



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720030/2017-77
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-005.622 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de outubro de 2022
Recorrente LBR - LACTEOS BRASIL S/A EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 31/01/2012 a 31/12/2012

O ÓRGÃO JULGADOR NÃO ESTÁ OBRIGADO A SE PRONUNCIAR ACERCA DE TODOS ARGUMENTOS SUSCITADOS PELA RECORRENTE.

O órgão julgador não está obrigado a se pronunciar acerca de todos argumentos suscitados pela parte se os pontos analisados são suficientes para motivar e fundamentar sua decisão. O inconformismo com o resultado do acórdão, contrário aos interesses da recorrente, não significa haver falta de motivação ou cerceamento do direito à ampla defesa (EDcl no Mandado de Segurança nº 21.315 - DF, Diva Malerbi, STJ - Primeira Seção, DJE 15.06.2018).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Período de apuração: 31/01/2012 a 31/12/2012

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO.

A Lei 9.532/97 permite ao contribuinte adquirir participações societárias mediante a interposição de empresas veículo, assegurando-lhe a amortização fiscal do ágio, inexistindo razões para demonizar sua utilização. A opção pela realização de investimentos societários mediante a interposição de empresa veículo necessária ou útil à estratégia de negócios do contribuinte não representa, por si só, infração à lei, com ou sem os reflexos tributários decorrentes da amortização do ágio. Defenestrar a opção do contribuinte à realização de ato jurídico que a lei assegura efeitos lícitos próprios, de natureza tributária ou não, baseado na premissa de artificialidade ou de inexistência de propósito ou vício de intensão, desborda no desestímulo à realização de ato que a própria legislação assegura ser praticado. Buscar o ágio não é ilícito, salvo nos casos de demonstração de simulação ou outro tipo de patologia intencional que justifique a desconstituição do ato em si.

O combate à artificialidade de mecanismos jurídicos apontados pela administração tributária para coibir a evasão fiscal é importante e deve pautar a proteção à legalidade e à boa-fé das relações jurídicas, mas não autoriza a administração tributária a valer-se de instrumentos antijurídicos para pretender alcançar fatos econômicos não relacionados com o contribuinte, atribuindo-lhe

a pecha da simulação, fraude, conluio, abuso de direito, artificialidade de condutas ou falta de propósito.

DEVER LEGAL DE PAGAR (LICITAMENTE) TRIBUTOS. DEVER DE SOLIDARIEDADE SOCIAL. IMPOSSIBILIDADE DE DESCONSTITUIÇÃO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO LÍCITO. INEXISTÊNCIA DE ABUSIVIDADE DE DIREITO, ARTIFICIALIDADE DE FORMAS, FRAUDE, DOLO, CONLUIO OU QUALQUER PATOLOGIA DO ATO JURÍDICO PRATICADO.

Nas circunstâncias em que, licitamente, o contribuinte realizar ato jurídico que importe em economia tributária válida, sem mácula ou vício previsto no ordenamento jurídico, ou seja, sem patologia de forma, de vontade, de intenção ou ocultação, torna-se ilegítima a autuação que dele decorra, inexistindo dever fundamental de pagar ilicitamente tributos.

A inexistência norma jurídica específica que discipline a desconstituição de negócios jurídicos válidos não autoriza a administração tributária a se valer de critérios gerais, claramente subjetivos, para atribuir a pecha de planejamento tributário abusivo ao exercício regular de direitos de cunho empresarial e societário, de forma que a norma geral antielisiva do art. 116 do CTN possui mero comando autorizador do exercício secundário de competência legislativa ordinária.

Admite-se combate ao abuso, à fraude, à simulação, ao dolo e ao conluio, não sob o prisma da norma geral antielisiva, mas pela prática de ato antijurídico a que o ordenamento jurídico preveja tipo infracional específico.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Efigênio de Freitas Júnior (Relator) e Sérgio Magalhães Lima, que negavam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior – Relator

(documento assinado digitalmente)

Fredy José Gomes de Albuquerque - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Júnior, Jeferson Teodorovicz, Wilson Kazumi Nakayama, Fredy José Gomes de Albuquerque, Sérgio

Magalhães Lima, Viviani Aparecida Bacchmi, Thais De Laurentiis Galkowicz e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata-se de autos de infração para redução de prejuízo fiscal e base negativa da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), no ano-calendário 2012, decorrente de glosa de despesa com amortização de ágio da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

2. A despeito de não haver falta de recolhimento de tributo, em razão de tratar-se de redução de prejuízo fiscal, base negativa da CSLL, a autoridade fiscal informou multa de 150%.

3. Segundo a autoridade fiscal, não é dedutível a amortização do ágio previsto na Lei nº 9.532/1997 no caso em que a *“confusão patrimonial exigida por lei foi observada apenas de maneira formal, por meio da interposição de uma empresa veículo, a qual foi incluída no processo de aquisição do investimento com prazo certo de vigência, ou seja, programada para ser extinta”*, conforme Termo de Verificação Fiscal (TVF) (e-fls. 829-864).

4. Aduz que a recorrente simulou de forma absoluta a materialização dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 por meio da aquisição da Laticínios Morrinhos (LBR) pela Caravelas. Aponta que, embora conste dos contratos, *“CARAVELAS jamais foi operacional e a real compradora. O verdadeiro objeto da negociação era que o ágio fosse criado na CARAVELAS e depois, com sua incorporação às avessas pela LBR, fossem criadas as condições legais para sua amortização”*.

5. Por entender haver dolo (intenção de praticar os atos, a fim de evitar a tributação) nas operações engendradas pela recorrente, com vistas a reduzir o montante do IRPJ e da CSLL devidos (o que caracteriza a fraude), aplicou multa qualificada de 150%.

6. Em impugnação, a recorrente alegou, preliminarmente, nulidade do auto de infração por não ser o ato administrativo adequado para retificar prejuízo fiscal. No mérito, defendeu, em síntese, a higidez das operações realizadas, insurgiu-se contra a aplicação da multa qualificada de 150%, os acréscimos a título de juros e incidência de juros sobre a multa de ofício.

7. A Turma Julgadora de primeira instância, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, conforme ementa abaixo transcrita (e-fls. 964):

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012

SIMULAÇÃO. EMPRESA VEÍCULO COM PROPÓSITO ÚNICO DE REDUÇÃO DE TRIBUTOS. DESCONSIDERAÇÃO DOS EFEITOS TRIBUTÁRIOS. MANUTENÇÃO DE GLOSA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO.

Evidenciado a interposição de “empresa veículo”, cujo único propósito seja a redução no recolhimento de tributos, correto desconsiderar os efeitos tributários pretendidos com o uso de tal artifício.

Irrelevante se a economia tributária obtida se materializa no próprio exercício do uso indevido da dedução da despesa de amortização do ágio. O acúmulo de estoque de

resultados negativos implica potencial redução no pagamento de tributos nos exercícios seguintes.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012

AUTO DE INFRAÇÃO. CABIMENTO NO CASO DE REDUÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL OU DE BASE NEGATIVA DA CSLL.

Mesmo em situações nas quais a infração à legislação tributária não resulte em exigência de crédito tributário, o Auto de Infração é o instrumento adequado para, em cada caso, retificar os efeitos da conduta infratora. No caso em tela, cabe, sim, o uso de Auto de Infração para alterar a apuração do saldo de prejuízos acumulados de exercícios anteriores.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se à tributação da CSLL solução dada ao lançamento principal em face da estreita relação de causa e efeito. Portanto, o decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento factual e para os quais não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

Impugnação Improcedente

Outros Valores Controlados

8. Cientificada da decisão de primeira instância, em 18/07/2018, a recorrente interpôs recurso voluntário em 16/08/2018 e aduz, em resumo, as alegações a seguir, as quais serão analisadas em detalhe no voto.

Preliminares

- i) Nulidade acórdão recorrido por cerceamento do direito de defesa;
- ii) impossibilidade da lavratura de auto de infração no caso de retificação de prejuízo e base de cálculo negativa da CSLL;
- iii) decadência dos lançamentos fiscais;
- iv) cancelamento dos autos de infração ao amparo do art. 24 da LINDB (Decreto-Lei n.º 4.657/42), com redação dada pela Lei n.º 13.655/18 tendo em vista as orientações gerais da época;

Mérito

- v) discorre sobre fundamentos e conceitos doutrinários acerca do planejamento tributário, presunção de boa fé do contribuinte, ônus probatório do Fisco e assenta que a opção por um caminho onde exista uma tributação menor para o contribuinte, se lícito, não pode sofrer qualquer sanção pelo Estado, mesmo que seja seu único objetivo;
- vi) elenca as operações realizadas, defende a legitimidade do ágio e que a aquisição das ações da LBR pela Caravelas ocorreu em um contexto de planejamento da expansão dos investimentos da Monticiano no setor lácteo, e não se trata de planejamento tributário abusivo;
- vii) desde a reestruturação societária e negociações para aquisição da empresa Morrinhos, e constituição da holding Caravelas, observou-se os ritos e procedimentos legais necessários, ou seja, realizou-se todos os atos jurídicos formais necessários, de tal sorte que os efeitos jurídicos

são válidos e eficazes;

viii) uma sociedade holding pura não é constituída para ter empregados, produzir matéria prima, gerar receitas, etc., na medida em que seu objeto social corresponde unicamente a deter participações societárias em outras companhias, tal como ocorreu no presente caso;

ix) a amortização fiscal do ágio é tratada pela doutrina como um incentivo, concessão ou benefício fiscal, o que se enquadra no art. 2º, § 3º, da Lei das S.A. e permite à sociedade ter como único objetivo a participação em outras sociedades, inclusive, para beneficiar-se de incentivos fiscais;

x) o propósito comercial ou motivação extra tributária não consta em lei como requisito ou condição para qualquer planejamento tributário ser reconhecido como lícito;

xi) impossibilidade de ingerência do Fisco na atividade do contribuinte;

xii) impossibilidade de desconsideração de negócios jurídicos com base no art. 116 do CTN;

xiii) inexistência de previsão legal para a adição à base de cálculo da CSLL da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível pela fiscalização;

xiv) não obstante a ausência penalidade pecuniária, requer seja afastado o posicionamento do Fisco no sentido de que as operações seriam tipificadas como provenientes de sonegação, fraude e conluio que motivaram a qualificação da multa de 150%.

9. É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro

Efigênio de Freitas Júnior – Relator, Relator.

10. O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

11. Cinge-se a controvérsia a verificar a possibilidade de dedução de ágio decorrente de rentabilidade futura em razão de incorporação reversa ocorrida no ano-calendário 2008.

12. Passo a análise das preliminares.

Preliminares

Nulidade do Acórdão da DRJ

13. Alega a recorrente que a decisão recorrida “*deixou de abordar argumentos desenvolvidos pela Recorrente em sua impugnação que poderiam ter infirmado as conclusões alcançadas pela Turma Julgadora*”.

14. Aduz que o ponto central da discussão reporta-se à qualificação da sociedade

Caravelas como uma empresa-veículo; todavia a Turma Julgadora esquivou-se de enfrentar os argumentos plenamente capazes de infirmar as conclusões alcançadas. Nesse sentido, “*é imperioso que se reconheça que o acórdão recorrido é nulo, porquanto proferido com cerceamento do direito de defesa da Recorrente*”.

15. Entende ainda haver cerceamento do direito de defesa em relação aos argumentos acerca da ausência de dolo e da multa qualificada, em razão de a decisão recorrida entendeu tratar-se de matéria estranha ao litígio ante a inexistência de crédito tributário principal. Esta matéria será analisada em tópico específico mais adiante.

16. A jurisprudência deste Carf, na mesma linha do posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, já na vigência do CPC/2015, é no sentido de que o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão; é dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida. Veja-se:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA ORIGINÁRIO. INDEFERIMENTO DA INICIAL. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO, OBSCURIDADE, ERRO MATERIAL. AUSÊNCIA.

1. Os embargos de declaração, conforme dispõe o art. 1.022 do CPC, destinam-se a suprir omissão, afastar obscuridade, eliminar contradição ou corrigir erro material existente no julgado, o que não ocorre na hipótese em apreço.

2. O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo art. 489 do CPC/2015 veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida.

3. No caso, entendeu-se pela ocorrência de litispendência entre o presente mandamus e a ação ordinária n. 0027812-80.2013.4.01.3400, com base em jurisprudência desta Corte Superior acerca da possibilidade de litispendência entre Mandado de Segurança e Ação Ordinária, na ocasião em que as ações intentadas objetivam, ao final, o mesmo resultado, ainda que o polo passivo seja constituído de pessoas distintas.

4. Percebe-se, pois, que o embargante maneja os presentes aclaratórios em virtude, tão somente, de seu inconformismo com a decisão ora atacada, não se divisando, na hipótese, quaisquer dos vícios previstos no art. 1.022 do Código de Processo Civil, a inquirir tal decisum.

5. Embargos de declaração rejeitados.

(EDMS - Embargos de Declaração no Mandado de Segurança - 21315 2014.02.57056-9, Diva Malerbi (Desembargadora convocada TRF 3ª Região), STJ - Primeira seção, DJE:15/06/2016) (Grifo nosso)

17. No mesmo sentido já se pronunciou este Carf:

ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA

Anos-calendário: 2002 e 2003

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - DEFESA DO CONTRIBUINTE - APRECIACÃO

Conforme cediço no Superior Tribunal de Justiça - STJ, a autoridade julgadora não fica obrigada a se manifestar sobre todas as alegações do Recorrente, nem quanto a todos os fundamentos indicados por ele, ou a responder, um a um, seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão. (REsp 874793/CE, julgado em 28/11/2006). (Acórdão 101-96.917, de 18/09/2008, Relatora Sandra Maria Faroni)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

NULIDADE. ALEGAÇÃO DE ANÁLISE RASA DAS PROVAS NA INSTÂNCIA ANTERIOR. DESCABIMENTO.

O julgador, ao decidir, não está obrigado a examinar todos os fundamentos de fato ou de direito trazidos ao debate, podendo a estes conferir qualificação jurídica diversa da atribuída pelas partes, cumprindo-lhe entregar a prestação jurisdicional, considerando as teses discutidas no processo, enquanto necessárias ao julgamento da causa. (Acórdão Carf 9101-004.250, de 09/07/2019, Relatora Viviane Vidal Wagner)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012

NULIDADE. AUSÊNCIA DE ANÁLISE DE TODAS AS ALEGAÇÕES. INOCORRÊNCIA.

Conforme jurisprudência sedimentada no Superior Tribunal de Justiça, já na vigência do CPC/2015, o julgador não está obrigado a responder todas as questões suscitadas pelas partes quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão; é dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida. (Acórdão Carf 1201-003.996, de 15/09/2020, Relator Efigênio de Freitas Júnior)

18. No caso dos autos, o julgador proferiu decisão motivada e explicitou as razões pertinentes à formação de sua livre convicção, conforme trecho a seguir (e-fls. 977-978):

24. Volta-se, pois, à questão de se decidir pelas duas versões quanto ao real propósito que motivou o uso da CARAVELAS. Na impossibilidade de sondar-se objetivamente o conteúdo da vontade que motivou o uso da citada empresa na operação, o convencimento quanto a uma ou outra versão se dá de forma indireta, ponderando os fatos e as narrativas que a eles se vinculam.

24.1 Ora, **inegável que a Autoridade Fiscal conseguiu reunir vários indícios que apontam como verossímil que a CARAVELAS tenha sido criada no contexto de uma operação maior (operações sequenciais)**. O resultado pretendido seria configurar aquela situação prevista na legislação tributária, pela qual, havendo confusão patrimonial entre investida e investidora, o ágio se tornaria dedutível pela empresa remanescente à taxa de 1/60 mês. Também é certo, como sustenta o Impugnante, que cada operação isoladamente foi realizada de forma transparente e sem infração direta a algum dispositivo legal específico.

24.2 Ocorre que, findo o processo de reestruturação societária – com a incorporação reversa da investidora (CARAVELAS) pela investida (LBR LACTEOS) – o único resultado econômico (a par da aquisição da LBR LACTEOS pela MONTICIANO) foi a internalização de um ágio pertencente à sua controladora (empresa veículo), com a possibilidade de dedução ao longo de 5 anos. **No mundo dos fatos econômicos esse foi o fenômeno relevante que resultou da curta existência da CARAVELAS.**

24.3 Não que a *narrativa* apresentada pelo Impugnante careça de sentido lógico ou econômico. Porém, **não há como ignorar as evidências apresentadas pela Autoridade Fiscal, que vão desde sua constituição, originada de uma “empresa de prateleira” (e-fl. 841), passando pela existência meramente formal (e-fl. 846), laudo de avaliação posterior à incorporação (e-fl. 847), investimento único e exclusivo na LBR LACTEOS (e-fl. 848)**. Somando-se a isso a relevância econômica dos valores que tornaram-se dedutíveis unicamente em razão da forma como foi a operação foi arquitetada, configura-se um cenário tal que leva este Relator a compartilhar com a Autoridade Fiscal o entendimento de que **houve, sim, um planejamento tributário abusivo.**

19. O inconformismo com o resultado do acórdão, contrário aos interesses da recorrente, não significa falta de motivação ou cerceamento do direito à ampla defesa. Portanto, sem razão a

recorrente.

Impossibilidade da lavratura de auto de infração para retificação de prejuízo e base de cálculo negativa da CSLL

20. Alega a recorrente ilegalidade do lançamento tributário ao argumento de que o procedimento de retificação de prejuízo fiscal não deve ser mediante auto de infração, inclusive, com a equivocada imputação de multa de ofício. Defende que a alteração no art. 9º do Decreto 70.235/1972 - Processo Administrativo Fiscal (PAF) não há mais previsão para esse procedimento.

21. De acordo com o art. 9º do PAF, com redação dada pela Medida Provisória 367/1993 convertida na Lei 8.748/1993, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada deveriam ser formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento:

Art. 9º A exigência de crédito tributário, **a retificação de prejuízo fiscal** e a aplicação de penalidade isolada **serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento**, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. **(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)** (Grifo nosso)

22. A alteração promovida pela Medida Provisória 449/2008 convertida na Lei 11.941/2009, manteve a exigência de auto de infração para retificação de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL no art. 9º, §4º do PAF:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em **autos de infração ou notificações de lançamento**, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 4º O disposto no caput deste artigo aplica-se também nas hipóteses em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009) (Grifo nosso)

23. Verifica-se, pois, que a nova legislação manteve a exigência de auto de infração no caso de infração à legislação tributária que não resulte crédito tributário, tal qual retificação de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL.

24. Afasto a preliminar.

Decadência dos lançamentos fiscais

25. Alega a recorrente, com base no §4º do art. 150, do CTN, decadência do direito de a Fazenda Pública constituir créditos tributários relativos de IRPJ e CSLL, porquanto, embora o ágio tenha sido amortizado no ano-calendário de 2012, os fatos que lhe deram origem ocorreram no ano-base de 2008 e a ciência ocorreu em 25/05/2017.

26. Para fins de prazo decadencial deve-se verificar se houve inércia do Fisco em relação ao lançamento da glosa de despesa, o qual deve ser efetuado dentro do prazo legal de cinco anos. Não

importa a data da realização do negócio jurídico (2008), mas o período da dedução da despesa com amortização do ágio na apuração do tributo (2012) decorrente daquele negócio. É a partir desse período que o Fisco tem o poder/dever de efetuar o lançamento, caso entenda devido; antes da dedução dessa despesa não havia o que ser glosado, logo não há termo inicial do prazo decadencial, tampouco inércia do Fisco.

27. Nesse mesmo sentido dispõe a Súmula Carf n.º 116: Veja-se:

Súmula CARF n.º 116: Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei n.º 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Acórdãos Precedentes: 1101-000.961, de 08/10/2013; 1102-001.104, de 07/05/2014; 1301-000.999, de 07/08/2012; 1402-001.337, de 06/03/2013; 1402-001.460, de 08/10/2013; 9101-002.804, de 10/05/2017; 9101-003.131, de 03/10/2017.

28. O termo inicial do prazo decadencial dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, à luz do entendimento fixado pelo STJ no REsp n.º 973.733, submetido ao regime do art. 543C, do CPC de 1973, é de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador (art. 150, §4º, do CTN¹), na hipótese de débito não confessado e existência de pagamento parcial; na ausência de pagamento ou ante a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o termo inicial se desloca para o primeiro dia do exercício àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I do CTN²).
Veja-se:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. **O prazo decadencial** quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, **nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito** (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005) [REsp n.º 973.733, Rel. Ministro Luiz Fux, DJe 18.09.2009] (Grifo nosso)

¹ CTN. Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. [...] § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

² CTN. Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; [...].

29. No caso em análise, a recorrente optou pela apuração do lucro real anual, logo o fato gerador é 31/12/2012. Considerando-se a regra geral do art. 150, §4º do CTN, ou seja, cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, tem-se como termo final 31/12/2017. Por outro lado, considerando-se a regra do art. 173 do CTN, primeiro dia do exercício àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, tem-se como termo inicial 01/01/2014 e termo final 31/12/2018. Tendo em vista que a ciência do lançamento ocorreu em 25/05/2017, não há falar-se em decadência.

30. Ante o exposto, rejeito a preliminar de decadência.

LINDB

31. Defende a recorrente a aplicação do art. 24 do Decreto-Lei 4.657, de 1942 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), incluído pela Lei n.º 13.655, de 2018, que trata da obrigatoriedade de observância da jurisprudência (decisões administrativas e decisões judiciais) vigente à época dos fatos. Aduz que em razão de ter adotado procedimentos em consonância com orientações da época, ou seja, com base em jurisprudência do Carf, a autuação fiscal deve ser cancelada.

32. A jurisprudência do Carf, nos termos da Súmula n.º 169, é no sentido de não aplicação da LINDB no processo administrativo fiscal. Veja-se:

Súmula CARF n.º 169: O art. 24 do decreto-lei n.º 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei n.º 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 1402-004.202, 9101-004.217, 9101-003.839, 1302-003.821, 9202-007.943, 3302-007.542, 1401-003.632, 3401-007.043 e 1201-002.982.

33. Portanto, não assiste razão à recorrente.

Mérito

34. Vejamos, inicialmente, o tratamento do ágio no ordenamento jurídico vigente à época da ocorrência do fato gerador³.

35. O ágio foi regulamentado inicialmente pelo Decreto-Lei n.º 1.598/77, no art. 20 e seguintes, os quais foram reproduzidos nos artigos 385, 386, 387 e 426 do Decreto n.º 3.000/99 - Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99).

36. Nos termos da legislação de regência, o investimento sujeito a avaliação pelo valor do patrimônio líquido deve ser desdobrado em: i) investimento - valor referente à participação no patrimônio líquido da sociedade adquirida à época da aquisição (valor patrimonial); e ii) ágio ou deságio, valor referente à diferença entre o custo de aquisição do investimento e valor patrimonial.

37. O lançamento do ágio deverá indicar como fundamento econômico dentre as seguintes

³ Houve significativas alterações com o advento da Lei n.º 12.973/2014 as quais não se aplicam ao caso em análise.

hipóteses: i) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ao custo registrado na sua contabilidade; ii) valor de rentabilidade futura da coligada ou controlada; ou iii) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas. Note-se que o ágio decorrente dos fundamentos i e ii deverá basear-se em demonstração que funciona como comprovante da escrituração. Veja-se:

Decreto n.º 3.000, de 1.999 – RIR/99

Art. 385. **O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá**, por ocasião da aquisição da participação, **desdobrar o custo de aquisição** em (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 20):

I - valor de **patrimônio líquido** na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo seguinte; e

II - **ágio ou deságio** na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o inciso anterior.

§ 1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 20, § 1º).

§ 2º O lançamento do **ágio ou deságio** deverá indicar, dentre os seguintes, seu **fundamento econômico** (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 20, § 2º):

I - **valor de mercado** de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

II - **valor de rentabilidade** da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

III - **fundo de comércio**, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º O lançamento com os **fundamentos** de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser **baseado em demonstração** que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 20, § 3º). (Grifo nosso)

38. Regra geral, o ágio registrado em sociedade adquirente de participação societária é dedutível somente na alienação ou liquidação do investimento. Assim, nos termos do art. 391 do RIR/99, até a realização do ágio, mediante alienação ou liquidação, eventual amortização na escrituração contábil deve ser adicionada ao lucro real e controlada na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), para utilização posterior.

Decreto n.º 3.000, de 1.999 – RIR/99

Art. 391. As contrapartidas da **amortização do ágio** ou deságio de que trata o art. 385 **não serão computadas na determinação do lucro real**, ressalvado o disposto no art. 426 (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 25, e Decreto-Lei n.º 1.730, de 1979, art. 1º, inciso III).

Parágrafo único. Concomitantemente com a amortização, na escrituração comercial, do ágio ou deságio a que se refere este artigo, será mantido controle, no LALUR, para efeito de determinação do **ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento** (art. 426). (Grifo nosso)

39. Com o advento da Lei n.º 9.532/97, decorrente da Medida Provisória n.º 1.602/97, matriz legal do art. 386 do RIR/99, houve uma distinção do tratamento dispensado ao ágio, conforme o seu fundamento econômico.

40. O ágio decorrente de valor mercado de bens do ativo deve ser registrado em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa e integrará o custo desse bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão, despesa dedutível na investidora.

41. O ágio decorrente de fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas, deve

ser registrado em contrapartida à conta de ativo permanente e não se sujeita a amortização, porquanto se trata de itens que, via de regra, não se desvalorizam com o tempo.

42. O ágio decorrente de rentabilidade futura da coligada ou controlada, por sua vez, poderá ser amortizado no caso de a pessoa jurídica absorver o patrimônio de outra em decorrência de incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração, mesmo no caso de algum desses eventos ocorrer de forma reversa.

Decreto n.º 3.000, de 1.999 – RIR/99

Tratamento Tributário do Ágio ou Deságio nos Casos de Incorporação, Fusão ou Cisão

Art. 386. 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, apurado segundo o disposto no artigo anterior (Lei n.º 9.532, de 1997, art. 7º, e Lei n.º 9.718, de 1998, art. 10):

I - deverá **registrar** o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso I do § 2º do artigo anterior [**valor de mercado**], em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá **registrar** o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso III do § 2º do artigo anterior [**intangíveis**], em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - **poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja** o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior [**rentabilidade futura**], **nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração;**

[...]

§ 6º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, quando (Lei n.º 9.532, de 1997, art. 8º):

I - o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor do patrimônio líquido;

II - **a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.** (Grifo nosso)

43. A exposição de motivos da MP n.º 1.602, de 1997, origem da Lei n.º 9.532, de 1997, elenca como um dos objetivos da regulamentação restringir as hipóteses de aproveitamento fiscal do ágio apenas “*aos casos reais*”, ou seja, impedir operações fictícias com vistas a obter ganhos tributários mediante “*expediente, nada ortodoxo*”:

11. O art. 8º estabelece o tratamento tributário do ágio ou deságio decorrente da aquisição, por uma pessoa jurídica, de participação societária no capital de outra, avaliada pelo método da equivalência patrimonial.

Atualmente, pela inexistência de regulamentação legal relativa a esse assunto, diversas empresas, utilizando dos já referidos “**planejamentos tributários**”, vêm utilizando o **expediente de adquirir empresas deficitárias, pagando ágio pela participação, com a finalidade única de gerar ganhos de natureza tributária** mediante o expediente, nada ortodoxo, de incorporação da empresa lucrativa pela deficitária

Com as normas previstas no Projeto, esses procedimentos não deixarão de acontecer, mas, com certeza, ficarão restritos às **hipóteses de casos reais**, tendo em vista o **desaparecimento de toda vantagem de natureza fiscal que possa incentivar a sua adoção exclusivamente por esse motivo.** (Grifo nosso)

44. Portanto, para fins de amortização do valor do ágio antes da alienação ou liquidação do investimento (art. 391/RIR), a sociedade deve absorver o patrimônio de outra pessoa jurídica, mediante evento de incorporação, cisão ou fusão, ainda que de forma reversa, e o fundamento econômico do ágio deve ser rentabilidade futura (art. 386/RIR/99).

45. Note-se que até o advento da Lei 9.532, de 1997, considerava-se o evento incorporação, por exemplo, como suficiente para a realização do ágio; afinal, tem-se nesse evento a liquidação da investida, o que, aliás, ensejou planejamentos tributários abusivos, conforme exposição de motivos acima. Após a referida lei, que condicionou o aproveitamento do ágio decorrente de evento societário à rentabilidade futura, como fundamento econômico, tem-se uma restrição em comparação ao regime anterior, o que a meu ver, afasta a hipótese de que o objetivo dessa mudança teria sido incentivo fiscal ao “Programa Nacional de Desestatização do Governo Federal”. Nesse mesmo sentido é o posicionamento de Luís Eduardo Schoueri⁴:

Tal posicionamento não deixa de ser curioso. **Afinal, se anteriormente o ágio era deduzido integralmente, a imposição de restrições não poderia ser considerada um incentivo.** A exposição de motivos da Medida Provisória no 1.602/1997 deixou hialino esse instituto de restrição da consideração do ágio como despesa dedutível, mediante a instituição de óbices à amortização de qualquer tipo de ágio nas operações de incorporação. Com isso, o legislador visou limitar a dedução do ágio às hipóteses em que forem acarretados efeitos econômico-tributários que o justificassem. (Grifo nosso)

46. Pois bem. Em matéria de planejamento tributário a prova não reside somente na ocorrência do fato gerador, mas na ocorrência de um determinado negócio ou operação cuja existência poderá ser considerada fato gerador do tributo; daí a necessidade de analisar-se o conjunto de elementos que circundam o caso concreto. Afinal, “um mesmo negócio, assim como um mesmo evento, pode ser compreendido de distintas perspectivas em que se dá diferente relevância a este ou aquele aspecto a ponto de resultar num diverso enquadramento perante a lei”, a depender das minúcias dos fatos e das condutas⁵.

47. Nesse contexto, tem-se o “comportamento concludente”, que corresponde à ação que denota certa manifestação de vontade ainda que não expressa em palavras”. Trata-se da ideia presente no art. 131.3 do Código Comercial que, embora revogado, permite sua utilização como critério de interpretação ao mencionar que “*o fato dos contraentes posterior ao contrato, que tiver relação com o objeto principal, será a melhor explicação da vontade que as partes tiverem no ato da celebração do mesmo contrato*”. Em síntese, o comportamento das partes deve estar alinhado ao negócio jurídico celebrado.

48. No caso de discrepância entre o texto escrito e a conduta, o comportamento das partes pode ser a melhor explicação e não o que foi escrito⁶. Tal ideia também está expressa no art. 112 do Código Civil, ao dispor que “*Nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem*”. Como se vê, “o que importa é a vontade real e não a declarada; daí a importância de desvendar a intenção consubstanciada na declaração⁷”, o que reitera a importância das minúcias dos fatos e das condutas.

49. Necessário, pois, analisar as principais operações e/ou eventos realizados que deram origem ao ágio amortizado pela recorrente LBR - Lácteos Brasil S/A (antiga Laticínios Morrinhos

⁴ SCHOUERI, Luis Eduardo. Ágio em reorganizações societárias (aspectos tributários). São Paulo: Dialética, 2012, p. 67.

⁵ GRECO, Marco Aurélio. A prova no planejamento tributário. In: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcus Vinícius; SANTI, Eurico Diniz de. (Coords.). A prova no processo tributário. São Paulo: Dialética, 2010, p. 193.

⁶ GRECO, Marco Aurélio. Op. cit., p. 199.

⁷ FIUZA, Ricardo. Novo código civil comentado. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 120.

Ind. e Com. Ltda., Leitbom S/A), conforme TVF (e-fls. 8829-864).

50. Em **25/02/2008**, a empresa Caravelas é registrada com capital social de R\$1.000,00 pelos sócios Marcelo Duarte e Ana Maria Carreiro com 500 ações cada um.

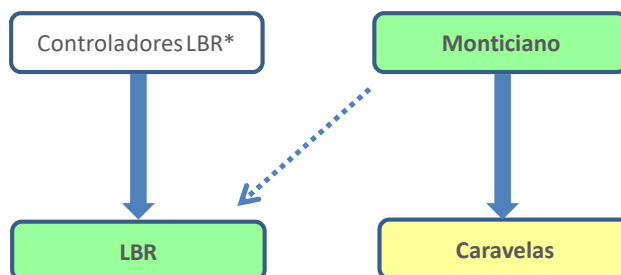
51. Em **03/04/2008**, Marcelo e Ana transferem 500 e 499 ações, respectivamente, da Caravelas para Monticiano; Ana transferiu ainda 01 ação para Fersen Lamas Lambranhó.

52. No período de **14/04/2008** a 29/08/2008 houve quatro aumentos de capital social da Caravelas que passou de R\$1.000,00 para R\$336.836.021,00.

53. Ainda em **14/04/2008**, Caravelas adquire 100% das quotas da Laticínios Morrinhos (LBR) com **ágio** de R\$278.301.202,15. Laticínios Morrinhos transforma-se em S/A e altera o nome para Leitbom S/A.

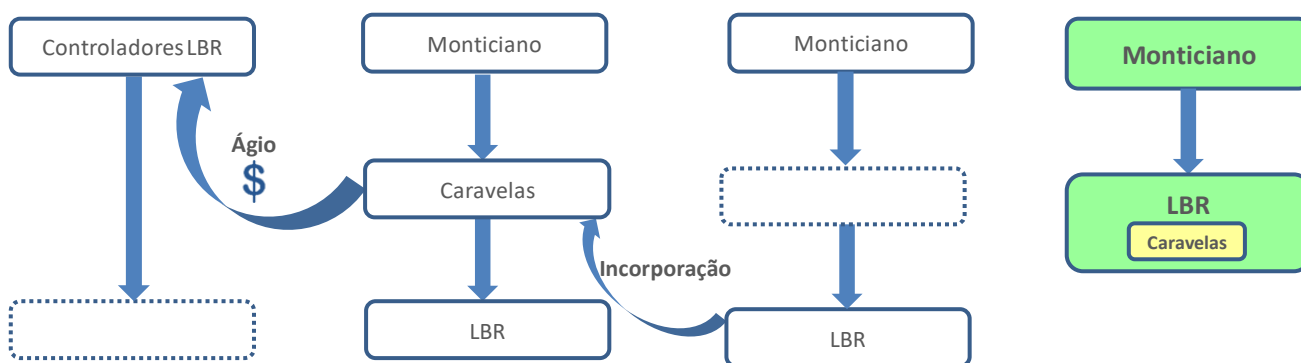
54. Em **30/11/2008**, após seguidos aumentos de capital, Leitbom (LBR) incorpora Caravelas e inicia a amortização do ágio.

55. Graficamente temos a seguinte situação inicial: Monticiano adquire a empresa Caravelas para que esta adquira a LBR.



*LBR (antiga Laticínio Morrinhos e Leitbom)

56. Em seguida, Caravelas, sob controle da Monticiano, após aumentos de capital desta, adquire a LBR, com **ágio**. Na sequência, LBR (controlada da Caravelas), mediante incorporação reversa, incorpora Caravelas (controladora) e passa a amortizar o ágio pago por sua controladora. É dizer, LBR amortiza o ágio pago na sua própria aquisição.



*LBR (antiga Laticínio Morrinhos e Leitbom)

57. Com base nos fatos elencados acima a autoridade fiscal concluiu, em síntese, pela artificialidade das operações o que impede a dedução da despesa com ágio. Veja-se (e-fls. 852 e seg.):

Vendo as operações realizadas como um filme, **é possível visualizar o resultado final obtido pela MONTICIANO.** Uma vez acordada a aquisição dos ativos e passivos referentes à **MORRINHOS**, fora orquestrada uma sequência de operações artificiais que permitiriam a dedução do ágio, que inevitavelmente seria pago.

[...]

Não há como estender o benefício previsto na Lei nº 9.532/1997 para um caso onde a **confusão patrimonial exigida por lei foi observada apenas de maneira formal, por meio da interposição de uma empresa veículo**, a qual foi incluída no processo de aquisição do investimento com prazo certo de vigência, ou seja, programada para ser extinta.

[...]

E justamente essa era a intenção da Fiscalizada, simular a materialização dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997. **A simulação absoluta ocorreu em razão da participação simulada da CARAVELAS na aquisição da LATICÍNIOS MORRINHOS.** Como fora visto, **não obstante essa empresa constar dos contratos, a CARAVELAS jamais foi operacional e a real compradora.** O verdadeiro objeto da negociação era que o ágio fosse criado na CARAVELAS e depois, com sua incorporação às avessas pela LBR, fossem criadas as condições legais para sua amortização.

Dessa forma, **a artificialidade do caso fica caracterizada em decorrência da seguinte divergência entre a vontade declarada e a vontade real** aferida dos fatos:

(i) **Vontade declarada** – aquisição de 100% da LAT. MORRINHOS, com pagamento de ágio pela CARAVELAS.

(ii) **Vontade real aferida** – aquisição de 100% da MORRINHOS, com pagamento de ágio pela CARAVELAS, e aproveitamento fiscal da “mais valia” pela MORRINHOS, através da incorporação às avessas da CARAVELAS, fazendo ocorrer de forma forçada a confusão patrimonial exigida na Lei nº 9.532/1997.

Portanto, o evidente intuito doloso da MORRINHOS resta claro quando se vê que todos os atos e negócios que envolveu a participação da CARAVELAS se traduzem em **documentos sem substrato material**, uma vez que atestaram a **participação apenas formal dessa empresa**. Empresa que, para que o Contribuinte atingisse o seu objetivo, tinha que ser extinta, assim como acabou ocorrendo.

[...]

Por todo o exposto, vê-se que **a holding CARAVELAS, somente teve existência formal, não possuía funcionários e nenhum registro contábil diferente, a menos das alterações do capital social e dos resultados em conta de participação.** Ocorre que apesar disto, não era necessária a criação da CARAVELAS, mas somente a venda da MORRINHOS para a

MONTICIANO. No entanto, se isso não fosse feito, não se implementariam artificialmente as condições legais para a amortização do ágio pago.

[...]

[...] Este foi exatamente o caso da empresa CARAVELAS. Em suma, **o caráter efêmero da sociedade também indica que a operação foi artificial e que foi praticada apenas para que a pessoa jurídica irregularmente deixasse de recolher tributos por ela devidos.**

[...] o ágio registrado pela CARAVELAS na verdade decorre da aquisição das quotas da MORRINHOS. No entanto, apesar do contorno de legalidade dado à operação, na realidade o que se fez foi levar o ágio para dentro da própria empresa, a MORRINHOS.

[...]

O que foi demonstrado documentalmente pelo Contribuinte, foi somente o reflexo contábil de uma **situação fática inexistente**. A reorganização societária, para ser legítima, deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal. Essa análise não há que ser feita para cada negócio isoladamente, mas em relação ao conjunto de negócios encadeados, como um todo. Não há dúvidas de que uma nova e formal empresa foi criada. Porém, **tal empresa nada mais foi do que uma invenção para dar aparência de uma holding (CARAVELAS), que não funcionava de fato, tendo como finalidade única a redução de tributos. A nova empresa foi criada sem nenhum outro propósito. Quando tal função foi exercida, a empresa, obviamente, deixou de existir.**

Conclui-se, portanto, que a empresa reduziu irregularmente seu lucro real e sua base de cálculo da CSLL, pois não fazia jus ao benefício fiscal previsto no art. 386 do RIR/99. (Grifo nosso)

58. Como se vê, entendeu a fiscalização haver simulação na participação da Caravelas na aquisição da Laticínios Morrinhos (LBR), em razão de Caravelas jamais ser operacional e a real compradora. Ressaltou ainda a inexistência de confusão patrimonial entre os patrimônios da empresa adquirida com ágio e da adquirente.

59. Necessário, portanto, avaliar a operação no seu todo, levando em conta as circunstâncias que compõem a causa concreta do negócio, verificar possíveis incompatibilidades com a causa típica em função da qual o ordenamento concebeu e regulou referidos atos e negócios jurídicos e dessa forma medir o quão artificioso foi o caminho escolhido pelo contribuinte, o que nos leva a analisar se houve simulação no caso em análise.

60. Afasta-se desde já alegação da recorrente no sentido de que a ausência de regulamentação da norma antielisiva prevista no parágrafo único do artigo 116 do CTN impede sua aplicação, de forma que a desconsideração da operação em análise pela autoridade fiscal não pode ser acolhida, motivo pelo qual devem ser cancelados os autos de infração.

61. Entendo que não se trata de aplicação do art. 116 do CTN, mas sim do art. 149, VII, cujo dispositivo assenta que “*O lançamento é efetuado [...] pela autoridade administrativa [...] quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação*”. A autoridade fiscal entendeu existir nas operações realizadas dolo, fraude e simulação. Portanto, não há falar-se em aplicação do art. 116 do CTN.

62. Todavia, a meu ver, não se trata de fraude, a qual inclui o dolo, mas sim de simulação em sentido amplo. Explico.

63. Nos termos do art. 110 do CTN, a lei tributária não pode alterar a definição, conteúdo

e o alcance de institutos, conceitos e formas de Direito Privado utilizados pela Constituição Federal (CF), Constituição dos Estados ou Leis Orgânicas, para definir ou limitar competências tributárias. Com o objetivo de preservar a rigidez constitucional em relação às competências tributárias dos entes federados, os institutos, conceitos e formas de Direito Privado devem ser interpretados no âmbito do Direito Tributário à luz do Direito Privado. Tem-se na hipótese uma questão de hierarquia normativa, ou seja, prevalência das normas tributárias estampadas de forma expressa ou implícita na CF.

64. Entretanto, a CF não utiliza, seja de forma expressa ou implícita, o instituto da simulação para definir ou limitar competência tributária, o que significa dizer que ao interpretar o CTN é possível extrair desse instituto definição, conteúdo e alcance diverso do estabelecido no Direito Privado.

65. Nesse sentido, o intérprete da legislação tributária não está vinculado ao conceito de simulação previsto no Código Civil. A meu ver, o conceito de simulação no direito tributário que melhor se amolda ao planejamento tributário praticado no caso em análise, com amparo dos arts. 110 e 149, VII, é o conceito amplo de simulação, que leva em conta as condições econômicas e operacionais da operação como um todo, as circunstâncias do caso concreto e indaga a substância real do negócio.

66. Note-se, a propósito, que até mesmo entre os civilistas há divergências ao conceituar simulação, como observa Marciano Seabra de Godoi⁸ ao tratar do conceito *restritivo* e *amplo* (vício na causa do negócio jurídico) de simulação. Veja-se:

Conceito restritivo de simulação [...]

Segundo sua **visão restritiva**, a **simulação só ocorre quando as partes de um negócio jurídico declaram, num contrato ou numa escritura, algum fato concreto que se mostra falso** (por exemplo, declara-se que o preço de venda de um imóvel é de 500 mil Reais mas o vendedor recebe do comprador de fato 1 milhão). Ou, então, se as partes omitem ou escondem, num contrato ou numa escritura, um *fato* real que nega o que está declarado no documento. A simulação seria, portanto, uma questão *de fingimento ou manipulação dos fatos praticados*, com intuito de lesar terceiros, inclusive o Fisco.

Em suma: **para essa visão restritiva, na simulação as partes mentem sobre fatos concretos**, escondendo-os ou inventando parcialmente, qualitativa ou quantitativamente.

[...]

Conceito amplo de simulação (vício na causa do negócio jurídico) [...]

O **conceito de simulação é, no âmbito do próprio direito civil brasileiro, bastante controverso**. Ainda que nem sempre deixem isso explícito, diversos autores definem e aplicam o conceito de simulação com base numa **visão causalista**. **A causa dos negócios jurídicos pode ser definida como o “fim econômico ou social reconhecido e garantido pelo Direito, uma finalidade objetiva e determinante do negócio que o agente busca além da realização do ato em si mesmo”**. A causa é, portanto, o propósito, a razão de ser, a finalidade prática que se persegue com a prática de determinado negócio jurídico.

[...] Na simulação [ampla] **há um vício na causa pois as partes usam determinada estrutura negocial (compra e venda) para atingir um resultado prático (doador um patrimônio) que não corresponde à causa típica do negócio posto em prática**.

⁸ GODOI, Marciano Seabra de. Planejamento tributário. (in) MACHADO, Hugo de Brito. (Coord.). Planejamento tributário. São Paulo: Malheiros, ICET, 2016 p. 459-465.

Tanto na concepção causalista ora estudada, quanto na concepção restritiva, [...], o negócio simulado é visto como "não verdadeiro". Mas a partir de perspectivas diferentes. Com efeito, **na perspectiva causalista haverá simulação mesmo que as partes não inventem nem escondam de ninguém um fato específico no bojo de cada um dos negócios praticados.** (Grifo nosso)

67. Como salienta Pontes de Miranda, “*na simulação quer-se o que não aparece e não se quer o que aparece*”⁹. No caso em análise, Monticiano quer adquirir LBR com ágio e a sua respectiva amortização sem alteração na estrutura societária, mas não quer que apareça que ela é a real adquirente; daí a utilização do CNPJ da Caravelas.

68. Com base no conceito amplo de simulação, nas palavras de Marciano Godoi, tem-se *simulação-elusão*¹⁰, situação em que há “*atendimento a todas as solicitações do Fisco e observância da legislação societária, com a divulgação e registro nos órgãos públicos competentes*”, ao contrário da *simulação-evasão* em que há “*um evidente intuito de fraude*”, com ocultação e/ou falsificação de documentos, elementos probatórios de fraude etc., e enseja a aplicação da multa qualificada, diferentemente da primeira.

69. A recorrente afirma que a aquisição das ações da LBR pela Caravelas ocorreu em um contexto de “*planejamento da expansão dos investimentos da Monticiano no setor lácteo, devendo-se afastar, de plano, as alegações de que tal operação consistiria em um planejamento tributário abusivo*”, fato noticiado na imprensa nacional que revela a veracidade das operações e ausência de qualquer propósito de condutas simuladas ou artificiais.

70. Observa que a operação ocorreu nos termos da lei, em especial a incorporação, por diversas razões, entre elas: “*reorganização societária das partes visando melhor organização das suas atividades; aumento da eficiência econômica; ganho em sinergia; diminuição de custos operacionais e financeiros; simplificação da estrutura societária; manutenção dos contratos feitos pela parte incorporadora com contrapartes*”.

71. Nesse contexto, com o objetivo de investir no setor lácteo, a sociedade Monticiano adquiriu, em 03/04/2008, a sociedade Caravelas, a qual “*assumiria a função de holding, detendo participações societárias em diferentes empresas desse mercado*”.

72. Em seguida, em 14/04/2008, dentro do contexto de expansão dos investimentos no setor lácteo, adquiriu 100% das ações de emissão da recorrente pela Caravelas, tendo essa sociedade registrado, nessa operação, ágio baseado na expectativa de rentabilidade futura no valor de aproximadamente R\$ 278 milhões. Destaca que o ágio originou-se de operação entre partes totalmente independentes, com efetivo sacrifício patrimonial e foi fundamentado na expectativa de rentabilidade futura.

73. Todavia, em “*decorrência de alterações do cenário macroeconômico, o mercado brasileiro de lácteos deixou de ser um setor atraente para novos investimentos, em especial em decorrência da queda dos preços e o aumento das importações*”. Nesse contexto, “*a Monticiano*

⁹ MIRANDA, Pontes de. Tratado de direito privado. Tomo I. 3ª ed. Rio de Janeiro: Borsó, 1970, §17, nº 8.

¹⁰ GODOI, Marciano Seabra de. Planejamento tributário. (in) MACHADO, Hugo de Brito. (Coord.). Planejamento tributário. São Paulo: Malheiros, ICET, 2016 p. 469.

entendeu por desmontar a estrutura idealizada para investir nesse mercado, o que se deu por meio da incorporação da Caravelas”.

74. Salienta que o fato de a *holding* (Caravelas) não ter atividade operacional (“ser formal”), nos moldes de uma pessoa jurídica, industrial, comercial, entre outras, não é ilícito, já que uma das funções desta é viabilizar operações de natureza societária, permitindo mais agilidade nas transações, segregação de controle, participação e atividades, podendo, muitas vezes, ter existência e finalidade efêmera, o que não é vedado em lei e tem relação com sua própria natureza. Com efeito, é por não ser uma sociedade operacional (comercial ou prestadora de serviços) e não possuir receitas próprias, que a Caravelas necessitou do aporte de recursos por seus controladores. Na ausência destes recursos, a operação, por consectário lógico, não ocorreria.

75. Aduz não pairar dúvidas de que (i) *a legislação traz expressamente a possibilidade de uma sociedade holding ser constituída com o fim exclusivo de obter incentivos fiscais; e (ii) a doutrina tributária reconhece o ágio como uma forma de incentivo ou benefício fiscal, de modo que, mesmo que se entenda que a Caravelas era sociedade veículo e sem motivação extra tributária, esse E. CARF não pode admitir a sua desconsideração.* Cita julgados do Carf alinhados em favor da sua tese.

76. Pois bem. Inicialmente, entendo que a amortização do ágio não representa um benefício fiscal, conforme já explicitado neste voto. Ademais, ainda que o fosse, sua amortização está condicionada ao preenchimento dos requisitos legais. No caso, os fatos demonstram que a sociedade Monticiano é a real adquirente da LBR e a sociedade Caravelas foi constituída somente para adquirir a LBR com ágio e após, mediante incorporação reversa, permitir a amortização do ágio pela incorporadora. Vejamos.

77. Como dito, em se tratando de planejamento tributário é necessário analisar a situação como um todo, e não fatos isolados. Tal qual um mosaico, não é possível visualizar o desenho (representação, figura) analisando-se uma peça isolada, é preciso visualizar todas as peças em conjunto.

78. Inicialmente, verifica-se que o endereço, telefone e fax da Caravelas informado na DIPJ/2009 durante sua existência (25/02/2008 a 30/11/2008) são os mesmos da Monticiano (e-fls. 467 e 494). Tal fato isolado é apenas um pequeno indício dentro de um contexto probatório. Necessário, portanto, aprofundar a análise.

79. Conforme assembleia geral extraordinária (AGE) de 14/04/2008, data da aquisição da LBR pela Caravelas, o estatuto social desta empresa passou a dispor as seguintes cláusulas (e-fls. 247):

ARTIGO 4º - A companhia tem prazo **indeterminado**.

ARTIGO 2º - A Companhia tem por **objeto social** a participação em outras sociedades, como sócia ou acionista ou em consórcios, no país ou no exterior.

ARTIGO 5º - O **Capital Social da Companhia é de R\$316.477.907,87** dividido em 316.477.907 ações ordinárias todas nominativas e sem valor nominal.

[...]

ARTIGO 7º - A companhia será administrada por uma Diretoria, composta por até 3 (três) Diretores, sendo um Diretor - Presidente e os demais Diretores sem designação específica, residentes no país, acionistas ou não, eleitos e destituíveis pela Assembléia Geral, observado o disposto neste Estatuto.

[...]

§ 6º - **A remuneração dos Diretores será fixada pela Assembléia Geral**, em montante global ou individual, ficando os Diretores dispensados de prestar caução em garantia de sua gestão.

ARTIGO 8º - A Diretoria terá **plenos poderes de administração e gestão**, dos negócios sociais, para a **prática de todos os atos e realização de todas as operações que se relacionarem com o objeto social**, observado o disposto neste Estatuto. (Grifo nosso)

80. Ora, uma companhia com capital social de R\$316 milhões, cujo objeto social seja *participação em outras sociedades, como sócia ou acionista ou em consórcios, no país ou no exterior* precisa de uma diretoria, tal qual consta no estatuto, e algum funcionário. São itens básicos para uma empresa desse porte funcionar.

81. Todavia, conforme apurou a autoridade fiscal, Caravelas não registrou nenhum funcionário e nem despesas administrativas no ano-calendário 2008, conforme Ficha 64 da DIPJ AC 2008 (Doc. 19). Também não consta dos autos nenhuma remuneração para diretores.

82. A recorrente foi intimada a apresentar documentos comprobatórios da real operação da empresa Caravelas, conforme termo a seguir (Doc. 14):

3- Documentos **comprobatórios da real operação da empresa CARAVELAS**, quando era controladora da LEITBOM/LBR, tais como: **contrato de locação de sua sede, quadro de funcionários (nome, salário, CPF e cargo), comprovantes de despesas administrativas**, etc. (Grifo nosso)

83. Em resposta, não apresentou documentação comprobatória e limitou-se a informar, em síntese, que a operação ocorreu de forma lícita e que não houve a utilização de empresa veículo:

Por sua vez, no item 3 a fiscalização solicita documentos comprobatórios da real operação de compra da empresa CARAVELAS quando era controladora da LEITBOM/LBR.

Neste aspecto, voltamos a esclarecer que **a operação se deu de forma lícita e verdadeira, não se tratando no presente caso de utilização indevida de empresa veículo, sem qualquer substrato econômico, embora até mesmo nesta hipótese não exista vedação em lei.**

Ao contrário, foram duas empresas operantes e reais, cuja reorganização societária com reflexos trabalhistas, fiscais, comerciais, administrativos, entre outros, tem por causa, como já dito, razões de cunho administrativo, gerencial de contratos e pessoas, financeiro.

Neste sentido, em atendimento à solicitação de V. Sa, fazemos a juntada da **GFIP, com respectivos recolhimentos, contando a relação de trabalhadores da empresa, o que comprova, de fato e de direito, sua real existência**. (Grifo nosso)

84. Note-se que a GFIP com relação dos funcionários da empresa Caravelas, citada pela recorrente em sua resposta, não consta dos autos. Tais documentos não foram apresentados em primeira instância nem em recurso voluntário.

85. A recorrente argumenta que desde a reestruturação societária e negociações para aquisição da empresa Morrinhos, constituição da *holding* Caravelas, observou os ritos e

procedimentos legais necessários, os atos praticados foram registrados por meio de atas, contratos, estatutos, contabilidade, obrigações fiscais acessórias, entre outros. Não se constata qualquer ilicitude ou mesmo irregularidade nas operações, que foram dentro da lei, com ampla divulgação, bem como objeto de contabilização e informação ao Fisco Federal. Enfim, aduz que “*realizou todos os atos jurídicos formais necessários, de tal sorte que os efeitos jurídicos são válidos e eficazes*”.

86. Não se discute o aspecto formal dos atos realizados; aliás, todos esses atos se analisados de forma isolada, atomizada, são legítimos e regulares. Mas como dito acima, em termos de planejamento tributário essa, a meu ver, não é a melhor análise. O direito tributário não analisa essa matéria somente em seu aspecto formal, mas na sua essência.

87. O art. 126, III, do CTN, dispõe que a capacidade tributária passiva do contribuinte independe de a pessoa jurídica estar regularmente constituída, basta que configure uma unidade econômica ou profissional:

Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:

[...]

III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure **uma unidade econômica ou profissional**. (Grifo nosso)

88. É dizer, ainda que uma pessoa jurídica exista somente de fato - não possua inscrição nos órgãos públicos correspondentes, por exemplo - se for configurada uma ***unidade econômica ou profissional*** é o suficiente para qualificar-se como sujeito passivo. É a prevalência da essência sobre a forma.

89. Na sequência, o art. 127 do CTN dispõe sobre as hipóteses de eleição de domicílio tributário; o inciso II desse artigo estabelece que o domicílio das pessoas jurídicas de direito privado é o lugar da sua sede, ou, em relação aos *atos* ou *fatos* que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento. Todavia, o §1º do referido art. 127 esclarece que mesmo se não houver estabelecimento haverá incidência tributária e considerar-se-á como domicílio tributário da pessoa jurídica “*o lugar da situação dos bens ou da **ocorrência dos atos ou fatos** que deram origem à obrigação*”.

Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal:

[...]

II - quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos **atos ou fatos que derem origem à obrigação**, o de cada estabelecimento;

[...]

§ 1º Quando **não couber a aplicação das regras fixadas** em qualquer dos incisos deste artigo, considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável **o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação**.

90. Verifica-se, pois, que a capacidade tributária passiva da pessoa jurídica, ou seja, a aptidão para ser sujeito de **direitos** e **obrigações** em matéria tributária está vinculada diretamente a **existência de uma unidade econômica**, ainda que exista somente de fato ou não possua estabelecimento. Assim, não basta uma vestimenta formal, regularidade formal para configurar a existência da sociedade. Em se tratando de sociedade empresária, é necessário o exercício de

atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou serviços, o que configura sua existência substancial, real.

91. Nessa linha de pensamento, na aquisição de participação societária, para usufruir da dedução do ágio, a empresa incorporada deve cumprir sua função social, estar autorizada por lei ou apresentar alguma particularidade que permita tal dedução. Não se afigura legítimo a constituição de uma empresa para logo em seguida ser extinta.

92. Permitir o uso da empresa como “veículo”, vai de encontro ao princípio da preservação da empresa; Seria permitir a constituição de uma empresa para em seguida “morrer” e deixar como herança a dedução do ágio.

93. Não há falar-se em imiscuir-se nas diretrizes da pessoa jurídica, mas tão somente impedir que a empresa constituída com a única função de empresa de “passagem” funcione como arquétipo para a dedução do ágio. Afinal, funcionar como “passagem, veículo” não figura no rol das funções sociais da empresa.

94. Nesse sentido, transcrevo trecho do Acórdão Carf n.º 1201-005.577, de 21/09/22, de autoria deste Relator, que detalha o posicionamento acima acerca do uso indevido da “empresa veículo”:

122. Antes de analisar a questão da “empresa veículo”, oportuno fazer algumas considerações sobre a função social da empresa. Vejamos.

123. Segundo Sérgio Campinho, a empresa apresenta-se como um elemento abstrato, fruto da ação intencional do seu titular - o empresário - em promover o exercício da atividade econômica de forma organizada. O autor chama atenção ainda para não se confundir empresa com sociedade, procedimento comum tanto em textos legais quanto em decisões judiciais/administrativas.

124. Nesse sentido, continua Campinho, “poderá existir sociedade sem empresa, ainda que seu objeto compreenda atividade própria de empresário, bastando para isso que seus atos constitutivos sejam inscritos na Junta Comercial sem, de fato, entrar em atividade, deixando de exercer a exploração do objeto”. A empresa somente “surgirá com o fim da inatividade”.

125. Nessa mesma linha, Bulhões Pedreira e Lamy Filho sustentam que “no plano social, a empresa é organização produtiva que compreende um grupo social (formado por empresários e empregados) e os recursos naturais e de capital por ele utilizados para produzir bens econômicos”. Por outro lado, “no plano jurídico, a empresa é representada pelo empresário individual ou pela sociedade empresária, que são sujeitos dos direitos e obrigações nascidos da sua criação e funcionamento”.

126. Segundo os autores, “a função precípua da empresa é produzir bens econômicos, mas devido às suas características desempenha funções, tanto na produção quanto na circulação econômica e na repartição de renda, e de agente de poupança e de investimentos”.

127. No âmbito infraconstitucional a Lei das Sociedades Anônimas (Lei n.º 6.404/76), no art. 116, parágrafo único e art. 154, chama atenção para o cumprimento da função social por parte das sociedades empresárias:

Art. 116. [...] Parágrafo único. O acionista controlador deve usar o poder com o fim de fazer a **companhia realizar o seu objeto e cumprir sua função social**, e tem deveres e responsabilidades para com os demais acionistas da empresa, os que nela trabalham e para com a comunidade em que atua, cujos direitos e interesses deve lealmente respeitar e atender.

[...]

Art. 154. O administrador deve exercer as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem para lograr os fins e no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e da **função social da empresa**.

128. De igual forma, a Lei de Recuperação Judicial (Lei nº 11.101/2005), no art. 47, elenca, dentre outros objetivos, a preservação da empresa e sua função social:

Art. 47. A recuperação judicial tem por objetivo viabilizar a superação da situação de crise econômico-financeira do devedor, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora, do emprego dos trabalhadores e dos interesses dos credores, promovendo, assim, a **preservação da empresa, sua função social** e o estímulo à atividade econômica.

129. Ao tratar da função social da empresa, Manoel Pereira Calças observa:

Na medida em que a **empresa tem relevante função social**, já que gera riqueza econômica, cria empregos e rendas e, desta forma, contribui para o crescimento e desenvolvimento socioeconômico do País, **deve ser preservada sempre que for possível**. O princípio da preservação da empresa que, há muito tempo é aplicado pela jurisprudência de nossos tribunais, tem fundamento constitucional, haja vista que nossa Constituição Federal, ao regular a ordem econômica, impõe a observância dos postulados da função social da propriedade (art. 170, III), vale dizer, dos meios de produção ou em outras palavras: função social da empresa. O mesmo dispositivo constitucional estabelece o princípio da busca do pleno emprego (inciso VIII), o que só poderá ser atingido se as empresas forem preservadas.

130. No Conflito de Competência 118.183, de 2011, a Ministra Nancy Andrighi ressaltou o princípio da continuidade da empresa, vez que significa manutenção de empregos, geração de novos postos de trabalho, movimentação da economia, manutenção da saúde financeira de fornecedores, entre outros ganhos:

Não se pode perder de vista o objetivo maior, de preservação da empresa, que orientou a introdução, no ordenamento jurídico brasileiro, da regra do artigo 60, parágrafo único, da Lei 11.101/05. O que buscou o legislador, com tal regra, foi implementar a ideia de que a flexibilização de algumas garantias de determinados credores, conquanto possa implicar aparente perda individual, numa análise imediata e de curto prazo, pode significar ganhos sociais mais efetivos, **numa análise econômica mais ampla, à medida que a manutenção do empreendimento pode implicar significativa manutenção de empregos, geração de novos postos de trabalho, movimentação da economia, manutenção da saúde financeira de fornecedores, entre inúmeros outros ganhos**.

131. O Ministro Benedito Gonçalves ao analisar o REsp 1.592.455 assentou, em homenagem ao princípio da preservação da empresa, que a execução fiscal não pode afetar o plano de recuperação judicial da sociedade empresária:

A jurisprudência desta corte superior firmou entendimento de que não são adequados, em execução fiscal, os atos de constrição que possam afetar, de alguma forma, o plano de recuperação judicial da sociedade empresária, **em homenagem ao princípio da preservação da empresa**, porquanto o pagamento do crédito tributário devido será assegurado, no momento oportuno, pelo juízo falimentar, observadas as preferências legais, não havendo, assim, prejuízo à Fazenda Pública”,

132. Ao julgar o REsp 1.023.172, em 2012, o Ministro, Luis Felipe Salomão, destacou que o princípio da preservação da empresa está alinhado à Constituição (art. 170, III, CF):

Com efeito, a Constituição da República consagra a proteção à **preservação da empresa** por duas razões basilares: (i) é forma de conservação da propriedade privada; (ii) **é meio de preservação da sua função social**, ou seja, do papel socioeconômico que ela desempenha junto à sociedade em termos de fonte de riquezas e como ente promovedor de empregos. Assim, **o princípio da preservação da empresa cumpre a norma maior, refletindo, por conseguinte, a vontade do poder constituinte originário**.

133. Verifica-se, pois, que a empresa tem uma função social, a qual deve, sempre que possível, ser preservada.

134. Como lembra Ruy Barbosa, “o fisco não pode influir na estruturação jurídico-privada dos negócios do contribuinte, para provocar ou exigir maior tributação”. Afinal, o contribuinte pode utilizar-se das faculdades asseguradas pela ordem jurídica que lhe proporcione menor tributação, mas para tanto, é necessário, continua o autor, que “*o contribuinte tenha estruturado os seus empreendimentos, as suas relações privadas, mediante as formas normais, legítimas do Direito Privado*”.

135. Nesse contexto não se afigura legítimo a constituição de uma empresa para logo em seguida ser extinta. Seria semelhante construir uma casa para em seguida destruí-la. Observo que não se trata de ingerência na liberdade negocial ou atividade da pessoa jurídica. Todavia, a partir do momento que determinado procedimento/atividade não está de acordo com o ordenamento jurídico, a dedução legal pretendida deve ser negada.

136. Como dito, uma pessoa física ou jurídica pode construir uma casa e em seguida destruí-la, afinal, como proprietária, pode dispor do seu bem da maneira que melhor lhe aprouver. Todavia, se a conduta objetivou exclusivamente receber indenização do seguro não encontrará amparo no ordenamento jurídico.

137. De igual forma, a pessoa jurídica pode constituir e extinguir quantas empresas (sociedades) quiser. Todavia, para usufruir da dedução do ágio, a empresa deve cumprir sua função social, estar autorizada por lei, ou apresentar alguma particularidade que permita tal dedução. Caso contrário, seria permitir a constituição de uma empresa para em seguida “morrer” e deixar como herança ou legado a dedução do ágio.

138. Reitero, não há falar-se em imiscuir-se nas diretrizes da pessoa jurídica, mas tão somente impedir que a empresa constituída com a única função de empresa de “passagem” funcione como arquétipo para a dedução do ágio. Afinal como visto acima, funcionar como “passagem, veículo” não figura no rol das funções sociais da empresa.

139. Klaus Tipke, ao discorrer sobre a unidade da ordem jurídica tributária, salienta que “O direito tributário não precisa estar orientado por princípios do direito civil ou por princípios de outros ramos do direito público; ele deve observar os princípios de outras ordens jurídicas parciais suficientemente, **apenas, para impedir que ocorram contradições axiológicas na ordem jurídica total**”.

140. É o caso. Enquanto todo ordenamento jurídico busca a preservação da empresa, como visto acima, a recorrente, mediante arranjo tributário, constitui uma empresa que logo em seguida é extinta, tão somente para usufruir do ágio.

141. Permitir o uso da empresa como “veículo”, no caso dos autos, vai de encontro ao princípio da preservação da empresa. Seria repartir com toda sociedade um ônus fiscal que não lhe pertence e que não encontra amparo no ordenamento jurídico.

142. Relevante destacar trecho do voto da Conselheira Livia De Carli Germano, no Acórdão 9101-004.562, de 03/12/2019, em que a 1ª Turma da CSRF analisou matéria idêntica a destes autos, em relação ao mesmo contribuinte nos anos-calendário 2009 a 2011. Veja-se:

Como já delineado no tópico acima, a utilização de um instituto jurídico, qualquer que seja ele, deve, no mínimo, ser real, verdadeira. Criar uma empresa sem que disso resulte a produção de uma atividade econômica organizada não é, de fato, criar uma empresa, mas apenas um CNPJ, um registro no papel.

A princípio, isso não é vedado no ordenamento jurídico brasileiro (tanto é que o registro de tais pessoas jurídicas é realizado pelos órgãos competentes sem maiores questionamentos), mas isso também não implica uma autorização incondicionada e irrestrita para a produção de quaisquer efeitos jurídicos.

Se a utilização de tal pessoa jurídica resultar não em uma atividade empresarial, mas apenas em uma via para desvios de conduta, os efeitos nocivos que tais desvios

produzam no ordenamento jurídico podem sim ser reparados, inclusive para fins fiscais, nos termos do artigo 149, VII, do CTN:

[...]

Por outro lado, se por “empresa-veículo” quer se referir a uma suposta pessoa jurídica registrada na Junta Comercial e no CNPJ que não tenha qualquer estrutura física ou material para a realização das atividades constantes de seu objeto social, e que, pelo contrário, tem tal papel desempenhado por pessoas representantes de outras empresas do grupo, sem qualquer contrapartida, atuando meramente como pessoa interposta, aí sim, a utilização de tal “empresa-veículo” será suficiente para tornar inválidos alguns efeitos da operação – que serão os fiscais, se a distorção proporcionada pela participação de tal “empresa-veículo” tiver tal natureza.

95. O argumento da recorrente no sentido de que a Caravelas é uma *holding* também não lhe socorre.

96. Segundo Sérgio Campinho¹¹, “*é frequente, no universo empresarial, a existência de sociedades formadas com exclusivo escopo de titularizar participações societárias de outras sociedades (sociedades de participação). A titularização de cotas ou ações, com ânimo de controle, constitui, em si, o fim da holding, revelando a sua atividade profissional. São elas, pois, sociedade empresárias*”.

97. Ainda que seja uma *holding*, essa sociedade precisa ter substância econômica e existência real e não apenas formal. No caso, Caravelas tem o mesmo endereço da Monticiano - empresa interessada na compra da LBR -, não comprovou existência de diretores, de funcionários, não comprovou a existência de qualquer operação a não ser a aquisição da LBR. É dizer, não comprovou nos autos a existência de um empreendimento econômico subjacente à sua personalidade jurídica.

98. Note-se ainda que embora a recorrente tenha respondido à fiscalização durante o procedimento fiscal que a “*operação se deu de forma lícita e verdadeira, não se tratando no presente caso de utilização indevida de empresa veículo*”, em recurso voluntário posiciona-se em sentido diverso e afirma que utilizou uma pessoa jurídica “*de prateleira*”, e que isso não configura ato ilícito nem caracteriza simulação. Afinal, a celeridade dos negócios e a ineficiência do Poder público para abertura de uma pessoa jurídica justifica tal posicionamento.

Mais do que isso, a utilização de uma pessoa jurídica (*holding*) para operacionalizar, segundo suas necessidades e interesses, de modo algum configura meio ilícito, muito menos com natureza de dolo específico para se reconhecer fraude.

Aliás, **o fato de ter adquirido uma “jurídica de prateleira” não envolve qualquer ilicitude, muito menos simulação.** Ao contrário, pela celeridade dos negócios, não é possível esperar a boa vontade e ineficiência do Poder Público, sendo um dos países mais complexos e demorados no mundo para a abertura de uma pessoa jurídica.

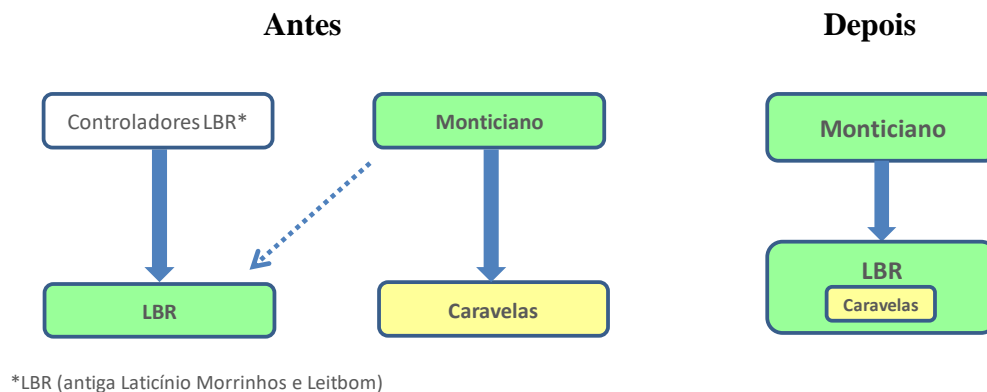
Trata-se de fato notório!! (Grifo nosso) (e-fls. 1.036).

99. Verifica-se, pois que Caravelas é apenas um “CNPJ”, uma “*sociedade*” existente apenas no papel, ou seja, formalmente.

100. No caso, verifica-se que Caravelas foi constituída para em seguida “morrer” por meio de incorporação reversa e deixar como “herança” para a LBR a amortização do ágio pago na sua

¹¹ CAMPINHO, Sérgio. O direito de empresa à luz do novo código civil. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 39.

própria aquisição, tudo isso a comando da real interessada e adquirente Monticiano. Veja-se o antes e o depois das operações:



101. Ao analisar globalmente os negócios realizados - o antes e o depois - com base no conceito amplo de simulação, tem-se no caso em análise *simulação-elusão* ou seja, um arranjo tributário cuja finalidade prática foi criar uma estrutura concatenada que permitisse a aquisição da LBR por Monticiano e a dedução do ágio; afinal, se a operação ocorresse de forma direta e mantida a mesma estrutura, não seria possível a dedução do ágio. Assim, Monticiano transferiu numerários para Caravelas - constituída exclusivamente para este fim - a qual adquiriu LBR (Morrinhos) e em seguida foi incorporada por sua controlada (LBR) que passou a amortizar o ágio de si mesma. Jamais seria possível enxergar tal simulação sob uma concepção restritiva de simulação, pois o contribuinte atendeu todas as solicitações do Fisco, observou a legislação societária, registrou-se nos órgãos competentes, enfim, cumpriu todos os requisitos formais e de transparência, daí tratar-se de *simulação elusão* e não *simulação evasão*.

102. Somente, sob o conceito amplo de simulação é possível verificar que o contribuinte utilizou-se de meios artificiosos para, sob uma vestimenta jurídica de aparente legalidade e licitude, colocar-se dentro dos pressupostos de fato que lhe permitiriam deduzir o ágio.

103. A recorrente alega que Caravelas teve o propósito específico de efetuar a aquisição de empresas do setor lácteo; logo não há que se descaracterizar a existência dessa empresa por “falta de atividade econômica”, já que tudo isso não seria sequer condizente com sua função primordial, que era a de ser meramente uma sociedade *holding*.

104. Aduz que a figura do propósito negocial ou motivação extra tributária não consta em lei como requisito ou condição para qualquer planejamento tributário ser reconhecido como lícito. Insiste que a “*aquisição realizada (independentemente por qual empresa do grupo) possuía propósito negocial explícito. Equivale dizer: ampliar, aperfeiçoar e dar mais eficiência às operações relacionadas ao mercado de lácteos no Brasil, daí a verdadeira e fiel razão – propósito – do negócio! Se a aquisição se deu por uma ou outra pessoa jurídica do grupo e isto levou à economia fiscal, isto não significa dizer que inexistente propósito negocial, muito menos ilicitude ou fraude*”.

105. Oportuno esclarecer que a utilização de determinadas expressões como ausência de propósito negocial, empresa veículo ou de passagem, *conduit companies*, abuso de forma, abuso de

direito, fraude à lei, etc., seja qual for o “rótulo” utilizado, tal expressão, por si só, não é suficiente para invalidar determinado ato, operação ou negócio jurídico e pressupor, como consequência lógica, a existência de infração tributária. A análise deve concentrar-se no caso concreto e na efetividade das operações/negócios realizados. O rótulo funciona como nomenclatura utilizada por determinado autor para identificar um fato. O problema é ater-se ao rótulo em detrimento dos fatos e operações.

106. Pois bem. Não se trata de analisar especificamente o termo (rótulo) “propósito negocial”. Note-se que é dever da autoridade fiscal verificar operações e atos que ensejam despesas que, no entendimento do Fisco, são consideradas irregulares. Nesse contexto, deve-se analisar a operação como um todo e não de forma isolada, atomizada. Só assim é possível constatar a finalidade ou objetivo prático dos atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte; é dizer, somente com uma análise ampla, do antes e do depois, é possível visualizar o “mosaico” em sua completude. Aqui se aplicam as mesmas conclusões apuradas acima no sentido de que a real adquirente da LBR é a Monticiano e não Caravelas.

107. Sustenta que a decisão de realizar a incorporação da empresa Caravelas pela Morrinhos se tornou fundamental como ferramenta para simplificar a estrutura e economizar custos, sem causar maiores prejuízos à atividade operacional do grupo, uma vez que os gestores decidiram perseguir uma estratégia diferente da adotada à época do investimento. Caso fosse decidido pela incorporação direta da Morrinhos pela Caravelas, por exemplo, a companhia perderia todos os contratos e cadastros com um grande número de fornecedores e clientes e o período de regularização poderia ser elevado, o que arriscaria, até mesmo, paralisar a operação da companhia por um período de tempo.

108. O comportamento concludente da recorrente deve ser analisado à luz dos fatos e minúcias que envolveram o negócio jurídico e as operações efetivamente realizadas e não as hipóteses suscitadas. Afinal, cada detalhe, cada ato específico pode levar a um enquadramento legal diferente. Nos caso destes autos a análise se ateve às operações realizadas. Assim, configurado que a real adquirente da LBR foi Monticiano e não Caravelas, os atos subseqüentes, como a incorporação da Caravelas por Morrinhos (LBR) restam prejudicados, porquanto nessa situação já não há falar-se em amortização do ágio em razão do descumprimento dos requisitos legais. Aliás, como já dito acima, não consta qualquer prova da existência de gestores na Caravelas, porquanto não comprovada sua real operação.

109. Por fim, a recorrente aduz que não procede a alegação do Fisco no sentido de que a incorporação se deu com o fim único e exclusivo de permitir a amortização do ágio e a economia de tributos, porquanto no período em análise a recorrente obteve prejuízo fiscal.

110. O fato de a recorrente apurar prejuízo é uma mera consequência no resultado da pessoa jurídica no período fiscalizado que não tem o condão de alterar os fatos apurados pela fiscalização.

Laudo de avaliação

111. Nos termos do §3º do art. 385 do RIR/99, o ágio com fundamento em rentabilidade

futura “deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 20, § 3º)”.

112. É notório que negócios que envolvem valores elevados, tal qual o caso em análise, demandam várias negociações, propostas, contrapropostas, *due diligence*, com vistas a mitigar riscos; enfim, uma série de pontos são analisados até as partes chegarem a um acordo acerca do preço. Tais negócios não acontecem do dia para noite, há um tempo de maturação inerente a cada tipo negócio. Com efeito, ao definir o preço e apurar que o ágio no valor de mais 278,3 milhões é decorrente de expectativa em rentabilidade futura, a lei determina que esse ágio seja baseado em uma demonstração (laudo) que deve ser arquivada como comprovante da escrituração. Esse ponto assume grande relevância em razão de somente o ágio decorrente de rentabilidade futura estar sujeito à amortização após o evento incorporação.

113. Todavia, no caso em análise, conforme apontado pela autoridade fiscal, o laudo de avaliação de Laticínio Morrinho foi elaborado em 25/06/2008, quase dois meses após sua aquisição por Caravelas, em 14/04/2008. Indaga-se: como a recorrente “descobriu” o valor do ágio se o demonstrativo desse valor foi elaborado após aquisição?

114. Segundo Schoueri¹², “o laudo baseado em rentabilidade futura nada mais faz que projetar com base nas melhores informações disponíveis no **momento da aquisição**, os lucros que a empresa deverá ter no futuro”. Nada mais coerente que o adquirente saiba o valor do negócio no momento da aquisição, afinal tal demonstração é o comprovante do ágio escriturado.

115. Esse é apenas mais um ponto a demonstrar que a recorrente não cumpriu os requisitos legais necessários à dedução do ágio.

116. Como bem pontuou a Conselheira Adriana Gomes Rego no Acórdão n.º 9101-003.008, de 08/08/2017, não há sentido em se admitir fundamentação da rentabilidade futura a *posteriori*, afinal não há como sustentar que primeiro se pague o ágio, para que depois se venha a justificá-lo. Veja-se:

No aspecto temporal, deve a demonstração do ágio por rentabilidade futura ser contemporânea à aquisição da participação societária com ágio, não havendo sentido em se admitir fundamentação da rentabilidade futura a *posteriori*. A determinação do valor econômico-financeiro da participação societária deve preceder a aquisição com ágio, não podendo se sustentar que primeiro se pague o ágio, para que depois se venha a justificá-lo.

117. Na mesma esteira de exigência de contemporaneidade do laudo, o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho, em declaração de voto proferida no Acórdão n.º 9101-1302-002-011, de 24/01/2017, lembrou bem que “existem outros fatores econômicos, além da rentabilidade futura que podem justificar o ágio pago e apenas a este último é autorizada legalmente a dedução de sua amortização antes mesmo da sua alienação ou extinção”. Com efeito, um laudo de avaliação elaborado meses ou anos após a realização do investimento não se constitui documento hábil para justificar a dedução do ágio. Veja-se:

¹² SCHOUERI, Luis Eduardo. Ágio em reorganizações societárias (aspectos tributários). São Paulo: Dialética, 2012, p. 39.

Ora, o lançamento contábil deve ser realizado na data dos fatos. Como realizá-lo sem uma demonstração de que a diferença paga decorre de tal expectativa de rentabilidade e não de outro fundamento econômico?

Não se está a exigir que o contribuinte apresente um laudo específico, mas ao menos um documento que demonstre que o valor pago pelo investimento acima que espelha o patrimônio líquido decorre de um projeção de rentabilidade por um dado período, que justifique o pagamento do ágio. É evidente que se o investidor pagou mais do que espelhava o patrimônio líquido da empresa investida deve ter razões econômicas para tê-lo feito. E é intuitivo que este foi o fator determinante para ser pago um sobrepreço.

Ocorre que existem outros fatores econômicos, além da rentabilidade futura que podem justificar o ágio pago e apenas a este último é autorizada legalmente a dedução de sua amortização antes mesmo da sua alienação ou extinção.

Assim, entendo que, à míngua de outros elementos de demonstração, um laudo de avaliação elaborado meses ou anos após a realização do investimento, como no presente caso, não se constitui em documento hábil para justificar o lançamento do ágio, conforme previsto no §3º do art. 385 do RIR/1999.

118. Ressalvo que, a despeito de me alinhar aos fundamentos acima, eventual irregularidade no laudo figura como um elemento adicional às demais irregularidades apuradas pela autoridade fiscal que impendem a dedução do ágio, tal qual no caso em análise. É dizer, a situação deve ser analisada no caso concreto. No caso, os demais elementos apurados pela fiscalização, como demonstrado acima, impedem a dedução do ágio.

Impossibilidade de ingerência do Fisco na atividade do contribuinte

119. Segundo a recorrente, o Fisco não pode adentrar à liberdade individual dos contribuintes, por não possuir poder de ingerência sobre os negócios realizados entre particulares. Os empreendedores detêm o direito de se organizar da forma que melhor lhes convier, inclusive buscando a melhor carga tributária. Com efeito, ainda que a operação tivesse por objetivo economia fiscal, tal como alegado pelo Fisco, ainda assim não haveria como prevalecer a exigência fiscal porque *“a otimização da atuação empresarial passa, necessariamente, pela redução de despesas tributárias, que tem por fundamento o direito que o contribuinte detém de não ser obrigado a sofrer uma carga tributária maior quando existe uma opção fiscal mais econômica, autorizada pelo próprio ordenamento jurídico”*.

120. Não se trata de proibir o legítimo direito do contribuinte de realizar “economia fiscal”. O problema ocorre quando essa economia fiscal não é oponível ao Fisco. Note-se que a autoridade fiscal tem o poder/dever de verificar a regularidade das operações realizadas pelo contribuinte que impactam na exigência fiscal. Não se trata de ingerência do Fisco, mas sim obediência ao comando previsto no art. 142 do CTN no sentido de *“verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”*.

121. Em acréscimo, aplicam-se a este tópico os fundamentos citados acima ao tratar da “empresa veículo”, quais sejam:

Como lembra Ruy Barbosa, “o fisco não pode influir na estruturação jurídico-privada dos negócios do contribuinte, para provocar ou exigir maior tributação”. Afinal, o contribuinte pode utilizar-se das faculdades asseguradas pela ordem jurídica que lhe proporcione menor tributação, mas para tanto, é necessário, continua o autor, que *“o contribuinte tenha*

estruturado os seus empreendimentos, as suas relações privadas, mediante as formas normais, legítimas do Direito Privado”.

135. Nesse contexto não se afigura legítimo a constituição de uma empresa para logo em seguida ser extinta. Seria semelhante construir uma casa para em seguida destruí-la. Observo que não se trata de ingerência na liberdade negocial ou atividade da pessoa jurídica. Todavia, a partir do momento que determinado procedimento/atividade não está de acordo com o ordenamento jurídico, a dedução legal pretendida deve ser negada.

122. Portanto, sem razão a recorrente.

Base de cálculo da CSLL. Despesa com amortização de ágio.

123. A recorrente sustenta, a título meramente argumentativo, que o legislador determinou a base de cálculo da CSLL de forma exaustiva (*numerus clausus*), fixando, taxativa e individualmente, cada um dos ajustes aplicáveis (artigo 2º e parágrafos, da Lei nº 7.689/88), não arrolando, como hipótese de adição ao lucro líquido, o valor correspondente às despesas ora questionadas ou à amortização do ágio.

124. Assim, tendo em vista que o ordenamento foi silente quanto à adição ao lucro líquido, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, das despesas consideradas indedutíveis, defende não caber à autoridade fiscal exigir o que a lei não exige. De fato, o tributo só pode ser exigido quando ocorrer a efetiva subsunção do fato à norma tributária e, somente assim, poderia se falar em ocorrência do fato jurídico tributário.

125. Destaco, inicialmente, que os fatos apurados nestes autos comprovam Monticiano como real adquirente do investimento na recorrente; assim, forçoso concluir que a despesa com amortização de ágio é indedutível na apuração do lucro líquido, ponto de partida para apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

126. Por outro lado, nos termos do art. 17 do Decreto 70.235, de 1972, “*Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante*”. Nesse sentido, tendo em vista que a recorrente não questionou tal matéria na impugnação, deixo de analisar tal argumento em razão de tratar-se de matéria preclusa.

Multa qualificada

127. Não obstante os autos de infração tenham sido formalizados sem exigência de crédito tributário, houve lançamento de multa qualificada de 150%, com formalização de Representação Fiscal para Fins Penais, porquanto a autoridade fiscal entendeu constar elemento doloso nas operações que resultaram no aproveitamento fiscal do ágio.

128. Segundo a recorrente, trata-se de nulidade por cerceamento do direito de defesa em relação aos argumentos acerca da ausência de dolo, uma vez que a decisão recorrida entendeu tratar-se de matéria estranha ao litígio ante a inexistência de crédito tributário principal, o qual se existente, permitiria a análise do dolo para fins de qualificação da multa. Pleiteia ainda seja afastado o posicionamento do Fisco no sentido de que as operações foram tipificadas como provenientes de sonegação, fraude e conluio que motivaram a qualificação da multa de 150%.

129. A seguir, a fundamentação da autoridade fiscal:

Considerando que as operações dolosamente engendradas pela LBR, visaram reduzir o montante dos tributos devidos (o que caracteriza a fraude). Com efeito, não fosse a participação artificial da empresa veículo CARAVELAS, o ágio pago não seria deduzido da forma como foi.

[...]

Portanto, pode-se concluir que as definições de sonegação e fraude que dão suporte à qualificação da multa implicam ações tendentes a provocar a emissão de um juízo errôneo por parte da autoridade fiscal quando diante da amortização e depreciação do ágio. A princípio, ao se deparar com a amortização do ágio, a fiscalização está diante de um valor dedutível por força da previsão legal, já que, tanto o surgimento do ágio quanto a reestruturação societária são aceitos pelo ordenamento. No entanto, existem circunstâncias que, como visto, permitem a glosa das despesas de amortização e depreciação do ágio. Nesse sentido, o Contribuinte, ao formalizar seus registros contábeis e societários de forma a dar uma aparência de correção à indedutibilidade das despesas de amortização e depreciação do ágio e à reestruturação societária sem propósito negocial, pretende induzir a fiscalização a avaliar uma operação que, nessas circunstâncias, é inoponível à Fazenda.

Age, portanto, com dolo, justificando a qualificação da multa nos termos da própria Lei n.º 9.430, de 1996. (Grifo nosso)

130. Pois bem. O art. 44 da Lei 9.430, de 1996, alterado pela Lei 11.488, de 2007, dispõe que se aplica a multa de 75% **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. Em seguida, assenta que o percentual será de 150% “*nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964*”, quais sejam, sonegação, fraude e conluio.

Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei n.º 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei n.º 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**; (Vide Lei n.º 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei n.º 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 n.º 4.502**, de 30 de novembro de 1964, **independentemente** de outras penalidades administrativas ou **criminais** cabíveis. (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007) (Grifo nosso).

131. Como se vê, a multa, seja de 75% ou 150%, incide sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição. No caso em análise, não houve diferença de tributo para incidência da multa, uma vez que a recorrente apurou prejuízo no período. Com base nesse mesmo racional, a decisão recorrida entendeu tratar-se de matéria estranha ao litígio os argumentos da então impugnante acerca da matéria.

132. Nesse sentido, entendo não assistir razão à recorrente quanto à pretensa nulidade; afinal, a decisão recorrida fundamentou o seu posicionamento e, de fato, se não houve falta de pagamento de tributo, não há falar-se em multa qualificada, bem como nos respectivos motivos. Logo não há litígio em relação a este ponto. Quanto a eventuais consequências decorrentes da Representação Fiscal para Fins Penais, falece competência ao Carf para se pronunciar sobre tal matéria, conforme Súmula Carf n.º 28:

Súmula CARF nº 28: O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Acórdãos Precedentes: Acórdão nº 303-33810, de 05/12/2006 Acórdão nº 296-00105, de 10/02/2009 Acórdão nº 201-81384, de 03/09/2008 Acórdão nº 106-16727, de 23/01/2008 Acórdão nº 201-78848, de 09/11/2005 Acórdão nº 106-13820, de 18/02/2004

133. Reitero, todavia, que embora o planejamento tributário em análise não seja oponível ao Fisco, entendo não se tratar de fraude fiscal, mas sim de simulação-elusão, conforme já explicitado neste voto.

Conclusão

134. Ante o exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

135. É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior – Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque, Redator Designado.

136. Apesar do bem construído voto do Conselho Relator, a maioria dos membros da Turma de Julgamento divergiu de seu entendimento quanto ao mérito, porquanto haver reconhecido a validade da operação societária que levou ao aproveitamento do ágio.

137. Importa registrar que a matéria trata de ágio decorrente de operação entre partes independentes, não versa sobre o chamado “ágio interno”, onde o benefício tributário decorreria (no ágio interno) de operações societárias entre partes dependentes, onde se costuma atribuir a pecha da artificialidade e os consectários legais decorrentes de alegadas simulações.

138. É importante fazer esse *distinguishing* para evitar controvérsias específicas àqueles casos, que não contaminam a presente análise, uma vez que os autos de infração em apreço tratam de glosa da amortização de ágio decorrente de incorporação reversa havida entre partes independentes, mediante a interposição de empresa veículo.

139. Sobre essa questão, a matéria já foi apreciada por esta Turma de Julgamento, em formação diversa, no acórdão 1201-001.267, razão pela qual, tratando de assunto idêntico e bem condensar o que fora debatido atualmente pelo atual Colegiado na sessão de julgamento, adoto a fundamentação do acórdão e a adoto como razões de decidir na presente análise, ao final complementada por esta Relatoria:

Pois bem, desde logo deve-se deixar claro que a fiscalização em momento algum alega que o ágio nasceu de uma operação realizada entre empresas que fazem parte do mesmo grupo econômico. Ao contrário, pelo que se vê no TVF o ágio decorreu de uma transação entre partes independentes e em pé de igualdade (*arm's length transaction*). Resumindo, não se trata aqui de “*ágio interno*”.

São, como visto acima, duas as razões pelas quais o auditor se convenceu da ilegalidade do aproveitamento do ágio pela fiscalizada: (i) falta de propósito negocial, e; (ii) emprego de empresa veículo.

Quanto à falta de propósito negocial, há que se distinguir dentre as operações levadas a efeito pelos interessados, aquelas que tiveram por objetivo ocultar o ganho de capital auferido pelos alienantes, daquelas cujo objeto foi a transferência do ágio para a autuada.

As primeiras não interessam ao presente processo, e são objeto do PA n.º 10380.726.493/201018, que trata do ganho de capital.

As últimas foram realizadas com o propósito do aproveitamento do ágio na aquisição da participação societária, e estão amparadas na interpretação que esta Turma vem emprestando aos arts. 7º e 8º da Lei n.º 9.532/1997, qual seja, a de que a finalidade daquelas normas é incentivar a absorção do patrimônio de empresas nacionais por outras, sejam nacionais, sejam estrangeiras. Em outras palavras, o propósito negocial foi exatamente o aproveitamento do ágio, propósito esse amparado pelos arts. 7º e 8º da Lei n.º 9.532/1997.

Repare que a abusividade do planejamento tributário pode ter como característica (desde que não seja a única) justamente a ausência de propósito negocial.

Entretanto, quando exista uma norma jurídica incentivando, sob o ponto de vista fiscal, a realização de um negócio jurídico, seria absurdo imaginar-se que além do propósito de economia fiscal deveria haver também algum outro propósito. Esse é exatamente o caso dos presentes autos.

Em relação ao emprego da chamada "empresa veículo" cumpre destacar que tal expressão tem sido utilizada pela fiscalização de uma maneira pejorativa, no sentido de um "mal em si mesmo".

No entanto, como é cediço, não é possível sustentar-se uma autuação fiscal lastreada na simples acusação de emprego de "empresa veículo", até porque o simples emprego de "empresa veículo" não é tipificado como infração à legislação tributária.

Caberia então à fiscalização apontar a relação entre o emprego da "empresa veículo" e a prática de alguma infração à legislação tributária. E, no caso dos autos, como o autor da ação fiscal não se desincumbiu de seu ônus, isso já seria razão suficiente para afastar-se, de pronto, a autuação.

Todavia, tendo em vista que existem algumas decisões do CARF mantendo a glosa da amortização do ágio justamente pelo emprego de "empresa veículo" (vide, por exemplo, o Acórdão 1101001.113), entendo cabível o exame da matéria.

Em breve síntese, aqueles que defendem a impossibilidade do aproveitamento do ágio nestas condições sustentam que o emprego de empresa veículo, que ao fim incorpora ou é incorporada pela investida, “oculta” o verdadeiro investidor, qual seja, aquele que fornece os recursos para que a empresa veículo faça o investimento.

Desse modo, dizem eles, não há incorporação entre o “verdadeiro investidor” e a investida, sendo portanto inaplicável os arts. 7º e 8º da Lei n.º 9.532/1997.

Pois bem, quanto a este argumento deve-se ter em conta que os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 foram originalmente criados com a finalidade de incentivo à aquisição de empresas públicas ou sociedades de economia mista por particulares, no âmbito do chamado Programa Nacional de Desestatização (Lei nº 9.491/97).

E uma vez que pessoas físicas ou jurídicas estrangeiras têm direito a adquirir até 100% das ações ou quotas da empresa nacional objeto de desestatização (vide art. 12 da referida Lei nº 9.491/97), é de se perguntar: como poderia um investidor estrangeiro se beneficiar dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 senão por meio da constituição e capitalização de uma pessoa jurídica nacional que fizesse o investimento na empresa objeto da desestatização? Esse foi, de fato, o caminho adotado pelos investidores estrangeiros (vide também caso Celpe, Acórdão nº 1201-00.689).

Ocorre que, de acordo com a teoria da "empresa veículo", ora sob exame, nem assim os investidores estrangeiros poderiam se beneficiar dos disposto arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 pois a pessoa jurídica nacional por eles constituída e capitalizada não seria considerada o "verdadeiro investidor" na empresa objeto de desestatização.

Na mesma situação de impossibilidade de aproveitamento do disposto arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 estaria, por exemplo, um grupo de pessoas físicas nacionais que desejasse adquirir as ações ou quotas de uma empresa objeto de desestatização. Se fizessem o investimento diretamente, as pessoas físicas não poderiam se beneficiar das referidas normas (por óbvio, pessoa física não incorpora nem é incorporada por pessoa jurídica).

A solução seria, novamente, a constituição e capitalização de uma pessoa jurídica justamente para que esta fizesse o investimento. Entretanto, de acordo com a aludida teoria da "empresa veículo", nem assim a pessoa jurídica criada pelo grupo de pessoas físicas poderia se beneficiar do disposto arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 pois não seria considerada o "verdadeiro investidor" na empresa objeto de desestatização.

Também em idêntica situação de impossibilidade de aproveitamento do disposto arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 estariam as pessoas jurídicas nacionais que em razão de vedação contida em norma legal ou infralegal estejam impedidas de exercer atividades econômicas diversas daquelas previstas naquelas normas. Seria o caso, por exemplo, de um banco comercial adquirir as ações ou quotas de uma concessionária de energia elétrica. Tal aquisição é possível, desde que autorizada pelo Banco Central. O que não é juridicamente possível é a absorção do patrimônio da concessionária pelo banco comercial (ou vice-versa) uma vez que o Banco Central proíbe que os bancos comerciais exerçam atividades distintas daquelas previstas em Regulamento.

A solução, mais uma vez, seria o banco comercial constituir e capitalizar uma pessoa jurídica a fim de que esta adquira as ações ou quotas da empresa objeto de desestatização. Ocorre que, segundo a mencionada teoria da "empresa veículo", nem assim a pessoa jurídica criada pelo banco comercial poderia se beneficiar do disposto nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 pois não seria considerada o "verdadeiro investidor".

Os exemplos acima, que a outros poderiam se somar, demonstram que a propalada teoria da "empresa veículo" aplicada aos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 ensejaria uma interpretação restritiva dessas normas no tocante à idéia de "verdadeiro investidor".

Todavia, a interpretação restritiva, tal como as demais espécies interpretativas, não é fruto da vontade do intérprete. Ao contrário, deve ser juridicamente fundamentada.

No caso dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 tal interpretação restritiva reduziria significativamente as hipóteses de aproveitamento fiscal da amortização do ágio ali prevista, algo que vai de encontro (e não ao encontro) à finalidade do Programa Nacional de Desestatização, o qual, como dito antes, incentiva a aquisição de empresas públicas ou sociedades de economia mista por particulares. Em outras palavras, a teoria da "empresa

veículo" defendida por alguns é frontalmente contrária à finalidade para à qual foram criados os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, daí porque não pode ser acolhida.

140. Registre-se que os casos que envolvem amortização do ágio por incorporações societárias não decorrem de uma invencionice do contribuinte para obter benefício tributário. Com efeito, é uma opção legislativa surgida em virtude da promulgação da Lei 9.532/97 – a qual permanece vigente – para assegurar a promoção do Programa Nacional de Desestatização do Governo Federal.

141. Naquela ocasião – e já se vão longínquos 25 anos –, as privatizações das empresas estatais demandava investimentos estrangeiros no país, mediante aportes em companhias cujo valor contábil estava muito aquém dos possíveis investimentos em leilões de telecomunicações e que geraria imenso ágio entre o valor investido e o valor contábil das mesmas.

142. Como forma de estimular tais investimentos, o Poder Executivo da época publicou a MP nº 1.602, de 1997, posteriormente convertida da citada Lei 9.532/97, admitindo objetivamente que:

143. a) Fossem criadas “empresas veículo” para receber o aporte internacional e participar efetivamente dos leilões, podendo essas, ao final do processo em que saíssem vencedoras, serem incorporadas pelas companhias estatais investidas (conforme regra do art. 8º, b, da citada lei);

144. b) Em decorrência dessas operações, o ágio de tais investimentos pudesse ser amortizado do lucro real, à razão de 1/60 por mês em cada período de apuração, o que levava a um benefício tributário estimulado por decisão governamental (conforme art. 7º, III, da lei).

145. Importa transcrever os termos da Lei 9.532/97, para uma melhor visualização dos termos aqui tratados:

Art. 7º 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, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "a" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "c" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de

lucro real, levantados durante os cinco anos-calendários subseqüentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

§ 1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão.

§ 2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar:

a) o ágio, em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;

b) o deságio, em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.

§ 3º O valor registrado na forma do inciso II do *caput*:

a) será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;

b) poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.

§ 4º Na hipótese da alínea "b" do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos e contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente.

§ 5º O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito.

Art. 8º O disposto no artigo anterior aplica-se, inclusive, quando:

a) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido;

b) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

146. Anote-se que a opção legislativa para a utilização desse modelo de negócios continua vigente no ordenamento brasileiro, inexistindo razões para demonizar sua utilização. É dizer: a opção pela realização de investimentos societários mediante a interposição de empresa veículo necessária ou útil à estratégia de negócios do contribuinte não representa, por si só, infração à lei, com ou sem os reflexos tributários decorrentes da amortização do ágio.

147. Esse é ponto de divergência com o voto conduzido pelo ilustre Relator, o qual concluiu que, *“ao analisar globalmente os negócios realizados - o antes e o depois - com base no conceito amplo de simulação, tem-se no caso em análise simulação-elusão”, ou seja, um arranjo tributário cuja finalidade prática foi criar uma estrutura concatenada que permitisse a aquisição da LBR por Monticiano e a dedução do ágio; afinal, se a operação ocorresse de forma direta e mantida a mesma estrutura, não seria possível a dedução do ágio. Assim, Monticiano transferiu numerários para Caravelas - constituída exclusivamente para este fim - a qual adquiriu LBR (Morrinhos) e em seguida foi incorporada por sua controlada (LBR) que passou a amortizar o ágio de si mesma. Jamais seria*

*possível enxergar tal simulação sob uma concepção restritiva de simulação, **pois o contribuinte atendeu todas as solicitações do Fisco, observou a legislação societária, registrou-se nos órgãos competentes, enfim, cumpriu todos os requisitos formais e de transparência, daí tratar-se de simulação elusão e não simulação evasão.** Somente, sob o conceito amplo de simulação é possível verificar que o contribuinte utilizou-se de meios artificiosos para, sob uma vestimenta jurídica de aparente legalidade e licitude, colocar-se dentro dos pressupostos de fato que lhe permitiriam deduzir o ágio” (grifou-se).*

148. Entendo – divergindo do voto vencido – que as conclusões que levam à vedação da amortização do ágio por considerar elusiva a instrumentalização de mecanismos previstos, autorizados e estimulados pela legislação consubstanciaria revogação tácita da Lei 9.532/97, que continua vigente e deve ser aplicada. Defenestrar a opção do contribuinte à realização de ato jurídico que a lei assegura efeitos lícitos próprios, de natureza tributária ou não, baseado na premissa de artificialidade ou de inexistência de propósito ou vício de intensão, desborda no desestímulo à realização de ato que a própria legislação assegura ser praticado.

149. Buscar o ágio não é ilícito, salvo nos casos de demonstração de simulação ou outro tipo de patologia intencional que justifique a desconstituição do ato em si, não havendo nos autos elementos que comportem tal providência, porquanto a parte haver demonstrado a intenção em promover mudanças no mercado lácteo brasileiro mediante investimentos em terceiros.

150. Nesse sentido, colhe-se da doutrina de Carlos Augusto Daniel Neto, ex Conselheiro do CARF, importantes luzes à análise do aproveitamento do ágio, porquanto “*Compreende e, sobretudo, respeitar os efeitos tributários legítimos de uma LBO é, afinal, uma segurança e um estímulo aos crescentes investimentos em empresas brasileiras e ao próprio desenvolvimento econômico nacional, e demonstra a compreensão da relevância desse negócio para viabilizar a aquisição de participações societárias, o que, em muito, transborda as vantagens tributárias que lhe são acessórias*”¹³.

151. Calha à fiveleta trazer a análise doutrinária de Marcos Vinicius Neder e Lavínia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira¹⁴, acerca da interposição de empresas para assegurar o aproveitamento do ágio, sob o enfoque das holdings como as empresas veículo, chegando-se às mesmas conclusões até aqui demonstradas neste voto, a saber:

Lei nº 9.532/1997 expressamente veio a permitir a dedução do ágio, no caso da "incorporação reversa", algo que não estava claro na legislação anterior. Ou seja, o ágio passou a ser dedutível também no momento em que a investida incorpora a investidora. Trata-se,

¹³ DANIEL NETO, Carlos Augusto. A amortização do ágio gerado em operações de compra alavancada de participações societárias. ____ In: ALBUQUERQUE, Fredy José Gomes de (Coord.). Série Controvérsias Tributárias e os Precedentes do CARF: Tributação sobre a Renda (IPRJ/CSSL). Vol. I. Indaiatuba-SP: Editora Foco, 2022, p. 78.

¹⁴ NEDER, Marcos Vinicius; JUNQUEIRA, Lavínia Moraes de Almeida Nogueira. Análise do tratamento contábil e fiscal do ágio em estrutura de aquisição ou titularidade de sociedades quanto há a interposição de holding. In: Controvérsias Jurídico Contábeis, 4ª Volume. São Paulo: Dialética, 2013, fls. 161, 162 e 179.

claramente, da incorporação da investidora direta. Essa permissão expressa que autoriza deduzir o ágio na "incorporação reversa" teve como objetivo estimular o interesse da iniciativa privada na aquisição de participação societária em empresas públicas em fase de privatização. (...)

A Lei não proibiu o aproveitamento do ágio no caso de incorporação de empresas holdings, constituídas pelos controladores indiretos com o propósito de adquirir, consolidar e gerir a participação na empresa investida. Não apenas isso não foi proibido como foi expressamente autorizado, na medida em que a Lei permitiu a dedução do ágio no caso da incorporação reversa pela empresa investida na empresa que nela detém a participação acionária e estimulou os processos de privatização (...)

A norma tributária, ao conceder o incentivo tributário de aproveitamento do ágio na Lei 9.532/1997, não fez restrição ao uso de holdings, muito pelo contrário as incentivou, como comentamos anteriormente, inclusive ao permitir a dedução do ágio na incorporação reversa. Assim, a mera existência da Instrução CVM 349/2001, que dispõe sobre o tratamento contábil do ágio na incorporação reversa de holdings em empresas de capital aberto, e a existência dos procedimentos contábeis nela sugeridos não afetam em nada a possibilidade de dedução do ágio na incorporação reversa da holding. (...)

A Lei não restringiu a apuração ou a dedução fiscal de ágio quando a empresa incorporada, adquirente do investimento, fosse empresa pura de holding, ou quando a empresa tivesse recebido recursos de seu sócio ou acionista em aumento de capital, ou ainda quando tivesse recebido a participação acionária em subscrição de ações de sua emissão. Logo, o tratamento de todas essas hipóteses, quando da incorporação reversa da holding Y, é alcançado, de forma equivalente, pela Lei".

152. O combate à artificialidade de mecanismos jurídicos apontados pela administração tributária para coibir a evasão fiscal é importante e deve pautar a proteção à legalidade e à boa-fé das relações jurídicas, mas não autoriza a administração tributária a valer-se de instrumentos antijurídicos para pretender alcançar fatos econômicos não relacionados com o contribuinte, atribuindo-lhe a pecha da simulação, fraude, conluio, abuso de direito, artificialidade de condutas ou falta de propósito.

153. Apontar ilegalidade inexistente é tão deletério quanto a praticar!

154. Não obstante, as conclusões apriorísticas do fisco sobre as escolhas que levam companhias a buscarem estruturas societárias e instalação de operações lícitas em diversos países reflete muito mais o desconhecimento dos agentes administrativos quanto às demandas econômicas internacionais do que verdadeira relevância argumentativa. Com efeito, em excelente estudo doutrinário sobre “*O planeamento Tributário Abusivo das Transnacionais e a Erosão das Bases Tributárias: entre a Legalidade e a Moralidade*”, vê-se as seguintes e lúcidas conclusões:

Embora a tributação seja um influenciados na atração de empresas, não é ele o que prepondera. Quando o assunto é investimento estrangeiro direto (IED) genuíno, os tributos ocupam a quarta ou quinta posição na ordem do que é considerado pelos investidores. Antes, são apontados outros fatores tidos como mais importantes, a exemplo de: estabilidade política e instituições fortes, infraestrutura, acesso a mercados e matérias-primas e mão de obra qualificada.

No mesmo sentido, a OCDE estende que a política fiscal e seus incentivos ocupam um espaço limitado na tomada de decisão do local onde será alocado o IED. Assim, é errado analisar a questão a partir de uma lógica essencialmente do país, mas, numa perspectiva nacional, não é estatisticamente tão relevante, uma vez que isso não torna o país desinteressante a investimentos externos por si, o que parece ser verificado no mundo real.

(OLIVEIRA, José André Wanderley Dandas de; HOLMES, João Marcelo. *O planejamento Tributário Abusivo das Transnacionais e a Erosão das Bases Tributárias: entre a Legalidade e a Moralidade*. In RDTA Revista Direito Tributário Atual. vol. 48. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2021, p. 658).

155. Conhecer os senões que estão além da fria relação tributária demanda interesse pela investigação da realidade que cerca o intérprete e o aplicador do direito, que deve estar atento ao conteúdo interdisciplinar com áreas afins ao Direito Tributário, historicamente encaixotado no conforto de repetições apriorísticas. Seja porque, no mundo real, o direito mais se cumpre do que se descumpre, o propósito negocial mais existe do que se simula, mas conceber isso como uma realidade demanda escolha interpretativa que exige do ourives jurídico lapidar os porquês e os “praquês” da fenomenologia jurídica ao par da realidade econômica, nem sempre transparente às lentes de quem a investiga. Cotejar a interdisciplinaridade destes senões, conforme notável lição do Professor – e também i. Conselheiro deste Colegiado – Jeferson Teodorovicz, “*Trata-se, portanto, de uma atitude de abertura epistemológica ou ‘abertura de pensamento’*. *O diálogo (recíproco) entre disciplinas é essencial para a efetivação da interdisciplinaridade. O cientista avança sobre o campo de interesse comum de outros ramos do conhecimento, permitindo-se receber contribuições de outras áreas.*” (TEODOROVICZ, Jeferson. *O Direito Tributário Brasileiro e a Interdisciplinaridade: Perspectivas, Possibilidades e Desafios*. In RDTA Revista Direito Tributário Atual. vol. 48. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2021, p. 578).

156. Ressalte-se, ainda, que as conclusões a que chegou a administração tributária para concluir por uma pretensa – e ao meu ver inexistente – artificialidade na conduta do contribuinte em manter a estrutura societária proposta para, supostamente, reduzir artificialmente a carga tributária como no caso em apreço, não encontra guarida na realidade indicada nos autos processuais, nem se justifica pelas teorias de escol que pretendem desconstituir negócios sob o prisma do dever de solidariedade que subjaz ao denominado *Dever Fundamental de Pagar Tributos*, conforme ensino do professor português José Casalta Nabais¹⁵.

157. É bem verdade que tal teoria, utilizada inadequadamente, pode levar o intérprete apressado a pressupor que, sendo fundamental o dever do contribuinte de pagar tributo, deve o mesmo organizar seus negócios de forma a sujeitar-se à opção tributária mais onerosa. Ora, se pagar é um dever, tudo aquilo que fosse contrário ao pagamento seria ilegal (reitere-se que é um argumento hipotético e equivocado).

158. Trata-se de equívoco interpretativo, até porque não é isso que a teoria prega. *Não se pode conceber um livro pela capa ou uma teoria pelo título!*

¹⁵ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Almedina: Coimbra, 1998.

159. No Brasil, há grandes professores que defendem o dever de pagar tributos como algo ínsito às sociedades modernas, a exemplo do professores Ricardo Lobo Torres¹⁶, Marcus Abraham¹⁷, Marco Aurélio Greco¹⁸, Marciano Seabra de Godoi¹⁹, Sérgio André Rocha²⁰, Carlos Alexandre de Azevedo Campos²¹, Klaus Tipke²², Douglas Yamashita²³, dentre outros. Citam o dever de solidariedade social e as exigências ínsitas coexistência da vida comum como elemento que torna admissível um dever coletivo fundamental de pagar tributos.

160. Mas a doutrina nunca pretendeu justificar – e isso fica evidente em todas as obras citadas – pela opção da ilegalidade, do excesso, da desproporção ou da injustiça na cobrança de tributos, assim como não serve de parâmetro nem justifica qualquer tentativa de maximização de arrecadação, nem impõe ao contribuinte o exercício de escolha à tributação mais onerosa.

161. Note-se que os defensores da teoria do dever fundamental de pagar tributos *não afastam*, em nenhuma hipótese, todos os limites e travas do ordenamento jurídico ao exercício do poder de tributar²⁴. O próprio Prof. José Casalta Nabais dedica grande parte de sua obra para advertir que as limitações constitucionais e legais protetivas do contribuinte não são afetadas pelo reconhecimento desse dever coletivo.

162. É dizer: Não há dever fundamental de pagar *ilegalmente* tributo, tanto quanto inexistente dever fundamental do contribuinte de sujeitar-se a excessos ou a qualquer exigência que não esteja objetivamente parametrizada pela licitude.

¹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Solidariedade e justiça fiscal*, In: TORRES, Ricardo Lobo (coord.). *Estudos de Direito Tributário: Homenagem à memória de Gilberto de Ulhôa Canto*, Rio: Forense, 1998; TORRES, Ricardo Lobo. *Sistemas constitucionais tributários*. In: BALEEIRO, Aliomar (Org.). *Tratado de direito tributário brasileiro*. t. II. v. II. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

¹⁷ ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

¹⁸ GRECO, Marco Aurélio. *Do Poder à Função Tributária*. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação 2*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

¹⁹ GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Organizadores). *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017. GODOI, Marciano Seabra de. *Tributo e solidariedade social*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coordenadores). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p.158).

²⁰ ROCHA, Sérgio André. *Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2020.

²¹ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Interpretação e Elusão Legislativa da Constituição do Crédito Tributário*. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; MACEDO, Marco Antonio Ferreira (Coordenadores). *Direitos Fundamentais e Estado Fiscal: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Salvador: Jus Podivm, 2019.

²² TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

²³ Idem.

²⁴ Cite-se o Professor Marciano Seabra de Godoi, também, um dos grandes defensores da teoria, para quem “a afirmação das íntimas relações entre solidariedade e tributo e o reconhecimento da existência de um dever fundamental de pagar impostos poderão causar espécie e ser mal compreendidos. Poder-se-ia pensar que o reconhecimento de um dever fundamental de pagar impostos credenciaria o Estado a exigir dos contribuintes qualquer tipo de prestações tributárias, enfraquecendo os limites formais e materiais do poder de tributar. De outra parte, poder-se-ia concluir que a vinculação do tributo com a solidariedade constitui uma ‘desculpa’ ou um ‘pretexto’ para justificar a cobrança de exações com graves violações das limitações constitucionais do poder de tributar” (GODOI, Marciano Seabra de. *Tributo e solidariedade social*. In: _____ (Coords.) GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p.158).

163. Exatamente por isso, propõe-se aqui um novo olhar hermenêutico que afaste as amarras interpretativas sobre a teoria, passando a concebê-la não apenas sob a égide do dever fundamental de pagar tributos, mas sob a compreensão do dever fundamental de pagar (*legalmente*) tributos²⁵.

164. Essa proposta autoriza admitir que todos estão conectados às demandas sociais exigidas pela solidariedade comunitária ínsita ao Estado Fiscal, exigindo de pessoas físicas e jurídicas o cumprimento do dever colaborativo tributário, porém, reforça que o dever fundamental de pagar tributo nunca nascerá da ilegalidade, em quaisquer de suas modalidades.

165. Dito de outro modo, nas circunstâncias em que, lícitamente, o contribuinte realizar ato jurídico que importe em economia tributária válida, sem mácula ou vício previsto no ordenamento jurídico, ou seja, sem patologia de forma, de vontade, de intenção ou ocultação, ter-se-á como inválida a exigência da exação que dele decorra, inexistindo dever fundamental de pagar *ilicitamente* tributos. Trata-se da realização do *princípio da tributação conforme a lei*²⁶, em última instância, o princípio da legalidade, como elemento basilar do ordenamento jurídico, cuja aplicação conjunta torna possível o reconhecimento do dever jurídico em apreço.

166. Assim, ainda que se admita que a existência do princípio da solidariedade social que justifica a existência do dever fundamental de pagar (legalmente) tributo, tal fato não tem a aptidão de afastar, limitar ou inviabilizar outros princípios e regras que integram a ordem constitucional e validam juridicamente o fenômeno da tributação, sobretudo, as limitações constitucionais ao poder de tributar e os direitos fundamentais do contribuinte. Em circunstâncias que desafiem o intérprete à derrotabilidade (*defeasibility*)²⁷ de algum deles, o dever fundamental de pagar (legalmente) tributos não terá ascendência sobre os demais, sugerindo-se a solução a partir do sobreprincípio da proporcionalidade e da técnica do balanceamento (*balancing*), a fim de alcançar solução verdadeiramente justa, servindo de freios e contrapesos do próprio ordenamento jurídico.²⁸

167. Penso ser essa a hipótese em análise, onde não é possível vislumbrar, a meu sentir, qualquer pecha de ilegalidade que justifique a desconsideração da realidade fática que levou a administração tributária de atribuir artificialidade à conduta do sujeito passivo. Não houve simulação, dolo, fraude, conluio, não se comprovou ausência de propósito negocial na composição societária em

²⁵ Tais reflexões levaram este Relator a produzir texto acadêmico tratando do assunto, cf. ALBUQUERQUE, Fredy José Gomes de. O Dever Fundamental de Pagar (legalmente) Tributos: Significado, Alcance e Análise de Precedentes do Carf. Revista Direito Tributário Atual n.º 51. ano 40. p. 197-224. São Paulo: IBDT, 2º quadrimestre 2022.

²⁶ PONTES, Helenilson Cunha. *Revisitando o tema da obrigação tributária*. In: _____ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário – Homenagem a Alcides Jorge Costa*, vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

²⁷ HART, Herbert Lionel Adolphus. The ascription of responsibility and rights: *Proceedings of the Aristotelian Society*. Londres, XLIX, p. 171-194, 1948.

²⁸ ALBUQUERQUE, Fredy José Gomes de. *A proporcionalidade e os limites ao poder sancionador tributário*. In: _____ (Coords.) VIANA FILHO, Jefferson de Paula; CELESTINO JUNIOR, José Osmar; FILGUEIRAS, Ingrid Baltazar Ribeiro; GOMES, Priscilla Régia de Oliveira. *Novos tempos do direito tributário*. Curitiba: Editora Íthala, 2020, p.71;73.

apreço, não houve omissão de registros contábeis nos balanços das companhias envolvidas, razão pela qual não é possível validar a pretensão fazendária de alcançar os fatos econômicos indicados nos autos de infração.

168. Consigne-se que a administração tributária presume a artificialidade da estrutura sociedade da contribuinte a partir de um critério de abusividade e, ainda que não deixe claro, pretende justificar a autuação na norma geral antielisiva prevista no parágrafo único do art. 116 do CTN, segundo o qual a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, *observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária*.

169. Impende ressaltar que este julgamento não desconsidera o julgamento da ADI 2.446 pelo STF, que julgou constitucional o art. 1º da LC 104/2001, o qual acrescentou o parágrafo único do art. 116 do CTN. Em nenhum momento esta Relatoria entende ser inconstitucional tal texto normativo, apenas reconhece o fato de que a desconstituição de negócios jurídicos há de ser pautado mediante critérios jurídicos complementares, a serem definidos em lei ordinária (conforme textualmente prevê a norma).

170. Penso que inexistência atual de norma específica que discipline a pretensa desconstituição de negócios jurídicos válidos não autoriza a administração tributária a se valer de critérios gerais, claramente subjetivos, para atribuir a pecha de planejamento tributário “abusivo” ao exercício regular de direitos de cunho empresarial e societário. Cabe ao legislador – e somente a ele – indicar normas ordinárias de reação ou proibição a planejamentos tributários específicos (assim entendidos as “SAAR – *Special Anti Avoidance Rules*”) ou normas gerais de idêntica natureza (“GAAR – *General Anti Avoidance Rules*”), sob pena de se admitir que a generalidade da norma geral antielisiva, que possui mero comando autorizador do exercício secundário de competência legislativa ordinária, autorize o fisco a indicar limites à regular prática de planejamento tributário lícito, que não representa qualquer prática de ato ilegal, não enseja presunção de abuso, não demanda ser combatido (até porque é lícito) ou justifica autuações subjetivas. Com efeito, conforme leciona Tércio Sampaio Ferraz Júnior, “*a liberdade pode ser disciplinada, mas não pode ser eliminada*”²⁹, cabendo ao legislador, portanto, discipliná-la e a administração cumprir a disciplina. Fora daí repousará o excesso!

171. Cito a doutrina de Marco Aurélio Greco em torno do tema do planejamento tributário, cuja obra é fruto de muita incompreensão, mas que busca compreender os limites a essa prática, mesmo que parametrizada por atos lícitos (sem patologias), porém, com a intenção exclusiva de obter economia tributária. O ilustre Professor *afasta a possibilidade de desconsideração primária dos negócios jurídicos*, sob o entendimento de que o CTN impõe a necessidade de promulgação de lei ordinária que fixe os limites ao agir estatal, nos seguintes termos:

²⁹ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Direito constitucional: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos humanos e outros temas. Barueri: Manole, 2007, p. 196.

Ou seja, na medida em que o CTN, neste parágrafo único do artigo 116, prevê a necessidade de uma lei ordinária para disciplinar os procedimentos de aplicação do dispositivo, está determinando que *a competência em questão não pode ser exercida de modo e sob forma livremente escolhidos pela Administração Tributária. A desconsideração só poderá ocorrer nos termos que vierem a ser previstos em lei, como corolário da garantia individual do devido processo legal.*

Em suma, o CTN deferiu à lei ordinária a *disciplina indispensável*, de caráter procedimental (e não de direito material), para que a norma possa ser aplicada. Com isto, *não veiculou uma norma de eficácia plena, mas uma norma de eficácia limitada*, na medida em que a plenitude da eficácia somente será obtida após a edição da lei ordinária dispendo sobre tais procedimentos. Vale dizer, antes da mencionada lei ordinária, o conteúdo preceptivo do dispositivo não comporta aplicação. Isso significa que, *enquanto não for devidamente editada a lei ordinária dispendo a respeito, falta um elemento essencial à aplicabilidade do parágrafo examinado, sendo ilegal o ato administrativo fiscal que, nesse interregno, pretender nele apoiar-se.* Enquanto não vier a ser editada a lei ordinária prevista no dispositivo, falta ao dispositivo a plenitude da produção dos seus efeitos e, por consequência, a autoridade administrativa não pode praticar ato de desconsideração nele fundamentado (o que não impede, porém, as reações já examinadas, nos casos de abuso ou fraude à lei)³⁰. (Grifou-se)

172. Luís Eduardo Schoueri confirma tal entendimento, ao estatuir que *“não há lei que obrigue alguém a incorrer em fato jurídico tributário. Ao contrário, sob pena de caracterização de confisco, a hipótese tributária não pode ser conduta obrigatória. Ora, se ao particular é assegurado o direito de incorrer, ou não, naquela hipótese, então não se pode considerar fraudulenta a decisão do planejamento tributário”*³¹.

173. Não obstante, admite-se, sim, o combate ao abuso, à fraude, à simulação, ao dolo e ao conluio, não sob o prisma da norma geral antielisiva, mas pela prática de ato antijurídico a que o ordenamento jurídico preveja conduta específica. Nesses casos, o contribuinte transmuda artificialmente a realidade de forma simulada, como forma de obter proveito ilícito, cabendo nesses casos – *diferentes do que ora se julga* – a aplicação firme da lei para impedir a perpetuação da ilegalidade praticada. Neste sentido, cite-se decisão deste Colegiado, relatada pelo voto do i. Conselheiro Efigênio Freitas Junior (Relator do presente processo), neste sentido, a saber:

SIMULAÇÃO. MULTA QUALIFICADA

No cenário em que há cumprimento formal da lei - emissão de nota fiscal e respectiva contabilização - se analisados os fatos sob a lente restritiva do Direito Privado não há falar-se em simulação, afinal seguiu-se a letra da lei, a despeito da *artificialidade*. Analisar o conceito de simulação sob essa lente restritiva significa, por via indireta, restringir a atuação do fisco; permitir que o sujeito passivo, a despeito do exercício de atividade empresarial, cubra-se com o manto da isenção. O que, além de ilegal, vai de encontro ao princípio da livre concorrência e ao cumprimento do *dever fundamental de pagar tributos*.

Arranjo tributário simulado, artificioso, com vistas a transparecer para o fisco inoocorrência de ilegalidade ou descumprimento dos requisitos previstos no artigo 14 do CTN, e artigo 12 e parágrafos da Lei nº 9.532, de 1997. Agir com consciência e vontade, e modificar características essenciais da ocorrência do fato gerador, as quais impactam na redução do montante devido de

³⁰ GRECO, Op. Cit. p. 568.

³¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento Tributário: Limites à Norma Antiabuso. São Paulo: Revista Direito Tributário Atual, n. 24, 2010, p. 355.

tributo, é conduta que atrai a incidência da multa qualificada, prevista no art. 44, § 1º, da Lei 9.430, de 1996 c/c art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964. (Grifou-se)

174. A necessidade de se combater *atos ilícitos*, mediante elementos de controle ou de fiscalização que demandem do ente tributante afastar do mundo jurídico atos jurídicos eivados da pecha do dolo, fraude, simulação ou abuso, tem como fundamento da desconstituição do ato uma contrariedade objetiva à norma vigente e se justificam no dever geral de combate à evasão (ilícita). Existe um defeito do ato ou negócio jurídico por patologia invencível, seja por defeito forma, seja por vício da manifestação da vontade.

175. E quando o ato praticado leva a uma economia tributária? Nesse caso, entendo ter razão Sérgio André Rocha, em obra que versa sobre Planejamento Tributário e Liberdade Não Simulada, ao estatuir que “*O querer pagar menos tributo é ubíquo tanto na evasão quanto na elisão fiscal, não sendo, assim, critério relevante para separar uma situação da outra. Logo, é no campo da divergência objetiva entre o ato praticado e a realidade que deve ser identificada a simulação, não no campo das intenções subjetivas do contribuinte*”³².

176. É no âmbito da simulação que se revolvem os problemas de planejamento tributário. Fora dele, não cabe ao intérprete desejar que o contribuinte pense como o fisco, pois o parâmetro não é o fisco, é a lei!

177. Todas as razões de mérito apontadas trazem a esta Relatoria conclusões contrárias a que chegou a administração tributária e a douta instância de piso, a ensejarem a desconstituição dos autos de infração, devendo-se dar provimento ao apelo administrativo do sujeito passivo.

178. Outrossim, consigne-se que há de se promover, em maior escala possível, o princípio constitucional da segurança jurídica, sob a égide da cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade das normas jurídicas postas, *in casu*, nos reflexos jurídicos possíveis decorrente da aplicação da Lei 9.532/97, que continua vigente. Não se trata de princípio abstrato, pelo contrário, cabe ao intérprete conferir à norma, na análise do caso concreto, a maior realização possível da segurança jurídica, pautado nos critérios acima apontados, considerando-se a acessibilidade do conteúdo normativo, sua anterioridade, inteligibilidade, continuidade e estabilidade.

179. Levando-se em consideração tais premissas, penso que a interpretação que melhor assegura a realização da segurança jurídica para os casos de amortização de ágil deve considerar como regra geral a licitude das operações, salvo as exceções onde a simulação (em sentido lato) seja comprovada. Com isso:

³² ROCHA, Sérgio André. Planejamento tributário e liberdade não simulada. 2ª ed. Belo Horizonte-MG: Letramento; Casa do Direito, 2022, p. 137.

180. a) Assegura-se ao destinatário da norma a cognoscibilidade do conteúdo da expressa previsão normativa da Lei 9.532/97;

181. b) Modela-se a confiabilidade no texto normativo, que assegura ao contribuinte a escolha societária ora controvertida;

182. c) Viabiliza-se calcular os efeitos jurídicos das opções lícitas realizadas através de atos jurídicos autorizados pela norma.

183. Sobre o assunto, cite-se a notória contribuição acadêmica de Humberto Ávila, para quem *“Só se pode planejar e agir quando há segurança para planejar e para agir. Segurança é, deste modo, um meio à realização das liberdades individuais, uma espécie de princípio funcional relativamente àquelas. Afinal, quem não pode confiar nas condições jurídicas para a realização de seus atos guardará distância das grandes realizações, já que a liberdade significa, justamente, a possibilidade plasmar a própria via de acordo com os próprios projeto”*³³. O autor ainda que controverte a necessidade de realização da segurança com foco nos três problemas interpretativos centrais:

O primeiro problema refere-se à falta de inteligibilidade do ordenamento jurídico. O cidadão não sabe exatamente qual é a regra válida. Se aquele sabe qual é esta última, não conhece bem o que ela determina, proíbe ou permite. As regras não são acessíveis, abrangentes, compreensíveis ou inclusive suficientemente determinadas. Elas não são, enfim, orientadas para o usuário, já que deixam de prever as informações relevantes para o comportamento que aquele deve adotar. Com isso, o Direito perde a sua função orientadora. O direito, para usar aqui uma expressão enfática, deixa de ser sério. O cidadão torna-se dominado por leis que desconhece, relevando o princípio de que a ignorância das leis não escusa o seu cumprimento quase um sarcasmo.

A segunda questão diz respeito à carência de confiabilidade do ordenamento jurídico. O cidadão não sabe se a regra, que era e é válida, ainda continuará válida. E, quando ele sabe disso, não está segundo se essa regra, embora válida, será efetivamente aplicada ao seu caso. Regras e decisões são, pois, inconstantes. O Direito não é sério – e também deixa de ser levado a sério.

O terceiro entrave diz com a falta de calculabilidade do ordenamento jurídico. Em outras palavras, o cidadão não sabe bem qual norma irá valer. As possibilidades de apreensão de informações sobre futuras decisões são muito pequenas. O Direito, por conseguinte, não é previsível nem calculável. O cidadão, assim, não sabe se o Direito, que já não é sério nem é levado a sério no presente, serão também levado a sério no futuro.

A ausência ou pouca intensidade dos ideais de cognoscibilidade, de confiabilidade e de calculabilidade do Direito instalam a incerteza, a descrença, a indecisão no meio social, fazendo com que se coloquem dúvida até mesmo princípios tradicionais, como a segurança jurídica, a capacidade contributiva, a igualdade e a legalidade.

³³ ÁVILA, Humbert. Teoria do Ordenamento Jurídico. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 80.

184. Penso que se faz necessário assegurar previsibilidade às relações jurídicas e, nesse contexto, não vejo problemas jurídicos em se admitir que a Lei 9.532/97 assegura ao contribuinte, como regra geral, a interposição de empresa veículo para estruturação de seus negócios que lhe assegure amortizar o ágil em decorrência de incorporação reversa para fins de apuração do lucro real. Portanto, as glosas demonstram-se indevidas, a ensejar a desconstituição das autuações.

185. Considerando que este voto desconstitui as autuações em seu mérito principal, todos os acessórios caem por consequência lógica, sobretudo a qualificação da multa, que também resta afastada em razão da inexistência de simulação que justifique a majoração dos valores, conforme entendimento majoritário defendido pelo Colegiado.

CONCLUSÕES

186. Ante o exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Fredy José Gomes de Albuquerque - Redator Designado

