitos Decorrentes

Conforme mencionado acima, a Turma Julgadora, ao decidir pela manutenção do lançamento fiscal, **fundamentou seu entendimento na ausência de propósito negocial na participação da Erches** na operação que culminou no aproveitamento de ágio pela Recorrente, de forma que consignou que não teria ocorrido a “confusão patrimonial”, isto é, “união do investimento com o investidor, única hipótese que autorizaria a amortização do ágio” (fls. 14 do acórdão recorrido).

[...]

III.6 – Da Validade das Supostas “Empresas Veículo”

Como já relatado, a acusação fiscal formalizada nos presentes autos decorre do equivocado entendimento de que **a Recorrente teria indevidamente amortizado o ágio gerado em sua aquisição pela Erches, uma vez que, de acordo com a Autoridade Fiscal, a adquirente (Erches) seria uma empresa veículo, sem qualquer propósito negocial**, cuja participação teria como único objetivo a economia de tributos, o que não seria permitido pela legislação.

Evidentemente, se a participação da Erches é legítima, a aplicação da teoria do propósito negocial é inválida. Ou, para se admitir como válida a participação da Erches – empresa veículo na operação de reorganização societária engendrada, fato incontroverso nos autos – ter-se-ia que afastar a aplicação daquela teoria.

A validade ou não da reorganização societária engendrada está vinculada exatamente à criação e participação da Erches no negócio jurídico. Não fosse sua breve existência, não haveria qualquer discussão sobre necessidade ou não de propósito negocial.

O que se constata é que as divergências 5 e 6 nada mais são do que a reprodução da divergência número 2, sob novos argumentos.

O Anexo II do RICARF, contudo, admite a apresentação de dois acórdãos paradigmas por matéria, descartando-se os que excederem este número, *ex vi* art. 67, §§ 6º e 7º do regimento, conforme afirmado anteriormente.

As supostas divergências de número 5 e 6 do recurso especial discutem a mesma matéria contida na divergência número 2, qual seja, a validade dos atos de reorganização societária empreendidos para permitir a dedução do ágio gerado, apresentando como suporte novos acórdãos paradigmas, ao arpejo da previsão regimental.

Pelo exposto, e com fundamento no previsto no art. 67, § 7º do Anexo II do RICARF, deixo de considerar, para fins de conhecimento do recurso especial, os paradigmas nºs

1301-001.505 e 1201-001.242, apresentados para supostamente comprovar as divergências 5 e 6 do recurso especial do Contribuinte.

A divergência número 7 incorre no mesmo vício, desta vez sob a designação “Da Ausência de Abuso de Direito - Regularidade da Operação nos Termos da Legislação/Opção Legal”. Uma vez mais, a Recorrente enfrenta a conclusão do recorrido que negou validade, para efeitos tributários, aos atos de reorganização societária engendrados para fins de aproveitamento do ágio gerado. Eis o que se colhe do recurso especial, com destaques acrescidos:

III.7 – Da Ausência de Abuso de Direito - Regularidade da Operação nos Termos da Legislação/Opção Legal

De acordo com o exposto no acórdão recorrido, como mencionado, **prevaleceu a interpretação de que as operações em análise teriam sido engendradas com fins exclusivamente fiscais, sem qualquer propósito negocial** e, portanto, seriam inválidas.

[...]

Vale notar que o motivo pelo qual **a Turma Julgadora “a quo” entendeu que deveria prevalecer o lançamento fiscal decorre da suposta ausência de um propósito negocial nas operações em foco.**

No entanto, como reconhecido no acórdão paradigma n.º 1302-001.182, a opção legal conferida ao Contribuinte, ainda que enseje uma eventual redução da carga tributária, **não revela qualquer abuso de direito, ao contrário do que equivocadamente entendeu a decisão recorrida.**

Evidente, portanto, que a discussão trazida nas divergências anteriormente discutidas é exatamente a mesma desta número 7, razão pela qual, com base nos mesmos parágrafos 6.º e 7.º do art. 67 do Anexo II do RICARF, deixo de considerar, para fins de conhecimento recursal, o paradigma n.º 1302-001.182. O paradigma n.º 1302-001.150 foi objeto de análise na divergência 2, onde conclui-se que se tratar de situação que não guarda similitude fática com o recorrido.

Pelo exposto, voto pelo não conhecimento das divergências 2, 3, 5, 6 e 7 do recurso especial do Contribuinte.

Quanto à divergência 9 - inexistência de previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível pela fiscalização – de igual forma, entendo que o recurso também não deva ser conhecido.

Os paradigmas indicados pela Recorrente são os Acórdãos n.ºs 1301-002.280 e 1103-00.630, e o despacho de admissibilidade assim se manifestou:

“Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, em se tratando de exigências reflexas de contribuições que têm por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejulgado na decisão dos decorrentes, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos n.ºs 1301-002.280, de 2017, e 1103-00.630, de 2012) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que inexistente previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial (**primeiro acórdão paradigma**) e que, com relação à dedução das despesas

de amortização do ágio, para fins da CSLL, [...] não há previsão legal para a indedutibilidade dessas despesas, tal como é preceituada para o lucro real (**segundo acórdão paradigma**).”

É importante ressaltar que no Acórdão n.º 9101-004.637 (relativo à mesma operação ora em exame), na sessão de 15/01/2020, os paradigmas ora colacionados pela Recorrentes foram acatados nos termos do despacho de admissibilidade. Ressalta-se, contudo, que a composição do colegiado, naquela oportunidade, era muito distinta da atual¹.

E além da diferença de composição, o entendimento acerca dos critérios de admissibilidade para o tema também se diferenciam substancialmente, a ponto de as únicas conselheiras que participaram daquele julgamento e ainda compõe este colegiado terem alterado seu posicionamento sobre o tema.

Com efeito, este colegiado vêm entendendo que, nas circunstâncias ora debate, o paradigma somente pode ser admitido como formador de dissídio jurisprudencial caso o acórdão paradigmático seja taxativo no sentido de que a amortização de ágio seria sempre dedutível da base de cálculo da CSLL, *sem que o lançamento de IRPJ tenha sido cancelado por entender-se dedutível a amortização de ágio*.

Nesse sentido, no Acórdão n.º 9101-006.049² (04/04/2022) - cujo voto vencedor foi de lavra da ilustre Conselheira Edeli Pereira Bessa, e com composição quase idêntica à atual - não se admitiu o segundo Acórdão paradigma colacionado pelo ora Recorrente, Acórdão n.º 1103-00.630. Confira-se passagem do voto condutor do referido aresto:

Nos termos expostos pelo I. Relator, caberia a apreciação da exigência de CSLL porque lançada como reflexo do IRPJ, e isto, de fato, está aqui afirmado nas razões de conhecimento da primeira matéria. Contudo, a pretensão da Contribuinte, nesta terceira matéria, é constituir dissídio jurisprudencial de forma autônoma, de modo a afastar a exigência de CSLL ainda que mantido o lançamento em relação ao IRPJ, [...]

Como se vê, a premissa do acórdão recorrido é no sentido de que uma ativo que surge sem substância econômica no patrimônio da investida, porque mantido sob a titularidade do real adquirente, não pode gerar amortização que afete o lucro contábil, ensejando a glosa reflexa na base de cálculo da CSLL. Já o primeiro paradigma analisou lançamento no qual a amortização do ágio foi adicionada na base de cálculo do IRPJ, porque o investimento

¹ Participaram do julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Andrea Duek Simantob, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

² Participaram do 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 Guimarães da Fonseca e Andrea Duek Simantob.

Dispositivo da decisão: "*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à matéria utilização de empresa veículo, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator) e Alexandre Evaristo Pinto que conheciam parcialmente em maior extensão, também em relação à matéria amortização de ágio na base de cálculo da CSLL [...]*".

permanecia no patrimônio do investidor, e a autoridade lançadora exigiu que a mesma adição fosse promovida na base de cálculo da CSLL.

[...]

Quanto ao paradigma n.º 1103-00.630, embora ali também se tratasse de amortização fiscal do ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei n.º 9.532/97, e seu voto condutor traga argumentos contrários à indedutibilidade das amortizações no âmbito da CSLL, importa observar que naqueles autos foi dado provimento integral ao recurso voluntário, afirmando-se o não cabimento da glosa não só na base da CSLL, como também do IRPJ. Assim, o outro Colegiado do CARF decidiu a questão sob circunstâncias distintas daquelas que a Contribuinte quer ver prevalecer nestes autos, qual seja, que a exigência de CSLL seja cancelada ainda que afirmada a indedutibilidade no âmbito do IRPJ. O exame do paradigma evidencia não ser possível cogitar se a mesma decisão seria adotada caso aquele Colegiado reconhecesse a indedutibilidade das amortizações no âmbito do IRPJ.

Tal entendimento repetiu-se no julgamento dos Acórdãos n.º 9101-006.454³ (sessão de 01/02/2023) e n.º 9101-006.463⁴ (sessão de 02/02/2023).

Tal qual ocorrido em tal precedentes, no acórdão recorrido (1402-002.215) a exigência de IRPJ foi mantida porque entendeu-se que não houve propósito comercial na utilização de empresa veículo, e conseqüentemente não teria havido incorporação da investida pela real investidora, o que inviabilizaria a amortização do ágio, *decisão que foi aplicada de forma reflexa à CSLL*, conforme se depreende, inclusive, da ementa do julgado a qual pede-se vênua para novamente se reproduzir:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

[...]

ÁGIO. SIMULAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE. OPERAÇÕES SEM PROPÓSITO NEGOCIAL.

Nas operações estruturadas em seqüência, o fato de cada uma delas, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto das operações, quando restar comprovado que os atos foram praticados sem propósito comercial, vez que não houve no presente caso a incorporação da real investidora, afastando a possibilidade da amortização do ágio pago na aquisição.

[...]

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL, PIS e COFINS.

Em se tratando de exigências reflexas de contribuições que têm por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejudgado na decisão dos decorrentes.

³ Participaram do julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

⁴ Participaram do julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Por outro lado, nos paradigmas colacionados tanto pelo ora Recorrente, quanto tanto nos paradigmas examinados nos precedentes 9101-006.049, 9101-006.454 e 9101-006.463, as exigências de IRPJ foram canceladas, admitindo-se a amortização do ágio.

Nesse contexto, valem as mesmas conclusões deste colegiado no referido precedente (Acórdão 9101-006.049):

Quanto ao paradigma n.º 1103-00.630, embora ali também se tratasse de amortização fiscal do ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei n.º 9.532/97, e seu voto condutor traga argumentos contrários à indedutibilidade das amortizações no âmbito da CSLL, importa observar que naqueles autos foi dado provimento integral ao recurso voluntário, afirmando-se o não cabimento da glosa não só na base da CSLL, como também do IRPJ. Assim, o outro Colegiado do CARF decidiu a questão sob circunstâncias distintas daquelas que a Contribuinte quer ver prevalecer nestes autos, qual seja, que a exigência de CSLL seja cancelada ainda que afirmada a indedutibilidade no âmbito do IRPJ. O exame do paradigma evidencia não ser possível cogitar se a mesma decisão seria adotada caso aquele Colegiado reconhecesse a indedutibilidade das amortizações no âmbito do IRPJ.

Desse modo, rejeita-se o segundo paradigma (Acórdão n.º 1103-00.630), mormente quando o acórdão recorrido limitou-se a decidir a questão da CSLL como mero reflexo de IRPJ, sem adentrar nas especificidades da base de cálculo da CSLL.

O mesmo ocorre em relação ao segundo paradigma indicado pela Recorrente (Acórdão n.º 1301-002.280), em que, apesar de haver fundamentos acerca da base de cálculo da CSLL, a própria exigência de IRPJ já havia sido cancelada. Confira-se a ementa do referido julgado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

Ementa

ÁGIO. FORMAÇÃO. NEGÓCIO ENTRE PARTES INDEPENDENTES. FUNDAMENTO. EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA. VALIDADE DA FORMAÇÃO.

Ao se demonstrar que o ágio discutido nos autos se formou em negócio firmado entre partes independentes, em regime de livre mercado, foi respaldado por laudo baseado na expectativa de rentabilidade futura da investida e que houve um efetivo sacrifício patrimonial da adquirente em benefício dos alienantes do investimento, não se há de questionar o registro contábil do ágio, como a diferença entre o valor do sacrifício patrimonial e o valor de patrimônio líquido da investida.

ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. EMPRESA VEÍCULO. INCORPORAÇÃO REVERSA. VALIDADE.

O uso de empresa veículo e de incorporação reversa, por si sós, não invalidam as operações societárias que transferiram o ágio da investidora original para a empresa investida. Verificadas as condições legais, especialmente a confusão

patrimonial entre investidora e investida, deve ser admitida a amortização fiscal do ágio.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. POSSIBILIDADE.

O art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, permite a dedução do ágio devido a resultados de exercícios futuros somente quando a pessoa jurídica absorve patrimônio de outra em casos de cisão, fusão ou incorporação. No caso vertente, a operação societária foi legítima e revestida dos pressupostos legais no tocante a transferência do ágio.

ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. EMPRESA VEÍCULO. INCORPORAÇÃO REVERSA. VALIDADE.

O uso de empresa veículo e de incorporação reversa, por si só, não invalida as operações societárias que transferiram o ágio da investidora original para a empresa investida, estando diretamente vinculadas ideologicamente a um propósito negocial. Verificadas as condições legais, especialmente a confusão patrimonial entre investidora e investida, deve ser admitida a amortização fiscal do ágio.

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

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

IRPJ. CSLL. BASES DE CÁLCULO. IDENTIDADE. INOCORRÊNCIA

A aplicação, à Contribuição Social sobre o Lucro, das mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, por expressa disposição legal, não alcança a sua base de cálculo.

Assim, em determinadas circunstâncias, para que se possa considerar indedutível um dispêndio na apuração da base de cálculo da contribuição, não é suficiente a simples argumentação de que ele, o dispêndio, é indedutível na determinação do lucro real, sendo necessária, no caso, disposição de lei nesse sentido.

Ou seja, novamente, em que pese o voto condutor do paradigma trazer argumentos contrários à indedutibilidade de ágio na apuração da CSLL, a exigência de IRPJ já havia sido cancelada, dando-se provimento integral ao recurso voluntário. Dessa forma, as circunstâncias encontradas no paradigma diferenciam-se em ponto essencial do decidido no acórdão recorrido, no qual não houve exame da legislação atinente à CSLL, limitando-se a decidir a matéria de forma reflexa ao que fora decidido em relação ao IRPJ.

Pelo exposto, meu voto é por não conhecer do recurso também em relação à matéria *“inexistência de previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível pela fiscalização”*.

2 CONCLUSÃO

Assim sendo, voto por NÃO CONHECER dos Recursos Especiais da Fazenda Nacional e do Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto