



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720038/2015-71
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1302-006.999 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de fevereiro de 2024
Recorrentes RAIA DROGASIL S/A E FAZENDA NACIONAL
Interessado FAZENDA NACIONAL E RAIA DROGASIL S/A

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

Data do fato gerador: 31/12/2011, 31/03/2012, 30/06/2012, 30/09/2012

RECURSO DE OFÍCIO. CRÉDITO EXONERADO. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 103. LIMITE DE ALÇADA. PORTARIA MF Nº 2/2023.

Nos termos do artigo 34, inciso I do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com redação dada pela Lei nº 9.532/1997, a Autoridade julgadora de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda.

Para fins de conhecimento de Recurso de Ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

O artigo 1º da Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023, preceitua que o limite de alçada para fins de cabimento do Recurso de ofício é de R\$ 15.000.000,00, de modo que o Recurso não deve ser conhecido nas hipóteses em que a exoneração do sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa não ultrapassar o referido limite de alçada.

ALEGAÇÃO PRELIMINAR. NULIDADE. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ATO VINCULADO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. REVISÃO DE OFÍCIO DO LANÇAMENTO. INEXATIDÃO DO QUANTUM DEVIDO NO LANÇAMENTO PRIMÁRIO. APLICAÇÃO DOS ARTIGOS 145, III E 149, I DO CTN. POSSIBILIDADE.

De acordo com os artigos 145, III e 149, I do CTN, o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude da iniciativa de ofício da autoridade administrativa quando a lei assim o determina.

A Autoridade fiscal não só pode, como deve, proceder a *revisão de ofício do lançamento* para eliminar a ilegalidade ou o vício que afetou o ato primário de lançamento e, aí, constatando-se a inexatidão quanto ao valor da prestação devida pelo sujeito passivo após a efetivação do lançamento válido, tal como ocorre no caso em apreço, deverá exigir a diferença não lançada por meio da *revisão de ofício* do lançamento anterior.

ALEGAÇÃO PRELIMINAR. NULIDADE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. REEXAME DE PERÍODO FISCALIZADO E REVISÃO DE

LANÇAMENTO. PROCEDIMENTOS DISTINTOS. AUTORIZAÇÃO. DESNECESSIDADE. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO COMPLEMENTAR. ATO VINCULADO À LEI.

Nos termos do artigo 906 do Decreto nº 3.000/99, só é possível um segundo exame em relação ao mesmo exercício mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal.

Os institutos do *reexame de período já fiscalizado* e da *revisão de ofício do lançamento* não se confundem, posto que, enquanto o reexame do período já fiscalizado deve ser realizado à luz do artigo 906 do Regulamento do Imposto de Renda, a revisão do lançamento, por sua vez, deve ser feita com fundamento nas disposições constantes dos artigos 145, III e 149 do Código Tributário Nacional.

ALEGAÇÃO PRELIMINAR. NULIDADE DO LANÇAMENTO COMPLEMENTAR. LANÇAMENTO. ARTIGO 142 DO CTN. CARÁTER UNO E INDIVISÍVEL. DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL. MATÉRIA EXAURIDA NO LANÇAMENTO PRIMÁRIO. INEXATIDÃO DO QUANTUM DEVIDO. REVISÃO DE OFÍCIO DO LANÇAMENTO. APLICAÇÃO DOS ARTIGOS 145, III E 149, I DO CTN

De acordo com o artigo 142 do CTN, a Autoridade fiscal deve constituir o crédito tributário pelo lançamento e, ao fazê-lo, deve (i) verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, (ii) determinar a matéria tributável, (iii) calcular o montante do tributo devido, (iv) identificar o sujeito passivo e, sendo o caso (v) aplicar a penalidade cabível

O caráter uno e indivisível do lançamento transparece, com maior clareza, quando da determinação da matéria tributável, já que, se a situação prevista em lei como necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador não comporta fracionamento, a matéria tributável deve ser determinada no lançamento, de sorte que não subsistirá matéria tributável a ser determinada por ocasião da exigência complementar.

A atividade desenvolvida pela Autoridade fiscal na formalização dessa exigência complementar se resume tão-somente a calcular ou, melhor, recalcular o montante do tributo, transformando em crédito tributário a parcela da obrigação não alcançada pelo lançamento anterior, daí que a Autoridade fiscal não só poderia, como deveria, proceder a *revisão de ofício do lançamento* para exigir a diferença não lançada, de acordo com os artigos 145, inciso III e 149, inciso I do Código Tributário Nacional.

ALEGAÇÃO PRELIMINAR. DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DO ARTIGO 150, § 4º DO CTN. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 116.

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.

De acordo com a Súmula CARF nº 116, para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança.

AMORTIZAÇÃO FISCAL DO ÁGIO. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA-VEÍCULO. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. PROPÓSITO NEGOCIAL. DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO. POSSIBILIDADE.

Os dispositivos legais concernentes ao registro e amortização do ágio fiscal não vedam que as operações societárias sejam realizadas, única e exclusivamente, com fins ao aproveitamento do ágio. O legislador tributário, não desconsidera o fato de o contribuinte buscar uma maneira menos onerosa de conduzir seus negócios, seja por motivos tributários, societários, econômicos ou quaisquer outros, desde que o faça lícitamente.

A utilização de empresa-veículo que viabiliza o aproveitamento do ágio, por si só, não desfigura a operação e invalida a dedução do ágio, se ausentes a simulação, dolo ou fraude.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso de Ofício em razão do limite de alçada. Quanto ao Recurso Voluntário, acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e de decadência e, no mérito, em dar provimento ao Recurso Voluntário, para reconhecer a legitimidade quanto a dedutibilidade da amortização fiscal do ágio e cancelar o lançamento de ofício tratado no presente processo, nos termos do relatório e voto do relator. A Conselheira Maria Angélica Echer Ferreira Feijó votou pelas conclusões do Relator quanto à preliminar de nulidade por impossibilidade de lançamento idêntico a matéria pendente de julgamento definitivo. O Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo votou pelas conclusões do relator quanto ao mérito e manifestou a intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wilson Kazumi Nakayama, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, Marcelo Oliveira, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

Relatório

Tratam-se, na origem, de Lançamentos complementares por meio dos quais foram constituídos créditos tributários de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ (e- fls.

1.772/1.791) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (e-fls. 1.793/1.808), relativos aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2011 e nos 1º, 2º, e 3º trimestres de 2012 e cujas exigências fiscais restaram formalizadas nos montantes discriminados a seguir:

	TRIBUTOS	JUROS DE MORA	MULTA (150%)	TOTAL
IRPJ	2.484.256,28	649.941,53	3.726.384,42	6.860.582,23
CSLL	894.332,16	233.978,93	1.341.498,26	2.469.809,35

De acordo com o que consta na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal dos Autos de Infração de IRPJ (e-fls. 1.773/1.774) e CSLL (e-fls. 1.794/1.795), a Autoridade fiscal entendeu por efetuar os respectivos Lançamentos em decorrência das seguintes infrações à legislação tributária:

“DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 904 e 926 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

Nota: O presente procedimento refere-se à autuação complementar ao Auto de Infração formalizado no Processo nº 16561.720167/2014-89, ao amparo do artigo nº 18, § 3º, do Decreto nº 70.235/1972, de 06/03/1972, em relação ao ano-calendário de 2011 e aos 1º, 2º e 3º trimestres de 2012.

0001 CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO - DESPESA INDEDUTÍVEL

Despesas não necessárias apuradas conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2011	16.454.727,24	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2011:

Art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299 e 300 do RIR/99

Arts. 385 e 386 do RIR/99

0002 EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL EXCLUSÕES INDEVIDAS

Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/03/2012	4.113.681,81	150,00
30/06/2012	4.113.681,81	150,00

30/09/2012 4.113.681,81 150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 e 30/09/2012:

Art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247 e 250 do RIR/99

Arts. 386 e 386 do RIR/99

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.”

Conforme restou exposto no Termo de Verificação Fiscal Complementar de e-fls. 1.743/1.770, a presente autuação tem por objeto a glosa de deduções da amortização de ágio das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL referente anos-calendário 2009 a 2012 da RAIA S/A (“RAIA”), a qual, a rigor, foi sucedida pela fiscalizada RAIA DROGASIL S/A (“RAIA DROGASIL”), de modo que, após a incorporação da GRAPPA INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A (“GRAPPA”) realizada no ano de 2009, a RAIA passou a deduzir os encargos da amortização do ágio, nos termos dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, sendo que tal amortização não poderia ser lícitamente deduzida, uma vez que, para tanto, e ilícitamente, houve a utilização de empresa-veículo.

Segundo a Autoridade fiscal, a amortização do ágio decorreu da intercalação da sociedade-veículo GRAPPA entre as empresas investidoras ÉPICA FUNDO DE INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÕES (“PRAGMA”) e GIF-II FUNDO DE INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÕES (“GAVEA”) e a investida RAIA, porquanto, ainda que a PRAGMA e GAVEA tenham manifestado, claramente, a intenção de adquirir as participações da RAIA, tal operação foi realizada por intermédio da empresa GRAPPA, a qual havia sido constituída poucos dias antes da aquisição e que foi incorporada pela RAIA, quando, então, a RAIA passou a amortizar, ilícitamente, o ágio gerado em decorrência de sua própria aquisição, conforme se verifica dos trechos reproduzidos abaixo:

“INTRODUÇÃO

O presente procedimento trata de autuação complementar aos autos de infração constantes do Processo nº 16561.720167/2014-89 (docs. 22 e 23), e ao amparo do artigo 18, § 3º, do Decreto 70.235/1972, de 06/03/1972, em relação ao ano-calendário de 2011 e aos 1º, 2º e 3º trimestres de 2012.

Vale frisar que, trata-se de complementação dos valores lançados a título de Imposto de Renda-PJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido somente em relação aos períodos acima citados, não afetando os lançamentos relativos aos períodos de 2009 e 2010, para os quais houve apenas redução de prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSLL.

Motivo da Complementação: nos lançamentos originais, referentes aos períodos de 2011 e 1º, 2º e 3º trimestres de 2012, os prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL, que já haviam sido compensados pelo contribuinte nas suas respectivas DIPJs, não foram considerados no cálculo da matéria tributável, redundando em indevidas compensações a maior nos autos de infração.

São eles:

Anos-calendário	Prejuízos Fiscais – R\$	Base Negativa – CSLL – R\$
-----------------	-------------------------	----------------------------

2011	3.353.846,79	3.353.846,79
1º Trimestre – 2012	824.023,74	824.023,74
2º Trimestre – 2012	4.713.600,03	4.713.600,03
3º Trimestre – 2012	3.455.715,18	3.455.715,18

Consequentemente, estes erros redundaram em créditos tributários lançados a menor nos autos de infração, relativos aos períodos citados, os quais são demonstrados a seguir como complementos:

[...]

4. Da infração fiscal – Glosa de encargos de amortização de ágio

4.1. Origem do ágio amortizado

16. Em 30 de setembro de 2008, foi celebrado contrato de investimento (Contrato), Doc 02, fls. 70 a 122, tendo como partes: de um lado, PRAGMA, representado pelo seu gestor Pragma Gestão de Patrimônio, CNPJ 04.920.763/0001-01, GAVEA, representado pelo seu gestor GIF Gestão de Investimento e Participações Ltda, CNPJ 08.052.758/0001-85, e GRAPPA; e, de outro lado, RAIA-ADM e seus sócios. No Contrato, RAIA figurou ainda como parte interessada.

17. Na consideração “H” do Contrato, GAVEA e PRAGMA manifestam expressamente seu interesse de investir na RAIA, por meio da GRAPPA. A seguir, na cláusula 3.1 do Contrato, GRAPPA se comprometeu em investir R\$ 85.000.000,00 (oitenta e cinco milhões de reais) em RAIA mediante a subscrição de 4.447.262 (quatro milhões, quatrocentos e quarenta e sete mil, duzentas e sessenta e duas) ações, que representariam 22,17% do capital de RAIA.

18. Esse investimento poderia ser ainda aumentado pelo exercício de opções de compra e venda até o limite de 30% do capital total e votante de RAIA após incorporar RAIA-ADM, possibilidade esta que estava disciplinada pelo “Contrato de Opção de Compra e Venda de Ações” (Doc 02, fls. 123 a 145), em que constam RAIA-ADM e GRAPPA, respectivamente, como outorgante e outorgada, mas também PRAGMA e GAVEA como coobrigados solidários. Desse ato, vale destacar a cláusula 3.1:

Os Co-obrigados Solidários, por este ato e na melhor forma do direito, declaram-se, solidariamente entre si e com relação à Grappa, principais pagadores e co-obrigados solidários pelo cumprimento de todas as obrigações da Grappa perante a Raia Participações e os Acionistas Originais, inclusive mas não limitadamente à obrigação de comprar e pagar e efetuar o pagamento do Preço de Exercício.

19. Também merece atenção o “Acordo de Acionistas” (Acordo), Doc 02, fl. 147 a 218, também celebrado, em 30 de setembro de 2008: de um lado, por PRAGMA, GAVEA e GRAPPA; e, de outro lado, por RAIA-ADM e seus sócios; e tendo RAIA como parte interveniente. Nele, vale destacar os termos da cláusula 2.7:

“(…) a Pragma e a Gávea exercerão através da Grappa todos os direitos e obrigações que lhes são atribuídos ou atribuídos à Grappa neste Acordo”. (nosso negrito).

20. Nessa oportunidade (30/09/2008), conforme o próprio Contrato, RAIA-ADM detinha praticamente 100% (15.608.995 de 15.609.000 do total de ações) do capital de RAIA. Ademais, manifestou-se a intensão de RAIA incorporar RAIA-ADM. Por outro lado, GAVEA e PRAGMA detinham a totalidade das ações de GRAPPA, 50% cada

uma (como comprova o “Contrato de Opção de Compra e Venda de Ações”, consideração “F”, fl. 129 do Doc 02).

21. GRAPPA, ao adquirir a participação societária em RAIA, fez com ágio (conforme informação que consta do Laudo de Avaliação, Doc 02, fl. 250; dentre outros documentos).

22. Posteriormente, em 30/09/2009 (conforme ficha cadastral completa da Junta Comercial do Estado de São Paulo, Doc 15; Instrumento Particular de Protocolo e Justificação de Incorporação da Grappa Investimentos e Participações S.A. pela Raia S.A, Doc 02, fls. 226 a 232; Ata da Assembleia Extraordinária de GRAPPA, Doc 02, fls. 240 a 242; dentre outros documentos que comprovam a operação), GRAPPA veio a ser incorporada pela sua própria investida (RAIA); e, logo no mês seguinte, RAIA começou a amortizar o referido ágio.

4.2. Caracterização da ilicitude

23. O desenvolver desses fatos nos conduzem claramente a uma só conclusão: GAVEA e PRAGMA, interessadas em adquirir participação societária em RAIA, arquitetaram previamente intercalar uma sociedade (GRAPPA) com o único propósito de promover a sua incorporação e, assim, aproveitar a amortização do ágio na operação para, ilicitamente, reduzir a tributação do IRPJ e da CSLL de RAIA.

24. Nos três documentos que serviram para formalizar a aquisição (o Contrato de Investimento, Doc 02, fls. 70 a 122; o Contrato de Opção de Compra e Venda de Ações” Doc 02, fls. 123 a 145; e o Acordo de Acionistas, Doc 02, fl. 147 a 218), GAVEA e PRAGMA manifestam o seu interesse original de investir em RAIA, e assumiram para si direitos e obrigações equivalentes àqueles assumidos por GRAPPA.

25. Ademais, GRAPPA foi constituída poucos dias antes da celebração dos atos anteriormente descritos (conforme ficha cadastral completa da Junta Comercial do Estado de São Paulo, Doc 15, GRAPPA foi formalmente constituída apenas em 01/10/2008, com início das atividades em 22/09/2008) e veio a ser incorporada por RAIA um ano depois.

26. Aliás, é interessante notar os termos da Ata da Assembleia Extraordinária de GRAPPA (Doc 02, fls. 240 a 242), datada de 30/09/2009, em se deliberou a sua incorporação pela sua investida RAIA, mais particularmente o item 5, VIII, para “autorizar os administradores da Companhia a tomar as medidas necessárias para efetivação das matérias aprovadas nesta Assembleia Geral”, com a recomendação específica de “firmar os documentos necessários para regularização da titularidade das ações da RAIA a serem atribuídas aos acionistas da Companhia” (nosso negrito).

27. Ademais, ao entregar o formulário de referência de 2010 (Doc 16) a CVM, RAIA assim descreve, na parte histórica (item 6.3 do referido formulário), o referido conjunto de operações, *in verbis*:

Em 30 de setembro de 2008, Gávea Investimentos e Pragma Patrimônio ingressaram na Sociedade, cada um com 15,0% de participação, de forma a contribuir para suportar a nossa estratégia de crescimento e para o aprimoramento da nossa governança corporativa e do nosso modelo de gestão.

28. Também vale mencionar o descrito no item 2.1 do Instrumento Particular do Protocolo e Justificação de Incorporação da Grappa Investimentos e Participações S.A. pela Raia S.A., *in verbis*:

Tendo em vista as razões de ordem societária e negocial que justificaram a participação indireta na Raia foram ultrapassadas, os acionistas da Grappa decidiram passar a deter diretamente o investimento na Raia, de modo a buscar maior eficiência administrativa, organizacional e financeira, com a racionalização e

maximização de resultados e minimização de custos, o que será atingido através da incorporação da GRAPPA pela RAIA”, (...)

29. O texto acima transcrito não aponta, com um mínimo de certeza e precisão, que razões teriam sido consideradas para se ter intercalado GRAPPA entre os investidores e a investida.

30. Nada obstante, em face da possibilidade de haver, ao menos, um escopo não tributário para promover a intercalação de GRAPPA entre os reais investidores (PRAGMA e GAVEA) e a investida (RAIA), intimamos a fiscalizada a explicitar quais teriam sido essas supostas razões de ordem societária e negocial (item 6 do TIF02, Doc 03).

31. A fiscalizada respondeu à indagação, em 30/09/2014. Apresentamos o seu inteiro teor, *in verbis*:

A participação indireta na RAIA S.A. por Épica Fundo de Investimento em Participações (CNPJ/MF nº 09.180.643/0001-39 – “Épica FIP”) e GIF-II Fundo de Investimento em Participações (CNPJ/MF nº 08.669.289/0001-48 – “GIF-II FIP”) se deu por meio da sociedade holding Grappa Investimentos e Participações S.A. (“Grappa”). As razões de ordem negocial e societária são decorrentes do exercício regular do objeto social da Grappa, correspondente à aquisição de participações societárias.

Essas razões societárias e negociais foram ultrapassadas no momento em que se entendeu que a participação dos referidos fundos de investimento na Raia S.A. deveria ser direta.

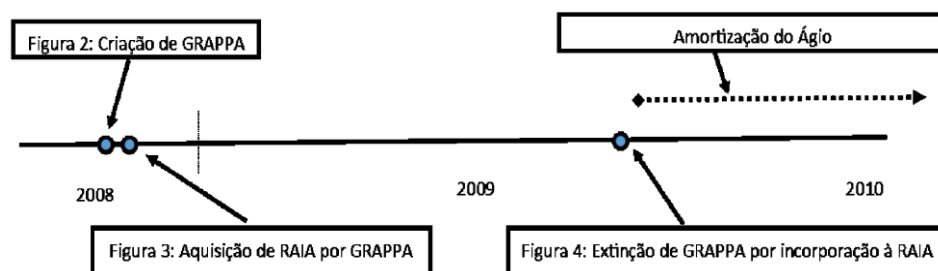
32. Nota-se, de forma cristalina, que a fiscalizada se esquivou ao responder.

33. Diante da direta e expressa indagação acerca das razões que teriam levado à intercalação de GRAPPA, a fiscalizada respondeu de forma vaga, genérica e evasiva. Não informou nenhum dado específico. Não indicou qualquer ganho ou vantagem de cunho operacional.

34. Estamos seguros de que nem poderia fazê-lo, pois o único ganho objetivado foi a redução ilícita da tributação.

[...]

36. Numa linha cronológica, as fases acima representadas se distribuem assim:



37. A criação, intercalação, e incorporação de GRAPPA foram, do ponto de vista negocial, fases totalmente desnecessárias para PRAGMA e GAVEA adquirirem participações em RAIA. Por isso, o fiscalizado foi incapaz de apontar de forma específica quais teriam sido as razões não tributárias que levaram as partes a seguir um caminho mais longo para a realização do negócio.

38. Esses fatos denotam que a intercalação da GRAPPA foi arquitetada, desde o início, com o propósito exclusivo de permitir a sua posterior incorporação pela fiscalizada para o aproveitamento fiscal do ágio. Note-se que a única “intervenção” de GRAPPA foi apenas servir de passagem dos investimentos de PRAGMA e GAVEA em RAIA.

39. O emprego da GRAPPA foi claramente um caminho mais longo, seguramente mais oneroso e, portanto, injustificável, do ponto de vista não tributário. Claramente, a inclusão da GRAPPA no negócio não possui qualquer substrato societário. Seu propósito foi o de possibilitar a sua incorporação para, ilicitamente, promover a amortização do ágio na aquisição.

40. A GRAPPA foi uma empresa de duração efêmera, que se caracterizou como uma empresa-veículo, ou seja, aquela que se intercala entre o real adquirente (no caso, PRAGMA e GAVEA) e a adquirida (especificamente, RAIA) com o único propósito de conduzir, ilicitamente, o ágio.”

No caso, a Autoridade fiscal entendeu por aplicar a multa de ofício na modalidade qualificada, nos termos do artigo 44, § 1º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, haja vista que, no seu entendimento, restou claro que as condutas dos sujeitos passivos foram praticadas de forma ilícita e intencionalmente. Além do mais, a Autoridade concluiu por responsabilizar a RAIA DROGASIL pelos créditos tributários da RAIA com fundamento no artigo 132 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, de acordo com as razões expostas a seguir:

“8. Da responsabilidade tributária da sucessora RAIA DROGASIL

55. Em 2012 (mais precisamente, em 30/11/2012), RAIA (contribuinte na data dos fatos) foi incorporada por RAIA-DROGASIL, conforme comprovam diversos documentos juntados aos autos, como a DIPJ/2012 de RAIA (Doc 08). Na data da incorporação e desde 10/11/2011, RAIA era subsidiária integral de RAIADROGASIL em razão de operação de incorporação de ações. Nessa operação, RAIADROGASIL emitiu ações que foram integralizadas com a totalidade das ações de RAIA, conforme comprovam: (i) formulário de referência 2011 entregue pela RAIADROGASIL à CVM (Doc 17) e (ii) a ata da Assembleia Geral Extraordinária de RAIA, realizada em 10/11/2011 (Doc 19).

8.1. Do controle comum

[...]

58. Desse modo, com a incorporação de ações, os acionistas de RAIA se tornaram acionistas de Drogasil, a qual (que desde então assumiu a nova denominação RAIADROGASIL) passou a deter a integralidade das ações de RAIA.

59. No ano seguinte, em 30/11/2012, RAIA foi incorporada por RAIADROGASIL, como comprovam, dentre outros documentos: (i) a DIPJ/2012 de RAIA (Doc 08), (ii) Ata da Assembleia Geral Extraordinária de RAIA-DROGASIL (Doc 20) e (iii) o Protocolo e Justificação de Incorporação de RAIA pela RAIA-DROGASIL (Doc 20).

60. Desse modo, em relação aos fatos geradores ocorridos em 2011 e 2012, o controle comum é evidente, pois RAIA era subsidiária integral de RAIA-DROGASIL.

61. No tocante aos anteriores (2009 e 2010) e desde o início da intercalação da empresa-veículo GRAPPA, também podemos concluir que não houve descontinuidade do controle. Em nenhuma das etapas, houve a transferência de controle societário entre grupos societários distintos.

8.2 – Da responsabilidade pelos tributos e pelas multas

62. Passa-se agora a discorrer acerca da responsabilidade tributária da RAIADROGASIL pelos créditos tributários da RAIA.

63. Em face das operações ocorridas, é inegável a responsabilidade da incorporadora pelos tributos devidos pela incorporada, a teor do que preceitua o art. 132 do Código Tributário Nacional, a seguir transcrito:

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

64. De igual sorte, na presente situação, a responsabilidade da incorporadora não se adstringe aos tributos devidos, mas também às multas aplicáveis à incorporada. E são várias as razões que conduzem a tal conclusão.

65. As infrações foram cometidas pela RAIA, quando pertencia ao mesmo grupo econômico da qual atualmente faz parte RAIA-DROGASIL, como demonstramos no item precedente. Assim, urge refutar peremptoriamente tanto o desconhecimento por parte da incorporadora (RAIA-DROGASIL) quanto aos atos ilícitos praticados pela RAIA, quanto uma pretensa impossibilidade de evitá-los. Tampouco se sustenta a hipótese de desconhecimento da sucessora quanto ao passivo (aqui entendido lato sensu) da sociedade incorporada. Destarte, justifica-se plenamente a responsabilidade da sucessora final pelas infrações imputadas à sucedida, visto afastadas quaisquer excludentes de responsabilidade juridicamente admitidas.

[...]

68. Mas ainda que todas as circunstâncias que particularizam a situação aqui analisada (e que foram antes minudentemente discutidas) não fossem suficientes para caracterizar a responsabilidade da RAIA-DROGASIL pelas penalidades tributárias impostas à sucedida RAIA – o que se admite tão somente para efeito de argumentação –, persevera argumento de superlativa robustez que não deixa margem a qualquer dúvida quanto a tal responsabilidade.

69. A correta exegese do já suscitado art. 132 do CTN é extraída por meio de interpretação sistemática com os preceitos do art. 129 do mesmo diploma legal, *in verbis*:

SEÇÃO II - Responsabilidade dos Sucessores

Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data. (grifamos)

[...]

72. Destarte, por todas as razões acima expostas, resta demonstrada a litude da cominação de multas de ofício na RAIA-DROGASIL, em face de infrações cometidas pela sucedida RAIA.”

Em 27/04/2015, a RAIA DROGASIL foi intimada da autuação por via postal, conforme se verifica do AR de e-fls. 1.810 (e-fls. 1.980) e entendeu por apresentar, tempestivamente, Impugnação de e-fls. 1.814/1.886 em que suscitou, em síntese, as seguintes alegações:

Alegações preliminares

- (i) Da Nulidade do Lançamento Complementar em Razão do Vício Material – Ausência de Subsunção
- (ii) Da Lavratura de Autos de Infração por Pessoa Incompetente
- (iii) Da Impossibilidade de Lançamento Idêntico à Matéria Pendente de Julgamento Definitivo

Alegações de Mérito

- (i) Da Efetiva Operação Realizada
- (ii) Da Preclusão/Decadência da Possibilidade do Fisco Questionar a Origem do Ágio no Presente Caso
- (iii) Da Legitimidade das Operações Realizadas e Posterior Aproveitamento Fiscal do Ágio pela Impugnante – Análise das Normas Contábil, Societária e Fiscal
- (iv) Da Demonstração do Propósito Negocial e da Necessidade da Sociedade “Grappa”
- (v) Da Impossibilidade de Ingerência pela Autoridade Fiscal na Atividade Desenvolvida pela Impugnante
- (vi) *Ad Argumentandum* – Da Validade da “Sociedade Veículo” na Jurisprudência do CARF
- (vii) *Ad Argumentandum* – Da Inexistência de Previsão Legal Para a Adição, à Base de Cálculo da CSLL, da Despesa com a Amortização de Ágio Considerada Indedutível pela Fiscalização
- (viii) Da Impossibilidade do Lançamento da Multa Agravada na Hipótese de Responsabilidade Tributária por Sucessão
- (ix) *Ad Argumentandum* – Da Inaplicabilidade da Súmula CARF nº 47 nos Casos de Multa Agravada
- (x) Da inexistência de Comprovação de Fraude, Sonegação ou Conluio – Impossibilidade de Aplicação da Multa Agravada
- (xi) Da Impossibilidade de Exigência da Multa: A Dúvida
- (xii) Da Ilegalidade da Cobrança de Juros Sobre a Multa

Com base em tais alegações, a RAIA DROGASIL requereu que a Autoridade julgasse a Impugnação totalmente procedente e, por conseguinte, determinasse o cancelamento integral dos Autos de infração complementares, seja em razão do acolhimento das alegações preliminares, seja em razão da procedência dos argumentos de mérito. Subsidiariamente, a Impugnante requerer que a multa qualificada no percentual de 150% fosse cancelada em decorrência da impossibilidade de aplicação de multas sucessivas.

Na sequência, os autos foram encaminhados para a Autoridade julgadora de 1ª instância. E, aí, ao proferir o Acórdão nº 07-38.374 (e-fls. 2.048/2.061), a 3ª Turma da DRJ/FNS acabou concluindo, por maioria de votos, julgar a Impugnação parcialmente procedente, de

modo que a qualificação da multa foi afastada e a multa de ofício de 75% foi mantida em relação à sucessora. Ao final, o referido Acórdão restou ementado nos seguintes termos:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2011, 31/03/2012, 30/06/2012, 30/09/2012

Erro Material. Lançamentos Complementares. Legitimidade.

Constatada a ocorrência de **erro material** em lançamentos de ofício, notadamente na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, perfeitamente cabível a sua correção por meio de autos de infração **complementares**.

Em se tratando de lançamentos complementares, o decidido nos autos de infração originais prevalece também nos complementares.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte.”

Tendo em vista que a 3ª Turma da DRJ/FNS concluiu por afastar a multa qualificada e que, portanto, parte do crédito tributário foi exonerado em montante superior ao limite fixado no artigo 1º da Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008, a Autoridade interpôs Recurso de Ofício com fundamento no artigo 34 do Decreto nº 70.235/72.

Em 30/06/2016, a RAIA DROGASIL foi intimada do resultado do julgamento do Acórdão nº 07-38.374 através do seu Domicílio Tributário Eletrônico – DTE (e-fls. 2.073) e, em 08/07/2016, entendeu por protocolar o presente Recurso Voluntário de e-fls. 2.075/2.160 em que sustenta, basicamente, as mesmas alegações que já haviam sido ventiladas em sede de Impugnação, as quais, a rigor, podem ser assim sintetizadas:

Alegações Preliminares

(i) Da Nulidade do Lançamento Complementar em razão do Vício Material – Ausência de Subsunção

Que a Decisão recorrida deve ser reformada, já que, no caso, não há qualquer possibilidade da Fiscalização corrigir, por meio de Autos de infração complementares, os erros relativos à diferença do IRPJ e da CSLL, que, a rigor, deveriam ter sido cobrados de forma unificada com o crédito objeto do PAF nº 16561.720167/2014-89;

Que a revisão de ofício do lançamento foi realizada com fundamento no artigo 18, § 3º do Decreto nº 70.235/72, que dispõe que a revisão deverá ocorrer em decorrência da realização de diligências ou perícias determinadas pela Autoridade julgadora de 1ª instância, todavia, no caso concreto, a Autoridade não determinou qualquer diligência apta a ensejar a revisão;

Que, nos termos do artigo 145 do CTN, o lançamento tributário é regido pelo princípio da inalterabilidade ou imutabilidade o qual, a rigor, preconiza que o ato administrativo constituído poderá ser modificado apenas nas hipóteses previstas no artigo 149 do referido Código, de modo que, ao contrário do que a Turma Julgadora concluiu ao julgar a Impugnação, a

revisão do lançamento apenas seria possível acaso tivesse sido constada a ocorrência de qualquer uma das hipóteses ali constantes, o que não ocorreu no caso concreto, bem assim que erro de cálculo consubstanciado na equívoco da compensação de ofício não se enquadra em quaisquer das respectivas hipóteses legais; e

Que, portanto, e diante da ausência de subsunção dos fatos analisados ao artigo 18, § 3º do Decreto nº 70.235/72 e ao artigo 149 do CTN, a decisão recorrida deve ser reformada por este E. CARF, de modo que o lançamento deve ser cancelado em razão do flagrante vício material.

(ii) Da Lavratura de Autos de Infração por Pessoa Incompetente

Que é evidente que, para a realização de um novo exame de período já fiscalizado, há a necessidade de uma ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal, nos termos do artigo 906 do RIR/99, sendo que, no caso, o Sr. Agente Fiscal não possuía referida autorização;

Que, ao contrário do posicionamento defendido pela DRJ, a constatação do erro cometido quando da lavratura dos Autos de infração originários objeto do PAF nº 16651.720167/2014-89 no tocante à compensação de ofício do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa de CSLL apenas foi realizada a partir de um segundo exame do lançamento fiscal; e

Que em razão da ausência de autorização para fins de um novo exame do período já fiscalizado de acordo com o que prescreve o artigo 906 do RIR/99, os Autos de Infração devem ser declarados nulos e devem ser cancelados por este E. CARF, nos termos do artigo 59, I do Decreto nº 70.235/72, haja vista que o Agente fiscal não possuía legitimidade para reexaminar o lançamento fiscal objeto do PAF nº 16651.720167/2014-89.

(iii) Da Impossibilidade de Lançamento Idêntico à Matéria Pendente de Julgamento Definitivo

Que a Autoridade fiscal não poderia ter lavrado Autos de infração complementares versando sobre a mesma matéria já tratada nos autos do PAF nº 16651.720167/2014-89, bem como que, se a intenção do Sr. Agente Fiscal era corrigir o lançamento originário que culminou na constituição do crédito tributário do IRPJ e da CSLL a menor, a única alternativa que poderia ter sido utilizada seria (i) cancelar integralmente o lançamento originário em razão do erro cometido, o qual foi expressamente reconhecido pela Autoridade fiscal ao elaborar o TVFC, ou (ii) lavrar, desde que respeitado o prazo decadencial, novos Autos de infração por meio dos quais exigiria o crédito tributário supostamente devido;

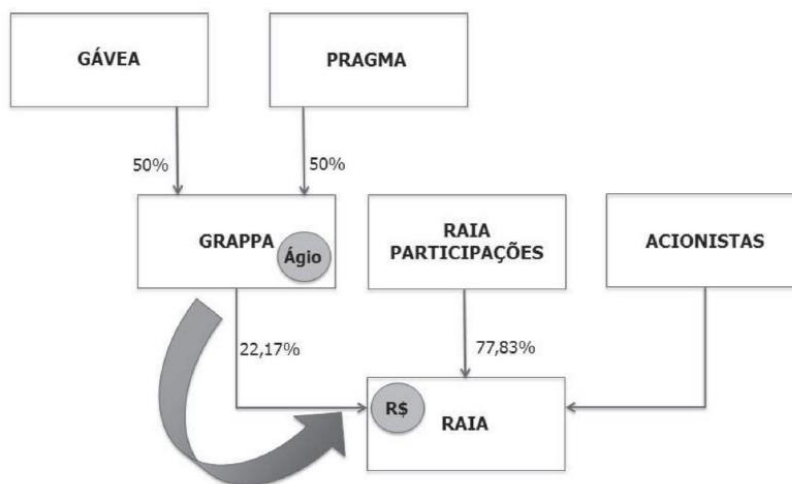
Que, diante da impossibilidade de existência de dois processos administrativos autônomos versando sobre a mesma matéria fática, requer-se a reforma da decisão recorrida e o cancelamento integral dos Autos de infração mantidos parcialmente pela DRJ.

Alegações de Mérito

(i) Da Efetiva Operação Realizada

Que a própria Autoridade julgadora já reconheceu, expressamente, a validade de todos os atos societários praticados e do ágio, bem assim, no caso, é importante fazer uma análise do filme para que se possa compreender o propósito comercial e econômico das operações societárias realizadas e que deram origem à amortização do ágio;

Que, conforme disposto no citado Contrato de Investimento, o valor investido na RAIA por PRAGMA e GÁVEA, por intermédio da companhia GRAPPA, totalizou o montante de R\$ 85.000.000,00, consubstanciado na subscrição de 4.447.262 ações ordinárias pela GRAPPA e 01 ação ordinária pelo Sr. *Piero Paolo Picchioni Minardi*, ao preço de emissão de R\$ 19,112884, integralizadas em dinheiro, representativas de 22,17% do capital social da Raia.



Que, de acordo com o item “Fundamentação do Ágio” do Laudo de Avaliação RJ-0183/09-01, elaborado pela empresa *Apsis Consultoria Empresarial LTDA*. (fls. 1.983/2.018), “Os investimentos realizados por GRAPPA em RAIA foram de R\$ 115 milhões, que correspondem a 30% de participação no Patrimônio Líquido de Raia. O ágio total registrado foi de R\$ 96 milhões. A perspectiva de rentabilidade futura acumulada de RAIA, considerando a equivalência patrimonial de 30%, será de 99 milhões em 06 (cinco) anos, fundamentando, portanto, o ágio registrado, atendendo ao disposto nos artigos 385, §2º, Inciso II, §3º, e 386, Inciso III, §6º, Inciso II do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99.”;

Que, no caso, a Autoridade fiscal não fez quaisquer questionamentos no que se refere (a) à fundamentação do ágio amortizado na expectativa de rentabilidade futura da RAIA, nos termos do citado Laudo RJ-0183/09-01, bem como quanto (b) a validade do laudo de avaliação elaborado pela empresa APSIS, e, por fim, no que diz respeito (c) ao fiel cumprimento ao

estabelecido nos artigos 385, §2º, inciso II, §3, e 386, inciso III, §6º, Inciso II do RIR/99;

Que, durante a fase de fiscalização, esclareceu que as razões de ordem negocial e societária eram decorrentes do exercício regular do objeto social da GRAPPA, correspondente à aquisição de participações societárias, bem assim que tais razões foram ultrapassadas no momento em que se entendeu que a participação dos referidos fundos de investimento na RAIA deveria ser direta, sendo que, não obstante tal esclarecimento, os Srs. Agentes Fiscais alegaram no TVF que “a fiscalizada se esquivou ao responder”;

Que, ainda que a E. Turma Julgadora tenha entendido ser irrelevante o fato de a sociedade ter duração efêmera ou não para caracterizá-la como “veículo”, tal entendimento não foi compartilhado pelos Srs. Agentes Fiscais quando da lavratura dos autos de infração, porquanto a menção sobre a suposta existência breve da Grappa foi mencionada no TVF com o intuito claro de corroborar a tese acerca da ausência de propósito negocial de tal sociedade;

Que a GRAPPA foi constituída com o objeto social de participação em outras sociedades e exerceu legitimamente seu objeto social ao adquirir as ações da RAIA, sem contar que o fato de ter sido constituída para a aquisição de uma única participação social está em total conformidade com o parágrafo único do já mencionado artigo 981 do Código Civil; e

Que, por fim, a caracterização da sociedade GRAPPA como mero veículo para possibilitar a amortização do ágio pela Raia é dissonante da realidade dos fatos anteriormente analisados, motivo pelo qual se requer a reforma da decisão ora recorrida com relação a esse ponto, cancelando-se integralmente o crédito tributário cobrado.

(ii) Da Preclusão/Decadência da Possibilidade do Fisco Questionar a Origem do Ágio no Presente Caso

Que o surgimento do ágio amortizado pela RAIA ocorreu no ano-base de 2008 com a aquisição de participação societária em tal sociedade pela GRAPPA, daí que, muito embora o ágio tenha sido amortizado a partir da incorporação da GRAPPA, a qual, a rigor, ocorreu em 09/2009, o fato contábil-societário que deu origem ao ágio ocorreu em 2008, de modo que a Autoridade fiscal não poderia questionar a legalidade dos atos que deram origem ao aproveitamento do ágio após o transcurso de 6 (seis) anos, eis que, no caso, transcorreu o prazo decadencial de 5 (cinco) anos entre o fato que propiciou o surgimento do ágio e a ciência da autuação fiscal, que, a rigor, ocorreu apenas em 15/12/2014;

Que, nos termos do artigo 150, § 4º do CTN, o prazo decadencial de 5 (cinco) anos para a constituição dos tributos sujeitos ao denominado lançamento por homologação é contado a partir do fato gerador do tributo, de modo que, tendo em vista que os fatos geradores do IRPJ e da CSLL correspondem, em síntese, à obtenção de resultados que provocam o acréscimo patrimonial, a contagem do prazo decadencial em relação aos

referidos tributos tem início a partir do momento que os fatos jurídicos tributários formadores do suposto acréscimo são reconhecidos; e

Que, no caso, ocorreu a decadência do direito do Fisco de questionar a legalidade dos atos societários que originaram o ágio em 2008 e, por conseguinte, o direito ao seu aproveitamento, ainda que em momento subsequente, daí por que este E. CARF deve reformar o Acórdão recorrido com relação ao tema em questão, cancelando-se integralmente os Autos de infração.

(iii) Da Legitimidade das Operações Realizadas e Posterior Aproveitamento Fiscal do Ágio pela Impugnante – Análise das Normas Contábil, Societária e Fiscal

Que o ágio ou o deságio gerado em operações societárias decorre da diferença entre o valor de aquisição e o valor patrimonial das ações adquiridas quando se adota o registro da participação societária pelo método da equivalência patrimonial, de acordo com o artigo 248 da Lei nº 6.404/76 (Lei das S/A), sendo que, a despeito da referida Lei não abordar, expressamente, a temática do ágio na aquisição de participação societária, decerto que sua contabilização deve estar em conformidade com os princípios da contabilidade geralmente aceitos, de acordo com o artigo 177 da referida Lei, conforme dispõe a Instrução CVM nº 247/96;

Que a legislação tributária brasileira confere o mesmo tratamento ao ágio e ao deságio na aquisição de participação societária, conforme se verifica do artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, reproduzido pelo artigo 385 do RIR/99, de sorte que, no caso, houve a efetiva aquisição, pela GRAPPA, de participação societária na RAIA, cuja operação, conforme a própria DRJ reconheceu, (a) ocorreu entre partes e grupo econômicos independentes - GRUPO RAIA e os fundos de investimentos GÁVEA e PRAGMA – e (b) mediante o pagamento, em dinheiro, no montante de R\$ 115.000.000,00, daí que a GRAPPA passou a ser sócia da RAIA e, assim estava obrigada a registrar tal investimento, desdobrando-o em custo de aquisição em valor de patrimônio líquido e ágio, em razão da aplicação do método da equivalência patrimonial;

Que, tendo em vista que a RAIA absorveu patrimônio da GRAPPA em virtude de sua incorporação e tendo essa sociedade registrado, anteriormente, o ágio apurado com fundamento econômico baseado na rentabilidade dos resultados futuros, respaldado em laudo elaborado por empresa especializada, tem-se que a legislação fiscal estabelece que será possível amortizar o ágio nos balanços correspondentes à apuração do Lucro real, levantados posteriormente à incorporação, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração;

Que é comum que o ágio gerado em operações de aquisição de sociedades seja aproveitado nas próprias empresas adquiridas com o lucro gerado por elas, tal como ocorre no caso concreto, já que o artigo 386, § 6º, inciso II do RIR autoriza a aplicação da dedução fiscal quando a empresa incorporada seja aquela que detinha a propriedade da participação societária adquirida

como ágio, de sorte que a incorporação reversa questionada pela Autoridade fiscal ao sustentar que “a RAIA passou a amortizar ilicitamente o ágio gerado em decorrência da sua própria aquisição” é prevista na Lei enquanto hipótese que autoriza a amortização do ágio;

Que, no caso, a Autoridade julgadora acabou aplicando uma regra de exceção criada por ela mesma consubstanciada na impossibilidade de aplicação do artigo 386, § 6º do RIR/99 nas situações em que a incorporada for qualificada como “empresa veículo”, sendo que, na verdade, e tal como restou reconhecido pela própria DRJ, todos os requisitos contábeis, societários e fiscais quanto ao registro e amortização do ágio foram atendidos.

(iv) Da Demonstração do Propósito Negocial e da Necessidade da Sociedade “Grappa”

Que a Autoridade fiscal entendeu que a sociedade GRAPPA foi constituída para possibilidade à RAIA a amortização do seu próprio ágio, sendo que tal conclusão não corresponde à realidade dos fatos ocorridos;

Que, no caso, os fundos GÁVEA e PRAGMA adquiriram, inicialmente, 22,17% das ações da RAIA e, posteriormente, atingiram 30% com o exercício do seu direito de compra, de acordo com o Contrato de Opções, de modo que, no plano de investimento dos referidos fundos, estava pré-estabelecido que sua participação seria minoritária e, portanto, não superior a 30% do capital da investida, de sorte que, nesse contexto, verificou-se que a única forma de garantir a certeza do investimento dos fundos na RAIA, independentemente da celebração de acordo de acionistas, o qual, eventualmente, não poderia ocorrer, foi a partir da sociedade GRAPPA, haja vista que os fundos teriam total ingerência sobre essa sociedade *holding*;

Que a Autoridade fiscal sustentou que a GRAPPA seria desprovida de razão econômica e, portanto, existiria apenas no plano formal, sendo que, de acordo com as informações registradas na Demonstração do Resultado do Exercício da GRAPPA relativa ao exercício de 31/08/2009 (fls. 254), houve, efetivamente, o pagamento de despesas administrativas no montante de R\$ 34.590,92, de sorte que, acaso se tratasse de uma sociedade formal, certamente que a GRAPPA não possuiria qualquer despesa administrativa registrada em sua DRE; e

Que, ainda que a Autoridade fiscal tenha mencionado que a GRAPPA teve “duração efêmera”, verifica-se que a sua incorporação ocorreu apenas após o decurso de um ano da aquisição da participação societária na RAIA, de modo que, na verdade, verifica-se a existência da substância econômica na manutenção da GRAPPA como uma empresa operacional mesmo após a ocorrência do investimento na RAIA, o que significa, portanto, que a conclusão de que a GRAPPA seria desprovida de razão econômica é baseada apenas em presunções e, portanto, não corresponde à realidade dos fatos.

(v) Da Impossibilidade de Ingerência pela Autoridade Fiscal na Atividade Desenvolvida pela Impugnante

Que a Autoridade fiscal pretendeu impor a utilização de uma determinada estrutura societária à Recorrente – aquisição direta da participação na RAIA pelos fundos GÁVEA e PRAGMA – como se tivesse poder de ingerência sobre as negociações particulares, cuja linha de raciocínio foi defendida pela própria Autoridade julgadora de 1ª instância, sendo que, no caso, o Fisco não pode adentrar na liberdade individual dos contribuintes por não possuir poder de ingerência sobre os negócios particulares realizados entre as partes contratantes, de acordo com os princípios da legalidade, da livre iniciativa e da garantia à propriedade privada;

Que, portanto, o planejamento tributário é legítimo quando se utiliza de meios que não são vedados expressamente pela Lei para produzir o efeito de economia fiscal, tal como ocorreu no caso em apreço, de sorte que a premissa utilizada pela Autoridade fiscal no sentido de que a utilização da GRAPPA é inválida não possui qualquer respaldo na Lei;

Que, no caso, não restam dúvidas a respeito da inocorrência de simulação ou qualquer ilicitude em relação às operações praticadas, sendo que a única norma que poderia ter sido aventada para a desconsideração de uma operação sem substância econômica seria aquela prevista no artigo 116, parágrafo único do CTN, porém a aplicação de tal dispositivo depende da elaboração de Lei ordinária, o que, a rigor, não ocorreu até o momento; e

Que a Autoridade fiscal agiu com verdadeira ingerência sobre as negociações particulares entre o GRUPO RAIA e os fundos GÁVEA e PRAGMA, já que (a) não houve qualquer economia fiscal indevida, uma vez que a GRAPPA possuía evidente propósito comercial, (b) o ágio decorreu da aquisição de participação societária entre partes independentes, (c) mediante pagamento em dinheiro e, por fim, (d) fundamentado em expectativa de rentabilidade futura devidamente comprovada e que, em momento algum, foi questionada.

(vi) Ad Argumentandum – Da Validade da “Sociedade Veículo” na Jurisprudência do CARF

Que as operações realizadas foram regulares e legais e a GRAPPA não pode ser considerada uma “empresa veículo” sem qualquer propósito comercial, cuja finalidade seria, exclusivamente, a redução da carga tributária da RAIA; e

Que a participação da GRAPPA na estrutura societária de aquisição fundamentou-se a partir de uma decisão empresarial de organização de atividades e negócios legítima, sendo que, ainda que se tratasse de “empresa veículo”, constituída com a finalidade principal de viabilizar o aproveitamento do ágio, o fato é que, de acordo com a jurisprudência do CARF, esse tipo de estrutura societária tem sido reiteradamente validada, já que, em diversos julgados, este E. CARF tem entendido que a utilização de

empresas holding (“empresas veículo”) não seria capaz de tornar a amortização do ágio inválida.

(vii) Ad Argumentandum – Da Inexistência de Previsão Legal Para a Adição, à Base de Cálculo da CSLL, da Despesa com a Amortização de Ágio Considerada Indedutível pela Fiscalização

Que não há que se falar na adição da referida despesa na base de cálculo da CSLL por absoluta ausência de previsão legal, daí por que a Autoridade fiscal não apontou qualquer legislação aplicável para fundamentar a suposta necessidade de adição, o que acaba maculando a própria validade do lançamento por ofensa ao princípio da legalidade.

Que, de fato, o legislador determinou a base de cálculo da CSLL de forma exaustiva e, assim, fixou, taxativa e individualmente, cada um dos ajustes aplicáveis, não arrolando, enquanto hipótese de adição ao lucro líquido, o valor correspondente à amortização do ágio na aquisição de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial, conforme se verifica do artigo 2º e parágrafos da Lei nº 7.689/88; e

Que, tendo em vista que o ordenamento foi silente quanto a adição da parcela do ágio ao lucro líquido, não cabe à Autoridade fiscal exigir o que a Lei não exige, de sorte que, ainda que a amortização do ágio seja considerada indedutível para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ, é possível concluir que o lançamento de CSLL não possui fundamento legal e, portanto, acaba afrontando o princípio da legalidade.

(viii) Da Impossibilidade do Lançamento da Multa na Hipótese de Responsabilidade Tributária por Sucessão

Que a própria Autoridade fiscal tinha pleno conhecimento de que a efetiva pessoa jurídica que praticou os supostos ilícitos tributários foi a RAIA, e não a Recorrente, que é, aliás, sua sucessora por incorporação, de modo que não se pode admitir que a multa seja cobrada da Recorrente;

Que, ao julgar a Impugnação, a Autoridade julgadora de 1ª instância acabou concluindo, a partir do voto vencedor, que, no final de 2011, quando a RAIA teve suas ações incorporadas pela RAIA DROGASIL, tais sociedades estariam sob o controle comum, bem como que os acionistas da RAIA sempre estiveram na posição de controladores, não tendo ocorrido qualquer transferência de controle entre grupos societários distintos, sendo que, nos termos da Súmula CARF nº 47, a multa de ofício será cabível à sucessora apenas quando restar comprovado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico;

Que, ao contrário do que restou fixado pela DRJ, se, por um lado, a RAIA possuía, à época dos fatos analisados, o poder de controle isolado, nos termos do artigo 116 da Lei nº 6.404/76, por outro lado, veja-se que, quando da associação com a RAIA DROGASIL, a RAIA passou apenas a fazer parte do bloco de controle, compartilhando o poder de direção do novo conglomerado que se formou denominado “GRUPO RAIA DROGASIL”;

Que as supostas infrações foram cometidas pela RAIA quando ela não pertencia ao mesmo grupo econômico da Recorrente, haja vista que, até a data da citada incorporação de suas ações, a RAIA era uma das principais concorrentes da Recorrente no mercado em que atuavam, sem contar, ainda, que, a multa foi lançada após 10/11/2011 e que, anteriormente a essa data, não havia ocorrido qualquer lançamento fiscal relacionado aos fatos analisados nesse processo em face da RAIA; e

Que, em síntese, conclui-se pela impossibilidade da manutenção da cobrança da multa de ofício mantida em face Recorrente, porquanto, à luz do artigo 132 do CTN, a multa só poderá ser transferida ao sucessor se ela tiver sido lançada antes do ato sucessório.

(ix) Da Impossibilidade de Exigência da Multa: A Dúvida

Que há, no caso, e no mínimo, dúvida quanto a ocorrência da infração, de modo que os valores derivados das infrações e a própria multa exigida devem ser cancelados, nos termos do artigo 112 do CTN, que dispõe que “*A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se de maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida (...)*”.

(x) Da Ilegalidade da Cobrança de Juros Sobre a Multa

Que os juros calculados com base na Taxa Selic não podem ser exigidos sobre a multa lançada por ausência de previsão legal, já que, a despeito do artigo 13 da Lei nº 9.065/97 prevê a cobrança dos juros de mora com base na referida Taxa, há ali a remissão ao artigo 84 da Lei nº 9.981/95 que, por sua vez, estabelece a cobrança de tais acréscimos apenas em relação aos tributos; e

Que a multa decorre de infração cometida pelo contribuinte e, portanto, nos termos dos artigos 3º e 113, § 1º do Código Tributário Nacional, a penalidade pecuniária não está inserida no conceito de tributo e, assim, tais figuras – multa e tributo – não se confundem, de modo que os juros calculados com base na Taxa Selic devem incidir apenas sobre o tributo, sem contar, ainda, que a cobrança de juros sobre a multa viola o princípio da legalidade insculpido no artigo 5º, II da Constituição Federal, daí que os juros de mora calculados com base na Taxa Selic devem ser cancelados sobre a multa de ofício.

Com base em tais alegações, a RAIA DROGASIL requer que o seu Recurso Voluntário seja conhecido e provido a partir do reconhecimento das nulidades suscitadas, e, subsidiariamente, caso assim não se entenda, que seja reconhecida a inexistência de qualquer ilicitude quanto a existência da sociedade GRAPPA e no que diz com o aproveitamento do ágio decorrente da aquisição da participação societária na RAIA, de sorte que os Autos de infração de IRPJ e de CSLL devem ser cancelados, reestabelecendo-se, ainda, os saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa. Por fim, a Recorrente pleiteia, também, pela aplicação da Súmula CARF nº 47 ao caso concreto no sentido de que seja reconhecida a impossibilidade de aplicação

de multas sucessivas na hipótese de sucessão por incorporação entre empresas que jamais possuíram controle comum e tampouco pertenceram ao mesmo grupo empresarial.

Em sessão realizada em 16/02/2017, esta 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara analisou os Recursos Voluntário e de Ofício interpostos nos autos do PAF nº 16.561.720167/2014-89 e, na oportunidade, ao proferir, por unanimidade de votos, o Acórdão nº 1302-002.045 (e-fls. 2.224/2.248), concluiu por negar provimento ao Recurso de Ofício da Fazenda e, por outro lado, acabou dando provimento ao Recurso Voluntário da RAIA DROGASIL, de modo que a amortização do ágio foi julgada legítima e, por conseguinte, a respectiva glosa quanto a sua dedutibilidade restou cancelada. No final, o referido Acórdão restou ementado nos seguintes termos:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano(s): 2009, 2010, 2011, 2012

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA

O registro contábil do ágio não afeta o resultado tributável antes de sua amortização fiscal, e assim não integra a atividade de apuração do crédito tributário. Logo, somente se cogitará de revisão da atividade de lançamento a partir do momento em que esta for praticada, ou seja, a partir do momento em que a amortização do ágio afetar a determinação do crédito tributário. Não resta configurada a hipótese de decadência no presente caso.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. PROPÓSITO NEGOCIAL. EMPRESA VEÍCULO.

Os dispositivos legais concernentes ao registro e amortização do ágio fiscal não vedam que as operações societárias sejam realizadas, única e exclusivamente, com fins ao aproveitamento do ágio. O legislador tributário, não desconsidera o fato de o contribuinte buscar uma maneira menos onerosa de conduzir seus negócios, seja por motivos tributários, societários, econômicos ou quaisquer outros, desde que o faça lícitamente.

A utilização de empresa-veículo que viabilize o aproveitamento do ágio, por si só, não desfigura a operação e invalida a dedução do ágio, se ausentes a simulação, dolo ou fraude.

CSLL. DECORRÊNCIA.

O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se, *mutatis mutandis*, à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.”

Na sequência, a RAIA DROGASIL entendeu por opor Embargos de Declaração em face do Acórdão nº 1302-002.045 o qual, a rigor, foi proferido nos autos do PAF nº 16.561.720167/2014-89, sendo que, ao proferir o Despacho de Admissibilidade dos Embargos (e-fls. 2.242/2.245), o então Presidente desta Turma julgadora entendeu por rejeitá-los, em caráter definitivo, de acordo com o que dispunha o artigo 65, *caput*, § 3º do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015. E, aí, a PGFN acabou interpondo Recurso Especial o qual, a rigor, e após a realização do Exame de Admissibilidade, foi admitido para que as matérias quanto a legitimidade da amortização fiscal do ágio e no que diz com a qualificação da multa de ofício fossem rediscutidas, de modo que, no final, a então Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção acabou dando seguimento ao Recurso (e-fls. 2.246/2.256). A RAIA DROGASIL, por sua vez, foi intimada do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial e apresentou suas Contrarrazões de e-fls. 2.261/2.310.

Em sessão realizada em 15/03/2018, e antes mesmo de julgar os Recursos Voluntário e de Ofício interpostos nos autos do presente PAF nº 16561.720038/2015-71, esta 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara proferiu a Resolução nº 1302-000.538 (e-fls. 2.213/2.216) e, na oportunidade, entendeu por sobrestar o julgamento dos presentes Recurso Voluntário e Recurso de Ofício até que fosse proferida decisão definitiva nos autos do PAF nº 16561.720167/2014-89, conforme se verifica dos trechos reproduzidos:

“Voto

[...]

Antes, todavia, de analisar as razões voluntárias de insurgência, bem como o recurso de ofício, há, na espécie, questão prejudicial inafastável e insuperável. Isto porque, como alertado no relatório, acima, o lançamento ora polemizado é, meramente, complementar ao lançamento formalizado através do, por vezes, citado PA de nº 16561.720167/201489.

Neste processo, vejamos, esta D. 2ª Turma Ordinária proferiu acórdão, da lavra do D. Conselheiro Marcos Nepomuceno Feitosa, no qual foi dado integral provimento ao recurso voluntário validando, por completo, não só as operações intentadas pelas empresas componentes do pólo passivo da obrigação tributária, como a própria amortização do ágio surgido a partir dali.

No caso, a compensação realizada pela fiscalização quando da lavratura daqueles primeiros autos de infração somente se deu por conta da apuração do crédito tributário decorrente da glosa, justamente, das despesas cuja legitimidade foi reconhecida por este Colegiado.

Também como alertado anteriormente, é fato que a decisão proferida por esta Turma não sofreu qualquer tipo de modificação e o recurso especial manejado pela Fazenda Nacional não foi, até o momento, sequer distribuído à Câmara Superior: seria, pois, por demais temerário, apreciar as razões dos recursos voluntário e de ofício manejados nestes autos antes da solução definitiva do processo originário (que, como já afirmado, é prejudicial à análise deste feito).

A vista disso, voto por converter em diligência o julgamento a fim de determinar que os autos deste feito fiquem sobrestados na Secretaria da 3ª Câmara da 1ª Seção deste CARF, até o trânsito em julgado do acórdão de nº 1302-002.045, proferido em 16/02/2017, ou, se for o caso, a prolação de decisão definitiva pela Câmara Superior destes Conselhos, quando, então, o feito deverá ser devolvido a este Relator para continuação do julgamento.”

Em 10/03/2023, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF analisou o Recurso Especial interposto pela PGFN nos autos do PAF nº 16561.720167/2014-89 e, na oportunidade, ao proferir o Acórdão nº 9101-006.037 (e-fls. 2.318/2.349), decidiu, por maioria de votos, não conhecer da matéria relativa a legitimidade da amortização fiscal do ágio, de modo que, considerando que o não conhecimento da matéria acabou ensejando o cancelamento definitivo da exigência principal, a análise da questão referente à qualificação da multa de ofício aplicada sobre o tributo exonerado restou prejudicada. Ao final, o referido Acórdão restou ementado nos seguintes termos:

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

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. INTERPOSIÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisão em contexto fático distinto, concernente à aquisição de investimento com ágio com subsequente aporte em empresa interposta, extinta por incorporação da investida, e não por interposição de pessoa jurídica para aquisição do investimento, antes de sua incorporação pela investida.

MULA QUALIFICADA. MATÉRIA PREJUDICADA. O não conhecimento do recurso especial acerca da exigência principal torna definitiva a exoneração do crédito tributário e prejudica a discussão acerca da qualificação da penalidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial em relação à primeira matéria, considerando prejudicado o exame da segunda matéria. Vencida a conselheira Andréa Duek Simantob (relatora) que votou pelo conhecimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa.”

Tendo em vista que a 1ª Turma da CSRF acabou proferindo decisão nos autos do PAF nº 16561.720167/2014-89, a discussão ali travada quanto a legitimidade da amortização fiscal do ágio foi resolvida de forma definitiva, de modo que o presente processo foi redistribuído mediante sorteio em decorrência do pedido de dispensa de mandato do então Conselheiro Relator, nos termos do que dispunha o artigo 49, § 5º e § 8º do Anexo II do antigo RICARF (e-fls. 2.372/2.373).

O presente processo foi redistribuído a este Relator para inclusão em Pauta de Julgamento, entretanto a RAIÁ DROGASIL acabou impetrando o Mandado de Segurança nº 1017738-95.2023.4.01.3400 visando a suspensão do julgamento do processo (e-fls. 2.380/2.398). E, aí, em Decisão sumária, o então Juiz da 4 Vara Federal Cível da Seção Judiciária do Distrito Federal acabou concedendo a liminar para suspender o julgamento do processo até a apreciação final do Mandado de Segurança (e-fls. 2.377/2.378). Posteriormente, o Juízo proferiu Sentença e, na ocasião, revogou a liminar e declarou o feito extinto, sem resolução de mérito, com fundamento no artigo 485, inciso VI, do Código de Processo Civil (e-fls. 2.402/2.403), de modo que os autos foram incluídos na Pauta de Julgamento de fevereiro de 2024.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

1. Juízo de Admissibilidade do Recurso de Ofício

De início, devemos examinar se o Recurso de Ofício interposto pelo Presidente da 3ª Turma da DRJ/FNS no bojo do Acórdão nº 07-38.374 (e-fls. 2.048/2.061) se enquadra na hipótese prevista no artigo 34, inciso I do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com redação dada pela Lei nº 9.532/1997, que dispõe que “a autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e

encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda”.

Observe-se que o Acórdão recorrido foi prolatado em 31/05/2016 e que, à época, vigia a Portaria MF nº 3, de 03 de janeiro de 2008, que estabelecia que o recurso de ofício deveria ser proposto quando houvesse a exoneração do sujeito passivo em valor superior de R\$ 1.000.000,00. Confira-se:

“Portaria MF nº 3, de 03 de janeiro de 2008

Estabelece limite para interposição de recurso de ofício pelas Turmas de Julgamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ).

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).

Parágrafo único. O valor da exoneração de que trata o caput deverá ser verificado por processo.”

De fato, é de se reconhecer que as multas de ofício de 150% foram constituídas e formalizadas, originalmente, nos seguintes montantes: (i) Auto de infração de IRPJ: R\$ 3.726.384,42 (e-fls. 1.772); e (ii) Auto de Infração de CSLL: R\$ 1.341.298,26 (e-fls. 1.793).

E, aí, tendo em vista que a 3ª Turma da DRJ/FNS entendeu por afastar a multa de ofício qualificada, as multas restaram exigidas nos montantes de R\$ 1.863.192,22 (IRPJ) e R\$ 670.749,12 (CSLL), o que, no final, totaliza R\$ 2.533.941,44 e que, aliás, corresponde ao montante do crédito que foi exonerado, conforme se verifica, discriminadamente, do Demonstrativo de Débito “A” – Intimação nº 1518/2016 (e-fls. 2.068):

AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO EM 22/04/2015 - IRPJ											
DÉBITOS											
Acrésc. Legal	Receita	PA/EX	Período	Expr. Monet.	Principal		Multa				Red. Multa
					Vencimento	Saldo	Vencimento	Valor referencial	% Multa	Saldo	
	2917	2011	ANUAL	REAL	30/03/2012	838.461,70	27/05/2015	838.461,70	75,00%	628.846,28	30%
	2917	01/2012	TRIMESTRAL	REAL	30/04/2012	206.005,94	27/05/2015	206.005,94	75,00%	154.504,46	30%
	2917	02/2012	TRIMESTRAL	REAL	31/07/2012	719.894,32	27/05/2015	719.894,32	75,00%	539.920,74	30%
	2917	03/2012	TRIMESTRAL	REAL	31/10/2012	719.894,32	27/05/2015	719.894,32	75,00%	539.920,74	30%
AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO EM 22/04/2015 - CSLL											
DÉBITOS											
Acrésc. Legal	Receita	PA/EX	Período	Expr. Monet.	Principal		Multa				Red. Multa
					Vencimento	Saldo	Vencimento	Valor referencial	% Multa	Saldo	
	2973	2011	ANUAL	REAL	30/03/2012	301.846,21	27/05/2015	301.846,21	75,00%	226.384,66	30%
	2973	01/2012	TRIMESTRAL	REAL	30/04/2012	74.162,13	27/05/2015	74.162,13	75,00%	55.621,60	30%
	2973	02/2012	TRIMESTRAL	REAL	31/07/2012	259.161,95	27/05/2015	259.161,95	75,00%	194.371,46	30%
	2973	03/2012	TRIMESTRAL	REAL	31/10/2012	259.161,87	27/05/2015	259.161,87	75,00%	194.371,40	30%

O fato é que, recentemente, foi publicada a Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023, que acabou alterando o limite de alçada do Recurso de Ofício para R\$ 15.000.000,00. *In verbis*:

“Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023

Estabelece limite para interposição de recurso de ofício pelas Turmas de Julgamento das Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil.

O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, substituto, no uso da atribuição que lhe confere o inciso II do parágrafo único do art. 87 da Constituição, e tendo em vista o disposto no inciso I do art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolve:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Art. 2º Fica revogada a Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.

Art. 3º Esta Portaria entrará em vigor em 1º de fevereiro de 2023.” (grifei).

A rigor, registre-se que a análise do limite de alçada do Recurso de Ofício deve ser realizada no momento em que este E. CARF estiver por averiguar a admissibilidade do Recurso, aplicando-se, pois, o limite de alçada vigente à época da sua apreciação, conforme preceitua a Súmula CARF nº 103. *In verbis*:

“Súmula CARF nº 103

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.”

Considerando, pois, que a 3ª Turma da DRJ/FNS concluiu por exonerar parte do crédito tributário discutido no montante de R\$ 2.533.941,44 e que, portanto, o respectivo montante não ultrapassa o limite de alçada de R\$ 15.000.000,00, conclui-se que o Recurso de Ofício não deve ser conhecido.

Por essas razões, entendo por não conhecer do Recurso de Ofício interposto pelo Presidente da 3ª Turma da DRJ/FNS em razão do limite de alçada.

2. Juízo de Admissibilidade do Recurso Voluntário interposto pela RAIA DROGASIL

Quanto ao exame do requisito da tempestividade do Recurso Voluntário, confira-se que, em 30/06/2016 (quinta-feira), a RAIA DROGASIL tomou conhecimento do resultado do julgamento do Acórdão nº 07-38.374 através do seu Domicílio Tributário Eletrônico – DTE (e-fls. 2.073), de modo que o prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, começou a fluir em 01/07/2016 (sexta-feira) e findar-se-ia em 30/07/2016 (sábado), o qual acabou sendo postergado para o próximo dia útil, qual seja, 01/08/2016 (segunda-feira). A rigor, note-se que o Recurso Voluntário foi protocolado em 08/07/2016, o que significa dizer, portanto, que o requisito da tempestividade resta preenchido.

Além do mais, confira-se que o Recurso foi assinado por profissional habilitado para tanto, de modo que o requisito da legitimidade também resta preenchido.

Considerando, pois, que o presente Recurso Voluntário foi apresentado tempestivamente e preenche os demais pressupostos de admissibilidade recursais, devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciar e examinar as alegações preliminares e meritórias que restaram formuladas pela Recorrente.

3. Da análise das Alegações Preliminares suscitadas pela Recorrente

3.1. Da análise da alegação de Nulidade do Lançamento Complementar em Razão do Vício Material

Em sede de preliminar, a RAIA DROGASIL sustenta, em síntese, que os Autos de infração são nulos, já que a Autoridade não poderia corrigir os erros cometidos anteriormente e lançar apenas a diferença do IRPJ e da CSLL, que, no caso, deveriam ter sido cobrados de forma unificada com o crédito tributário objeto do PAF nº 16561.720167/2014-89.

Além disso, a Recorrente alega que a *revisão de ofício do lançamento* foi realizada com fundamento no artigo 18, § 3º do Decreto nº 70.235/72, sendo que a situação analisada no caso em apreço não se trata de mera constituição do crédito tributário, mas, sim, de revisão de lançamento que, a rigor, deve ser realizada apenas com fundamento nos artigos 145 e 149 do Código Tributário Nacional.

Pois bem. O artigo 142 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 cuidou de dispor sobre o instituto do *lançamento* o qual, a rigor, e enquanto ato administrativo plenamente vinculado e obrigatório, deve ser formalizado com observância a todos os requisitos ali previstos. É ver-se:

“Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

Capítulo II - Constituição de Crédito Tributário

Seção I - Lançamento

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a 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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

Se, abstratamente, não pode existir tributo sem lei que o institua e se, objetivamente, não pode existir tributo sem a ocorrência do fato gerador, pode-se afirmar que, subjetivamente, não pode ser efetivada a arrecadação ou o pagamento de nenhum tributo sem a sua apuração, cálculo e a identificação do contribuinte, que nada mais são do que os elementos específicos do lançamento¹.

¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do Lançamento Tributário*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1965, p. 30.

Nas palavras de Ives Gandra da Silva Martins²,

“Como se percebe, sobre não ser possível a transferência de ônus probatório para o sujeito passivo, visto que ao sujeito passivo compete apenas ofertar os elementos, mas ao ativo pertine a determinação da matéria, o cálculo do montante, a *identificação* do sujeito e a ocorrência do fato gerador, também não é possível a delegação de tais funções, que, por serem privativas, dizem respeito tão somente à autoridade.

Ora, se faltar ao procedimento preparatório a expressa indicação de um dos aspectos exigidos pelo artigo 142 do CTN, à evidência, o processo preparatório não pode ensejar o lançamento, visto que somente com a inclusão no ato final de todos os aspectos indicados, aquele é possível. Em outras palavras, não é possível construir o 5º andar de um prédio a partir do 3º, pulando a construção do quarto.”

Partindo do pressuposto de que a hipótese de incidência é uma e indivisível³, chegaremos à conclusão de que o lançamento também é uno e indivisível, de modo que, uma vez determinada a matéria tributária por ocasião do lançamento anterior, não haverá matéria tributável a ser determinada por ocasião da exigência complementar.

E, aí, se a matéria tributável restar exaurida no lançamento anterior, não subsistirá, por consequência, qualquer matéria tributável passível de ser alocada, total ou parcialmente, a um novo lançamento, o que significa dizer, pois, que, versando a exigência complementar apenas sobre a inexatidão do *quantum* objeto do lançamento anterior, afigura-se impossível à Autoridade indicar todos os demais aspectos do artigo 142 do CTN, daí que, constatando-se alguma inexatidão no valor da prestação devida pelo sujeito passivo, a diferença não lançada deve ser exigida por meio de *revisão de ofício do lançamento*⁴.

Nesse contexto, e tendo em vista que o ato de lançamento é vinculado à Lei e seu controle deve consistir, pois, no exame da própria legalidade tributária, a *revisão de ofício do lançamento* deve ser realizada com fundamento na própria Lei, observando-se, de logo, que o rol das hipóteses de *revisão* apresenta natureza taxativa⁵.

Confira-se, portanto, o que dispõem os artigos 145, inciso III e 149 do Código Tributário Nacional:

“Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

[...]

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

² Cf. Caderno de Pesquisas Tributárias nº 12. Resenha Tributária, 1987, p. 43.

³ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 5ª ed., Malheiros, 1992, p. 65.

⁴ SAMPAR, Marcos Donizete. Lançamento e Revisão de Ofício do Lançamento. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Dir.). Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT nº 59, São Paulo: Oliveira Rocha, ago/2000, p. 70-71.

⁵ FEITOSA, Francisco José Soares. *Do Direito de refiscalizar: quantas vezes? Do direito de refazer o Auto de Infração*. In: Rocha, Valdir de Oliveira. (Dir.). Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT nº 37, São Paulo: Oliveira Rocha, out/1998, p. 46-51.

I - quando a lei assim o determine:

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.” (grifei).

Pela perspectiva lógica, não é possível conceber a existência de dois lançamentos válidos fundados num mesmo fato gerador. Ou seja, não haverá dois lançamentos autônomos, mas, sim, um lançamento e uma *revisão*, os quais, a propósito, ensejarão a constituição de dois créditos tributários distintos que, ainda que sejam independentes entre si, permanecerão atrelados à obrigação tributária que lhes deu origem. No final das contas, a *revisão de ofício do lançamento* tem por escopo eliminar a ilegalidade ou o vício que afetou o ato primário de lançamento, de sorte que, ao fazê-lo, a Autoridade atende plenamente a necessidade de restauração da legalidade administrativa malferida pelo ato oficial tortuoso.

Ao comentar sobre o instituto da *revisão de ofício do lançamento*, Alberto Xavier⁶ assevera o seguinte:

“O tema da revisão do lançamento por iniciativa de ofício da autoridade administrativa envolve a ponderação de um conflito latente entre o princípio da legalidade – favorável à eliminação da ilegalidade que tenha afetado o ato primário de lançamento – e o princípio da segurança jurídica – favorável à estabilidade das situações jurídicas subjetivas declaradas por atos da autoridade pública. Ora, se é certo que a restauração da legalidade violada, pela revisão do ato ilegal, reclama o afastamento de limites que a impeçam ou dificultem, também é verdade que a inexistência desses limites geraria para os particulares intoleráveis situações de incerteza, submetendo-os, porventura de surpresa, a uma pluralidade de novas definições da mesma situação jurídica, por ato da mesma autoridade ou de autoridade distinta, num reexercício ilimitado do seu poder de lançar.”

⁶ XAVIER, Alberto. Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro. 3. ed. ref. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 261.

Fixadas essas premissas, confira-se que, no caso concreto, a Autoridade fiscal entendeu por efetuar o lançamento complementar apenas para fins de complementação dos valores que haviam sido lançados anteriormente a título de IRPJ e de CSLL, de modo que, no final, não acabou não os lançamentos realizados anteriormente. Veja-se, pois, o que a Autoridade dispôs no item *Introdução* do TVFC (e-fls. 1.743/1.744):

“INTRODUÇÃO

O presente procedimento trata de autuação complementar aos autos de infração constantes do Processo nº 16561.720167/2014-89 (docs. 22 e 23), e ao amparo do artigo 18, § 3º, do Decreto 70.235/1972, de 06/03/1972, em relação ao ano-calendário de 2011 e aos 1º, 2º e 3º trimestres de 2012.

Vale frisar que, trata-se de complementação dos valores lançados a título de Imposto de Renda-PJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido somente em relação aos períodos acima citados, não afetando os lançamentos relativos aos períodos de 2009 e 2010, para os quais houve apenas redução de prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSLL.

Motivo da Complementação: nos lançamentos originais, referentes aos períodos de 2011 e 1º, 2º e 3º trimestres de 2012, os prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL, que já haviam sido compensados pelo contribuinte nas suas respectivas DIPJs, não foram considerados no cálculo da matéria tributável, redundando em indevidas compensações a maior nos autos de infração.

São eles:

Anos-calendário	Prejuízos Fiscais – R\$	Base Negativa – CSLL – R\$
2011	3.353.846,79	3.353.846,79
1º Trimestre – 2012	824.023,74	824.023,74
2º Trimestre – 2012	4.713.600,03	4.713.600,03
3º Trimestre – 2012	3.455.715,18	3.455.715,18

Consequentemente, estes erros redundaram em créditos tributários lançados a menor nos autos de infração, relativos aos períodos citados, os quais são demonstrados a seguir como complementos:

[...].”

Conforme se verifica, a lavratura dos lançamentos complementares de IRPJ e de CSLL aqui discutidos foi realizada com fundamento no artigo 18, § 3º do Decreto nº 70.235/72 que estabelece que, *“quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada”*.

Só quem pode constituir o crédito tributário por meio do lançamento é quem possui a competência para, em exames posteriores realizados no curso do processo, verificadas incorreções, omissões ou inexatidões, proceder ao “agravamento” da exigência fiscal, podendo-

se observar, de plano, que a autorização contida no artigo 18, § 3º do Decreto nº 70.235/72 tem amparo na regra geral de *revisão de ofício do lançamento* prevista no artigo 149 do Código Tributário Nacional que, aliás, e no regime do Decreto, adotou a denominação de “agravamento”.

Observa-se que, no caso, a exigência complementar versa apenas sobre a inexatidão do *quantum* objeto do lançamento anterior, já que a determinação da matéria tributável já foi exaurida quando da feitura do lançamento primário, de modo que a atividade desenvolvida pela Autoridade fiscal na formalização dessa exigência complementar se resume tão-somente a calcular ou, melhor, recalcular o montante do tributo, transformando em crédito tributário a parcela da obrigação não alcançada pelo lançamento anterior.

A Autoridade fiscal não só pode, como deve, proceder a *revisão de ofício do lançamento* para eliminar a ilegalidade ou o vício que afetou o ato primário de lançamento e, aí, constatando-se a inexatidão quanto ao valor da prestação devida pelo sujeito passivo após a efetivação do lançamento válido, tal como ocorre no caso em apreço, deverá exigir a diferença não lançada por meio da *revisão de ofício* do lançamento anterior, de acordo com o que dispõem os artigos 145, inciso III e 149, inciso I do Código Tributário Nacional.

Aliás, reconheça-se que, quando do julgamento da Impugnação, a própria 3ª Turma da DRJ/FNS já havia concluído nesse sentido, conforme se verifica dos trechos reproduzidos:

“Ainda, a menção ao art.149 do CTN, exaustivamente comentado em seus detalhes pela Impugnante, não tem qualquer conexão impeditiva à feitura de lançamentos complementares, pois tal artigo contempla outras (várias) situações, como minudentemente já mostrado pela Impugnante, mas com conclusão equivocada.

Por explicar melhor, trago comentário ao artigo extraído da obra **Comentários Ao Código Tributário Nacional**, 2ª edição, Coordenador: Carlos Valder do Nascimento, págs.394/395:

O art.149 disciplina o lançamento ex officio modalidade de procedimento em que o sujeito passivo não tem deveres de colaboração com a Administração (ou se os tem, descumpriu-os). Realizar-se-á então o lançamento sem a participação do sujeito passivo.

O caput do art.149 refere-se às hipóteses em que o lançamento, por determinação legal, deve ser efetuado de ofício pela autoridade administrativa (inciso I), o que acontece no imposto predial e territorial urbano, na contribuição de melhoria e em taxas diversas, como ainda às revisões de alterações feitas em relação a outros tributos, que originariamente deveriam ser lançados com base em declaração (imposto territorial rural) ou por homologação (ICMS, IPI, IR, contribuições especiais em geral, etc.).

O referido §3º do art.18 do Decreto n. 70.235/72 permite que se façam lançamentos **complementares** à exigências já efetivadas em processos administrativos fiscais, em decorrência de alguma diligência ou de exame posterior, prerrogativa esta (de lançar) que é da autoridade fiscal lançadora e estes lançamentos complementares podem ser feitos em qualquer época, desde que respeitado o prazo decadencial.

Ainda, estes lançamentos complementares, quando eventualmente feitos, surgem quando da ocorrência de determinadas situações previstas no próprio dispositivo citado pela Impugnante, ou seja, quando “*verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial...*”.

Exatamente o que temos nos autos.

[...]

Constatado, portanto, os erros cometidos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, acertada a correção feita pela autoridade autuante por meio de autos de infração **complementares**, coerente com a legislação que rege a exigência e determinação de crédito tributário.” (grifos originais).

De fato, note-se que, no caso, a exigência complementar versa apenas sobre a inexatidão do *quantum* objeto do lançamento anterior, de modo que, por estar vinculada à Lei, a Autoridade fiscal tinha o dever de exigir a diferença não lançada por meio da *revisão de ofício* do lançamento anterior, nos termos do que dispõe os artigos 145, inciso III e 149, inciso I do Código Tributário Nacional.

Por essas razões, entendo por rejeitar a preliminar de nulidade dos Autos de Infração.

3.2. Da análise da alegação de que os Autos de Infração foram lavrados por Pessoa Incompetente

A RAIA DROGASIL alega, ainda, em senda preliminar, que é evidente que, para a realização de um novo exame de período já fiscalizado, há a necessidade de uma ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal, nos termos do artigo 906 do RIR/99, sendo que, no caso, o Sr. Agente Fiscal não possuía referida autorização, de sorte que, em razão da ausência de autorização para fins de um novo exame do período já fiscalizado, os Autos de Infração devem ser declarados nulos, nos termos do artigo 59, I do Decreto nº 70.235/72.

De logo, confira-se o que o artigo 59, inciso I do Decreto nº 70.235/72 dispõe:

“Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.” (grifei).

Observe-se que a hipótese de nulidade prevista no inciso I se refere a pressuposto subjetivo (agente competente) de atos processuais (atos, termos, despachos e decisões), de modo que a nulidade aí tem a ver com a competência do servidor da Administração tributária.

Nas palavras de Leandro Paulsen, René Bergmann Ávila e Ingrid Schroder Sliwka⁷,

“[A nulidade no processo administrativo fiscal] Só deve ser reconhecida excepcionalmente, quando verificada: a) incompetência do servidor que lavrou praticou o ato, lavrou termo ou proferiu o despacho ou decisão; ou b) violação ao direito de

⁷ PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. Direito processual tributário: Processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 8. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2014, Não paginado.

defesa do contribuinte em face de qualquer outra causa, como vício na motivação dos atos (ausência ou equívoco na fundamentação legal do auto de infração), indeferimento de prova pertinente e necessária ao esclarecimento dos fatos, falta de apreciação de argumento de defesa do contribuinte.”

Dito isto, note-se que, de fato, e conforme dispunha o artigo 906 do Decreto nº 3.000/99 o qual, como sabido, encontrava-se vigente à época dos fatos aqui discutidos⁸, a realização de um segundo exame do mesmo exercício apenas era possível mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal. *In verbis*:

“Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999

Título III – Controle dos Rendimentos

Capítulo I – Fiscalização do Imposto

Reexame de Período já Fiscalizado

Art. 906. Em relação ao mesmo exercício, só é possível um segundo exame, mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal (Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º, §2º, e Lei nº 3.470, de 1958, art. 34).”

Aliás, registre-se, de plano, que há muito que a jurisprudência deste E. CARF tem sustentado o entendimento de que, nos termos do artigo 906 do Decreto nº 3.000/99, a Autoridade fiscal pode realizar um segundo exame do período anteriormente fiscalizado mediante ordem escrita do Delegado da Receita Federal do Brasil, conforme se verifica da ementa reproduzida abaixo:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2005, 2006, 2007

[...]

RECURSO VOLUNTÁRIO. PRELIMINAR DE NULIDADE. REEXAME PERÍODO ANTERIORMENTE FISCALIZADO.

Segundo previsão expressa do artigo 906 Regulamento do Imposto de Renda, é possível um segundo exame do período anteriormente fiscalizado mediante ordem escrita do Delegado da Receita Federal do Brasil. Estando presente nos autos referida autorização, não há que se falar em impossibilidade de reexame e nulidade do lançamento. Preliminar de nulidade rejeitada.

[...]

(Processo nº 16327.001630/2010-39. Acórdão nº 1202-000.903. Conselheiro Relator Geraldo Valentim Neto. Sessão de 07/11/2012)”.

Ocorre que, no caso, não há que se falar na realização de um segundo exame relativo ao período já fiscalizado, nos termos do que dispunha o artigo 906 do RIR/99. É que, como vimos, os lançamentos complementares aqui discutidos versam, apenas, sobre a inexistência do *quantum* que foi objeto do lançamento anterior, de modo que a atividade desenvolvida pela

⁸ Confirma-se que, nos termos do artigo 144 do Código Tributário Nacional, "o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada."

Autoridade fiscal na formalização dessa exigência complementar se resume tão-somente a calcular ou, melhor, recalculer o montante do tributo, transformando em crédito tributário a parcela da obrigação não alcançada pelo lançamento anterior.

E, aí, a partir da constatação de inexatidão quanto ao valor da prestação devida pelo sujeito passivo após a efetivação do lançamento válido, a Autoridade fiscal tinha o dever de exigir a diferença não lançada por meio da *revisão de ofício* do lançamento anterior, de acordo com os artigos 145, inciso III e 149, inciso I do Código Tributário Nacional, o que não se confunde com o instituto do reexame de período já fiscalizado previsto no artigo 906 do RIR/99.

Aliás, observe-se que só quem poderia constituir e exigir a diferença não lançada no lançamento anterior era a própria Autoridade que efetuou o lançamento anterior e que, em exames posteriores realizados no curso do processo anterior, verificou as incorreções e as inexatidões em relação ao *quantum debeatur* constituído anteriormente, sendo que, para tanto, não havia a necessidade da autorização da ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal, nos termos do artigo 906 do RIR/99, porquanto, nos termos dos artigos 145, III e 149, I do CTN, ela não apenas poderia, como deveria, proceder de maneira tal e, assim, lançar a diferença apurada a título de IRPJ e de CSLL.

Os institutos do *reexame de período já fiscalizado* e da *revisão de ofício do lançamento* não se confundem, posto que, enquanto o *reexame de período já fiscalizado* deve ser realizado à luz do artigo 906 do Regulamento do Imposto de Renda, a *revisão do lançamento*, por sua vez, deve ser feita com fundamento nas disposições constantes dos artigos 145, inciso III e 149 do Código Tributário Nacional. E, aí, tendo em vista que os institutos não se confundem, entendo que a Autoridade que procedeu a feitura dos lançamentos aqui discutidos não necessitava da autorização da ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal para fazê-lo, nos termos do artigo 906 do RIR/99, não havendo que se cogitar, portanto, da sua (in)competência para tanto.

Por essas razões, entendo por rejeitar a preliminar de nulidade dos Autos de infração à luz do artigo 59, inciso I do Decreto nº 70.235/72.

3.3. Da análise da alegação de Impossibilidade de Lançamento Idêntico à Matéria Pendente de Julgamento Definitivo

Ad argumentandum, a RAIA DROGASIL sustenta, preliminarmente, que a Autoridade fiscal não poderia ter lavrado Autos de infração complementares versando sobre a mesma matéria já tratada nos autos do PAF nº 16651.720167/2014-89, de sorte que, diante da impossibilidade de existência de dois processos administrativos autônomos versando sobre a mesma matéria fática, requer-se a reforma da decisão recorrida e o cancelamento integral dos Autos de infração mantidos parcialmente pela DRJ.

Muito bem. De acordo com o artigo 142 do Código Tributário Nacional, a Autoridade fiscal deve constituir o crédito tributário pelo lançamento e, ao fazê-lo, deve (i) verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, (ii) determinar a matéria tributável, (iii) calcular o montante do tributo devido, (iv) identificar o sujeito passivo e, sendo o caso (v) aplicar a penalidade cabível. *In verbis*:

“Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

Capítulo II - Constituição de Crédito Tributário

Seção I - Lançamento

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a 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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

Reconheça-se, pois, que não é possível conceber um lançamento sem que haja determinação da matéria tributável, seja por meio da descrição dos fatos ocorridos, seja pela indicação dos dispositivos legais que descrevem a hipótese de incidência, bem como não se terá o lançamento se inexistir identificação do sujeito passivo, ou então, quando não houver qualquer referência ao montante do tributo. Ou seja, o lançamento somente se concretiza quando todos esses aspectos estiverem reunidos num único ato, não se mostrando possível cindi-lo, de forma que se permitisse, *v.g.*, identificar o sujeito passivo por meio de um lançamento e a matéria tributável por meio de outro.

É aí que reside o caráter uno e indivisível do lançamento o qual, a propósito, transparece, com maior clareza, quando examinamos o seu aspecto nuclear, qual seja, a determinação da matéria tributável. Ora, se a situação prevista em lei como necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador não comporta fracionamento, parece-nos fora de dúvida que a matéria tributável deve ser determinada no lançamento.

De acordo com os ensinamentos de Marcos Donizeti Sampar⁹,

“O caráter uno e indivisível do lançamento transparece, com maior clareza, quando examinamos o seu aspecto nuclear, qual seja, a determinação da matéria tributável. Ora, se, conforme já demonstrado, a situação prevista em lei como necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador não comporta fracionamento, parece-nos fora de dúvida que, uma vez determinada a matéria tributável por ocasião do lançamento anterior, não haverá matéria tributável a ser determinada por ocasião da exigência complementar. Como se percebe, também aqui estão presentes as alternativas excludentes a que nos referimos no item 3: ou a matéria tributável está perfeitamente determinada no lançamento anterior, implicando o seu exaurimento para efeitos de um segundo lançamento; ou então, não está determinada, resultando em inexistência de lançamento anterior, por lhe faltar um aspecto essencial.

Vale dizer, exaurindo-se com o lançamento, não subsistirá, por consequência, qualquer matéria tributável passível de ser alocada, total ou parcialmente, a um novo lançamento. Por isso, versando a exigência complementar apenas sobre inexatidão do *quantum* objeto do lançamento anterior, afigura-se impossível à autoridade fiscal indicar todos os demais aspectos do artigo 142 do CTN, porquanto pelo menos um deles - a determinação da matéria tributável - é específico do lançamento. Isso porque a atividade desenvolvida pela autoridade fiscal na formalização dessa exigência complementar se resume tão-somente a calcular (ou melhor, recalcular) o montante do tributo, transformando em crédito tributário a parcela da obrigação não alcançada pelo lançamento anterior.”

⁹ SAMPAR, Marcos Donizete. Lançamento e Revisão de Ofício do Lançamento. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Dir.). Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT nº 59, São Paulo: Oliveira Rocha, ago/2000, p. 70.

No caso concreto, veja-se que toda a matéria tributável quanto a legitimidade da amortização fiscal do ágio restou exaurida no lançamento anterior, de modo que, uma vez que a matéria tributária já foi determinada por ocasião do lançamento anterior, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, não subsistirá matéria tributável a ser determinada por ocasião da exigência complementar.

Em outras palavras, veja-se que, no caso, a exigência complementar versa apenas sobre a inexistência do *quantum* objeto do lançamento anterior, já que a determinação da matéria tributável já foi exaurida quando da feitura do lançamento primário, de modo que a atividade desenvolvida pela Autoridade fiscal na formalização dessa exigência complementar se resume tão-somente a calcular ou, melhor, recalcular o montante do tributo, transformando em crédito tributário a parcela da obrigação não alcançada pelo lançamento anterior.

E, aí, em razão da inexistência quanto ao valor da prestação devida pelo sujeito passivo após a efetivação do lançamento válido, a Autoridade fiscal não só poderia, como deveria, proceder a *revisão de ofício do lançamento* para exigir a diferença não lançada, de acordo com os artigos 145, inciso III e 149, inciso I do Código Tributário Nacional.

Com efeito, tem-se que, ao contrário do que a RAIA DROGASIL sustenta, a Autoridade fiscal tinha o dever legal de lavrar os Autos de infração complementares aqui discutidos para exigir a diferença relativa ao *quantum debeatur* não lançado por ocasião do lançamento anterior.

Por essas razões, entendo por rejeitar a preliminar de nulidade dos Autos de Infração tal qual suscitada.

3.4. Da análise da Alegação de Decadência quanto a Possibilidade do Fisco Questionar a Origem do Ágio no Presente Caso

Em suas alegações preliminares, a RAIA DROGASIL suscita, ainda, a ocorrência da decadência quanto a possibilidade da Autoridade fiscal questionar a origem do ágio, já que o surgimento do ágio amortizado pela RAIA ocorreu no ano-base de 2008 com a aquisição de participação societária em tal sociedade pela GRAPPA, daí que, muito embora o ágio tenha sido amortizado a partir da incorporação da GRAPPA, a qual, a rigor, ocorreu em 09/2009, o fato contábil-societário que deu origem ao ágio ocorreu em 2008.

Assim, a Recorrente alega que, de acordo com o artigo 150, § 4º do CTN, a Autoridade fiscal não poderia questionar a legalidade dos atos que deram origem ao aproveitamento do ágio, eis que, no caso, transcorreu o prazo decadencial de 5 (cinco) anos entre o fato que propiciou o surgimento do ágio e a ciência da autuação fiscal, que, a rigor, ocorreu apenas em 15/12/2014.

De plano, registre-se que o direito de constituir o crédito tributário pelo Lançamento é um direito potestativo que alguns preferem denominá-lo de poder-dever da Administração Tributária. E se trata de *direito potestativo* porque o seu exercício independe da colaboração de quem quer que seja, porquanto, mesmo em relação aos tributos aos quais a Lei impõe ao sujeito passivo o dever de declarar os respectivos fatos geradores e daqueles em relação aos quais a Lei impõe ao sujeito passivo o dever de apurar o valor correspondente e fazer o pagamento antecipado, é, sempre, possível que a Autoridade efetue o lançamento *ex officio* nos

casos em que tenha havido o inadimplemento de tais deveres que, aliás, são próprios do sujeito passivo¹⁰.

Dito isto, confira-se, de logo, o que o artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional dispõe:

“Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

SEÇÃO II - Modalidades de Lançamento

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.”

Perceba-se que o artigo 150, § 4º do CTN é claro ao dispor que, quanto ao lançamento por homologação que, a propósito, ocorre, por exemplo, em relação ao IRPJ e CSLL, a Autoridade administrativa terá o prazo de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador. Quer dizer, a homologação procedida pela Autoridade levará em conta a apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL tal qual apurada pelo sujeito passivo, e não as origens do ágio objeto de amortização ou qualquer outro elemento patrimonial definitivamente constituído. Em outras palavras, apenas quando se verifica a ocorrência do fato gerador é que se inicia a contagem o prazo decadencial para fins de homologação dos elementos que, eventualmente, podem dar origem aos supostos créditos tributários constituídos.

A propósito, reconheça-se que a jurisprudência deste Tribunal tem encampado essa linha de raciocínio, conforme se verifica do entendimento que restou fixado pela Conselheira Edeli Pereira Bessa no bojo do Acórdão nº 1302-001.817, julgado em 06/04/2016:

“A homologação tácita prevista no art. 150, § 4º do CTN recai sobre a atividade de apuração do crédito tributário pelo sujeito passivo, em regra revelada ao Fisco por meio do pagamento ou da confissão da dívida. O registro contábil do ágio não afeta o resultado tributável antes de sua amortização fiscal, e assim não integra a atividade de apuração do crédito tributário. Logo, somente se cogitará de revisão da atividade de lançamento a partir do momento em que esta for praticada, ou seja, a partir do momento em que a amortização do ágio afetar a determinação do crédito tributário (...).”

Nesse contexto, vale destacar, a título de esclarecimentos, que, às fls. 2.116/2.117 do seu Recurso Voluntário, a RAIA DROGASIL utilizou-se de um argumento de autoridade ao fazer menção a uma citação doutrinária do Prof. Humberto Ávila quanto à contagem do prazo decadencial nos casos que têm por objeto a amortização do ágio, sendo que, a bem da verdade, e

¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. Arts. 139 a 218. Vol. III. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 503.

ao contrário do que a Recorrente leva a crer, o entendimento ali plasmado, ao menos aparentemente, está em consonância com a linha de raciocínio que estamos por sustentar.

É que, de acordo com as lições de Humberto Ávila¹¹,

“Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, assim entendidos aqueles aos quais a lei atribua ao sujeito passivo a obrigação de antecipar o pagamento do tributo devido sem prévio conhecimento das autoridades administrativas, a regra aplicável é aquela prevista no parágrafo 4º do artigo 150 do CTN, segundo a qual o prazo decadencial se inicia no momento da ocorrência do *fato gerador*.

[...]

Se o fato gerador desses tributos corresponde a um resultado revelador de *acréscimo patrimonial*, relevantes para sua verificação serão os fatos que necessariamente *repercutirem* na sua existência.

Pois bem, dúvida alguma existe de que os fatos que alteraram a *situação patrimonial* da Consulente ocorreram no exercício de 2004: a formação do ágio mediante a elaboração de laudo de auditoria, o reconhecimento do ágio, o registro contábil das operações, a conferência de ações para integralização de capital, o aumento de capital e a incorporação foram todos realizados no exercício de 2004.

Ora, se os fatos geradores do imposto sobre a renda e da contribuição sobre o lucro correspondem a resultados que provocam *acréscimo patrimonial*, e se a sua verificação depende de fatos que alterem a *situação patrimonial*, será o exercício em que esses fatos foram reconhecidos que deverá servir de *ponto de referência* para o início do prazo decadencial.

Sendo os tributos ora analisados sujeitos a lançamento por homologação, a regra a ser aplicada é aquela prevista no parágrafo 4º do artigo 150 do CTN. Como a Consulente efetuou todas as operações societárias geradoras do ágio no exercício de 2004, bem como começou a deduzir as despesas de amortização do ágio a partir de dezembro desse mesmo ano, impactando a base de cálculo do tributo devido neste próprio exercício, não há incerteza alguma de que foi neste mesmo exercício que a sua situação patrimonial e seu lucro começaram a ser afetados.” (grifei).

Além do mais, registre-se, em tom de arremate, que este Tribunal acabou editando a Súmula nº 116 segundo a qual, para fins de contagem do prazo decadencial relativo a glosa da amortização do ágio, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança. *In verbis*:

“Súmula CARE nº 116

Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).”

No caso concreto, confira-se que, ainda que a origem do ágio amortizado pela RAI tenha ocorrido no ano de 2008 e que a sua amortização tenha sido levado à efeito apenas

¹¹ ÁVILA, Humberto. Ágio com Fundamento em Rentabilidade Futura. Empresas do Mesmo Grupo. Aquisição mediante Conferência em Ações. Direito à Amortização. Licitude Formal e Material do Planejamento. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Dir.). Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT nº 205, São Paulo: Oiveira ROCHA, out./2012, p. 163-170.

em 09/2009, o fato é que os lançamentos complementares aqui discutidos têm por objeto o ano-calendário de 2011 e os 1º, 2º e 3º trimestres de 2012, de modo que a Autoridade fiscal poderia efetuar os respectivos lançamentos até os anos de 2016 e 2017, respectivamente. A rigor, observe-se que a respectiva notificação dos lançamentos complementares de IRPJ e de CSLL foi realizada em 27/04/2015, conforme se verifica do AR de e-fls. 1.810 e do Extrato dos CORREIOS de fls. 1.980.

Com fundamento nessa linha argumentativa, entendo por rejeitar a preliminar de decadência do crédito tributário alicerçada no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional

4. Da análise das Alegações de Mérito quanto à Amortização do Ágio

4.1. Das Premissas Adotadas por este Relator – Da Legislação aplicável ao caso concreto e das premissas referentes ao contexto histórico em que a Lei nº 9.532/1977 foi editada

Conforme relatado, a questão de fundo que ora se analisa diz respeito à dedutibilidade do ágio gerado na aquisição da RAIA pela GRAPPA que, em 30/09/2009 veio a ser incorporada pela sua investida RAIA a qual, por sua vez, e no mês seguinte, passou a amortizar o ágio. Portanto, percebe-se que a questão de fundo contempla tanto a criação da GRAPPA que, segundo a Fiscalização, teve duração efêmera e, por isso mesmo, restou caracterizada enquanto empresa-veículo, como, também, a questão da incorporação reversa ou “às avessas” da GRAPPA pela RAIA.

E, aí, tendo em vista que a operação foi realizada em 30/09/2009, tem-se que a amortização do ágio aqui discutida deve ser analisada à luz do artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1997, combinado com os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, não se aplicando, pois, os artigos 20, 21 e 22 da Lei nº 12.973/2014.

Confira-se, então, o que dispunham, originalmente, o artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/1997 e, também, os artigos 8º e 9º da Lei nº 9.352/1997:

“Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977

Art 20 - 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:

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; 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 número I.

§ 1º - O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento.

§ 2º - O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:

a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º - O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras a e b do § 2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997

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: (Vide Medida Provisória nº 135, de 30.10.2003)

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-calendário subsequentes 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.” (grifei).

Observa-se que a amortização do ágio pressupõe, apenas, a realização de uma operação incorporação, fusão ou cisão entre a pessoa jurídica que detinha a participação societária adquirida com ágio e a pessoa jurídica investida.

A constatação de que o ágio é parte do custo de aquisição do investimento, cujo montante, na ausência de regra específica, seria integralmente dedutível no momento da sua baixa ou liquidação, acaba evidenciando que o artigo 7º da referida Lei não instituiu qualquer tipo de benefício fiscal, Mas, é certo que a doutrina tem divergido em relação ao contexto histórico que norteou a edição da Lei nº 9.532/1997 e à caracterização do ágio como um benefício fiscal ou não.

“De um lado, a corrente doutrinária predominante defende que a Lei nº 9.532/1977 foi editada para estimular o processo de privatização das empresas públicas, no contexto do Plano Nacional de Desestatização preparado pelo Governo Federal.

De outro lado, a corrente minoritária argumenta, com base no item 11 da Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 1.602/1997, convertida na Lei nº 9.532/1997, que essa lei teve o objetivo de coibir planejamentos tributários que acarretavam a dedução integral do ágio no momento da incorporação, fusão ou cisão, por meio da incorporação de uma sociedade lucrativa por pessoa jurídica deficitária (...).¹²

À época do *Plano Nacional de Desestatização*, os potenciais investidores tinham receio em relação à possibilidade de aproveitamento fiscal do ágio em operações de incorporação reversa, haja vista que o problema estava na confusão patrimonial exigida para o aproveitamento do ágio, porquanto, sob o ponto de vista prático, seria virtualmente impossível a absorção da empresa operacional, com diversos ativos, registros, estabelecimentos, e empregados, pela pessoa jurídica utilizada como veículo para a aquisição da participação societária, de modo que a incorporação reversa acarretava riscos que o mercado não estava disposto a absorver¹³.

Daí que foi editada a Medida Provisória nº 1.602/1997 que, posteriormente, foi convertida na Lei nº 9.532/1997, de sorte que um dos incentivos trazidos pela referida Lei nº 9.532/1997 consistiu na flexibilização quanto a permissão para a dedução fiscal do ágio mesmo nos casos em que o investimento não fosse obrigatoriamente avaliado pelo MEP, bem como nos casos em que havia incorporação reversa da sociedade investidora pela sociedade investida, cuja redução da rigidez legal pode ser extraída do próprio artigo 8º da respectiva Lei nº 9.532/1997.

De acordo com as lições de Ramon Tomazela Santos¹⁴,

¹² SANTOS, Ramon Tomazela. *Ágio na Lei 12.973/2014: aspectos tributários e contábeis*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022, p. 30.

¹³ MUNIZ, Ian; MONTEIRO, Marco. *Tributos Federais e o Novo Padrão Contábil – Comentários à Lei nº 12.973/2014*. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 143.

¹⁴ SANTOS, Ramon Tomazela. *Ágio na Lei 12.973/2014: aspectos tributários e contábeis*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022, p. 32.

“(…) a incorporação reversa já era permitida implicitamente, em razão da ausência de restrição legal e de sua validade no âmbito do direito societário. De qualquer forma, o artigo 8º da Lei nº 9.532/1997 eliminou eventuais dúvidas que poderiam existir, ainda mais quando se considera que a própria Exposição de Motivos, no item 11 transcrito anteriormente, menciona ‘a incorporação da empresa lucrativa deficitária’, o que constitui um caso típico de incorporação reversa que gerava – e ainda gera – discussões, sobretudo quando realizada apenas para fins de aproveitamento de prejuízos fiscais.

Observa-se que o artigo 8º da Lei nº 9.532/1997 também alcança a chamada ‘cisão reversa’, na qual o investimento é absorvido pela sociedade investida. Porém, a redação do texto legal incorre em atecnia ao pressupor a possibilidade de ocorrência de ‘fusão reversa’, o que se verifica do trecho ‘a empresa (...) fusionada (...) for aquela que detinha a propriedade da participação societária’. Como a fusão pressupõe a união de duas ou mais sociedades para a formação de uma pessoa jurídica nova, com a extinção das sociedades fusionadas, não há a possibilidade de sua realização reversa, como se fosse um modo de absorção da sociedade investidora pela sociedade investida”.

Dito isto, tem-se a premissa que deve ser aqui fixada é no sentido de que, uma vez que o artigo 8º, “b” da Lei nº 9.532/1997 dispôs, expressamente, que “o disposto no artigo anterior aplica-se, inclusive, quando a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária”, a própria Lei acabou autorizando a dedução do ágio inclusive quando da realização de operações “reversas” ou “às avessas”.

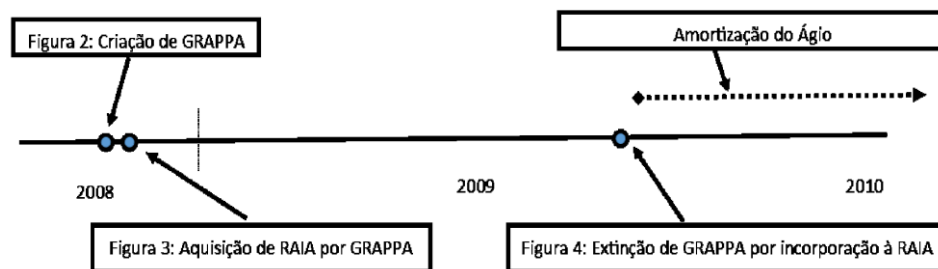
4.2. Dos Critérios Adotados pela Autoridade Fiscal e da Análise das Alegações quanto a Legitimidade do Ágio

Conforme relatado, veja-se, inicialmente, que a Autoridade fiscal entendeu que a amortização do ágio era ilegítima, uma vez que decorreu da intercalação da empresa-veículo GRAPPA entre os investidores PRAGMA e GÁVEA e a investida RAIA, sendo que, a despeito da PRAGMA e da GÁVEIA manifestarem, claramente, a intenção de adquirir participações na RAIA, tal operação foi realizada, no final, por intermédio da GRAPPA, a qual, segundo a Autoridade, foi constituída de forma efêmera e, no caso, foi incorporada às avessas pela RAIA, quando, então, a RAIA passou a amortizar o ágio gerado.

E, aí, de acordo com a Fiscalização, o desenrolar desses fatos mostraram que a GAVEA e a PRAGMA, as quais eram as reais interessadas em adquirir a participação societária em RAIA, arquitetaram, previamente, a intercalação da sociedade GRAPPA com o único propósito de promover a sua incorporação e, assim, aproveitar a amortização do ágio na operação para fins de reduzir a tributação do IRPJ e da CSLL de RAIA, conforme se verifica dos trechos abaixo transcritos:

“4.3.Caracterização da ilicitude

36. Numa linha cronológica, as fases acima representadas se distribuem assim:



37. A criação, intercalação, e incorporação de GRAPPA foram, do ponto de vista negocial, fases totalmente desnecessárias para PRAGMA e GAVEA adquirirem participações em RAIA. Por isso, o fiscalizado foi incapaz de apontar de forma específica quais teriam sido as razões não tributárias que levaram as partes a seguir um caminho mais longo para a realização do negócio.

38. Esses fatos denotam que a intercalação da GRAPPA foi arquitetada, desde o início, com o propósito exclusivo de permitir a sua posterior incorporação pela fiscalizada para o aproveitamento fiscal do ágio. Note-se que a única “intervenção” de GRAPPA foi apenas servir de passagem dos investimentos de PRAGMA e GAVEA em RAIA.

39. O emprego da GRAPPA foi claramente um caminho mais longo, seguramente mais oneroso e, portanto, injustificável, do ponto de vista não tributário. Claramente, a inclusão da GRAPPA no negócio não possui qualquer substrato societário. Seu propósito foi o de possibilitar a sua incorporação para, ilicitamente, promover a amortização do ágio na aquisição.

40. A GRAPPA foi uma empresa de duração efêmera, que se caracterizou como uma empresa-veículo, ou seja, aquela que se intercala entre o real adquirente (no caso, PRAGMA e GAVEA) e a adquirida (especificamente, RAIA) com o único propósito de conduzir, ilicitamente, o ágio.”

Pois bem. Observe-se que, em sessão realizada em 16/02/2017, essa 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara analisou o Recurso Voluntário interposto pela RAIA DROGASIL nos autos do PAF nº 16561.720167/2014-89 (lançamento primário) e, aí, ao julgar o Recurso procedente por unanimidade, acabou concluindo pela legitimidade quanto à amortização fiscal do ágio, já que (i) a Lei não veda que as operações societárias sejam realizadas, única e exclusivamente, com a finalidade do contribuinte buscar uma maneira menos onerosa de conduzir seus negócios, seja por motivos tributários, societários, econômicos ou quaisquer outros, desde que o faça lícitamente, bem como que (ii) a utilização de empresa-veículo que viabiliza o aproveitamento do ágio, por si só, não desfigura a operação e invalida a dedução do ágio, se ausentes a simulação, dolo ou fraude.

É de se reconhecer que uma das premissas elencadas no bojo desse Voto é de que a matéria tributável restou esgotada no lançamento anterior e, por conseguinte, não poderia subsistir qualquer matéria tributável que fosse passível de ser alocada, total ou parcialmente, aos Lançamentos que ora se discutem, até mesmo porque os respectivos lançamentos complementares de IRPJ e de CSLL versam apenas sobre a inexistência do *quantum debeatur* objeto do lançamento anterior. Por essas razões, e tendo em vista que este Relator concorda com a linha de entendimento que restou exposta por essa 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara no bojo do Acórdão nº 1302-002.045 que, a rigor, diz respeito à legitimidade da operação e à amortização fiscal do ágio, passa-se a reproduzir, aqui, e enquanto razões de decidir, o que restou ali exposto quanto ao mérito:

“DO MÉRITO

É importante termos em conta que o ágio discutido neste processo é legítimo conforme referenda a própria decisão recorrida. Vejamos:

“Entendo estarmos diante de um caso **legítimo** de ágio, entre empresas sem ligação societária entre elas e mesmo que tivesse (não considerando aqui a recente alteração na legislação sobre o assunto, uma vez que não afetaria minha conclusão, para estes fatos geradores do lançamento), tal situação não interferiria na solução do litígio.

(...)

Houve uma aquisição de investimento (participação societária) com dispêndio de recursos das controladoras de GRAPPA, tudo comprovado, onde o custo de aquisição foi superior ao valor patrimonial das ações da investida, a Raia S/A, daí o surgimento do ágio, legítimo, ao meu sentir.” (**grifos originais**)

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

“A minha concordância ao lançamento tributário (glosa de despesa e/ou exclusão indevida com amortização de ágio) repousa nas seguintes fundamentações apontadas pela autoridade autuante:

37. A criação, intercalação, e incorporação de GRAPPA foram, do ponto de vista negocial, fases totalmente desnecessárias para PRAGMA e GAVEA adquirirem participações em RAIA. Por isso, o fiscalizado foi incapaz de apontar de forma específica quais teriam sido as razões não tributárias que levaram as partes a seguir um caminho mais longo para a realização do negócio.

38. Esses fatos denotam que a intercalação da GRAPPA foi arquitetada, desde o início, com o propósito exclusivo de permitir a sua posterior incorporação pela fiscalizada para o aproveitamento fiscal do ágio. Note-se que a única “intervenção” de GRAPPA foi apenas servir de passagem dos investimentos de PRAGMA e GÁVEA em RAIA.

39. O emprego da GRAPPA foi claramente um caminho mais longo, seguramente mais oneroso e, portanto, injustificável, do ponto de vista não tributário. Claramente, a inclusão da GRAPPA no negócio não possui qualquer substrato societário. Seu propósito foi o de possibilitar a sua incorporação para, ilicitamente, promover a amortização do ágio na aquisição.

40. A GRAPPA foi uma empresa de duração efêmera, que se caracterizou como uma empresa-veículo, ou seja, aquela que se intercala entre o real adquirente (no caso, PRAGMA e GAVEA) e a adquirida (especificamente, RAIA) com o único propósito de conduzir, ilicitamente, o ágio.”

Desta forma, o Acórdão recorrido referendou o lançamento tributário procedido pela Autoridade Fiscal sustentando, como visto, que a constituição da empresa GRAPPA, tinha a única finalidade de servir de canal de passagem do ágio anteriormente apurado, pois, a evidência de sua efêmera duração, da inexistência de atividades operacionais, além de ser um caminho mais longo e oneroso para realização da operação societária, não haveria outro motivo, que não o tributário, a motivar a constituição da mesma.

Como visto, a autuação baseia-se na necessidade de existência de propósito negocial para realização de operações societárias. Aqui, a controvérsia se desdobra na possibilidade das Autoridades Administrativas, quando da análise das operações de reestruturação societária que originaram o ágio e/ou de sua transferência – mais especificamente na criação de empresa-veículo em conformidade com a lei – possam entrar na motivação do contribuinte para proceder de tal forma. Assim, as Autoridades

verificariam se as mesmas estariam providas de algum propósito negocial, podendo, conforme o caso, desconstituí-las, requalificá-las, glosar possíveis amortizações de ágio, etc.

[...]

Para o debate em tela, me reservo à análise do princípio da estrita legalidade que, em outras palavras, decorre do caráter de restrição imputados tanto à Administração quanto ao Administrado. Sobre o referido princípio Hely Lopes Meirelles (*Direito Administrativo Brasileiro*. 35ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 41.) expressa:

“A legalidade, como princípio de administração (CF, art. 37, caput), significa que o administrador público está, em toda a sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum, e deles não se pode afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se a responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso.

A eficácia de toda a atividade administrativa está condicionada ao atendimento da Lei e do Direito. É o que diz o inc. I do parágrafo único do art. 2º da Lei n. 9.784/99. Com isso, fica evidente que, além da atuação conforme à lei, a legalidade significa, igualmente, a observância dos princípios administrativos.”

Como exposto, o princípio da estrita legalidade aplicado à Administração, compreende a ideia de subordinação da Administração Pública às leis, sendo que esta somente poderá fazer aquilo determinado em lei, e não aquilo que a lei expressamente proibir.

Estando, o ato administrativo, estritamente aprisionado aos quadrantes da lei, não cabe à Administração adentrar na motivação do particular em proceder conforme os ditames legais. A alegação de “inexistência de propósito negocial” advém de construção jurisprudencial estrangeira que não encontra validade no nosso Ordenamento Jurídico, justamente por conflitar com uma gama de princípios, como o da Legalidade Tributária, descrito acima, além de outros princípios como a livre de iniciativa, estes últimos provenientes da Ordem Econômica.

Neste sentido, colaciono as seguintes ementas providas de Acórdãos deste Conselho:

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. PROPÓSITO NEGOCIAL. EMPRESA VEÍCULO.

Os dispositivos legais concernentes ao registro e amortização do ágio fiscal não vedam que as operações societárias sejam realizadas, única e exclusivamente, com fins ao aproveitamento do ágio. Bem como, nota-se que tal regra não está presente em nenhum outro dispositivo legal de nosso sistema jurídico, seja nacional ou federal. Neste tom, registra-se, nenhuma norma pátria veda que a realização de negócios tenha por finalidade a redução da carga tributária de forma lícita. É o que se observa no §3º, art. 2º da Lei das SA, o qual dispõe que a companhia pode ter por objeto participar de outras sociedades (empresa veículo), também, como forma de beneficiar-se de incentivos fiscais.

Some-se a tal assertiva o fato de que a contribuinte possuía motivação negocial, clara, posto que encontrava-se impedida, por regras da ANEEL, de realizar a incorporação diretamente. Motivo pelo qual se valeu de uma empresa veículo. (Acórdão nº 1302001.978; Relatora: Talita Pimenta Felix; Data da Sessão: 14/09/2016).

REQUISITOS PARA DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO. EXISTÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL.

Ausente conduta tida como simulada, fraudulenta ou dolosa, a busca de eficiência fiscal em si não configura hipótese de perda do direito de dedução do ágio, ainda que tenha sido a única razão aparente da operação. A existência de outras razões

de negócio que vão além do benefício fiscal, apenas ratifica a validade e eficácia da operação.

UTILIZAÇÃO DE EMPRESA-VEÍCULO. LEGALIDADE. MANUTENÇÃO DA DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO.

A utilização de empresa-veículo que viabilize o aproveitamento do ágio, por si só, não desfigura a operação e invalida a dedução do ágio, se ausentes a simulação, dolo ou fraude. (Acórdão nº 1201001.507; Relator: Luis Fabiano Alves Penteado; Data da Sessão: 14/09/2016).

As ementas acima são contundentes ao afirmarem que a existência de propósito negocial seria apenas um “plus” para demonstrar a validade e lisura das operações societárias; não havendo fundamento para a referida exigência no âmbito da legalidade, nem cabendo à Administração realizar exigências diversas das previstas em lei.

Neste ponto, é importante pontuar que a lei tributária assume seu atributo de imperatividade quando constatada a ocorrência do fato jurídico tributário, não tolerando outra conduta do sujeito passivo que não o adimplemento da obrigação tributária, sob pena de sanção punitiva.

Contudo, a imperatividade da lei tributária reside, justamente, no consequente de sua norma, ou seja, na obrigação do sujeito passivo em recolher um valor exprimível em moeda ao sujeito ativo da prestação. Esta obrigação decorre da verificação de um fato ocorrido em determinada local e tempo, e constituída por meio do lançamento tributário. Assim, se o atributo imperativo da lei tributária está em seu consequente, conclui-se que somente haverá fraude à referida lei, se seu comando (recolher tributo) for frustrado por quem incorra no fato jurídico tributário.

Não existe, contudo, qualquer comando imperativo no antecedente da norma tributária obrigando o particular a incorrer no fato jurídico tributário, sendo ele livre para organizar-se da forma que, lícitamente, lhe oferte menor oneração.

Por outro lado, é importante ressaltar que mesmo os atos procedidos pelo contribuinte em plena atenção às disposições legais podem ser desconsiderados uma vez constatada a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo, ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, isto é, quando se comprova que o sujeito passivo agiu com dolo, fraude ou simulação.

Porém, na própria decisão recorrida reconheceu-se a inexistência de conduta dolosa que impedisse, ou retardasse as características da obrigação tributária, (conforme fl. 29 do Acórdão de Impugnação), à seguir transcrito:

“Não consegui identificar a subsunção dos atos praticados pelos envolvidos no processo, caracterizadores do tipo previsto nas hipóteses dos arts. 71, 72 ou 73 da Lei n. 4.502/1964.

No que se refere à ocorrência do fato gerador, não restou caracterizada a prática de ação visando impossibilitar a execução, o prosseguimento ou oposição de qualquer forma de obstáculo, ou, ainda, alguma forma de retardamento do fato gerador. Houve publicação dos atos, registro contábil das operações e informação à administração tributária.

Tampouco vislumbrei a incidência de alguma forma de exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, de modo a reduzir o montante do imposto, evitar ou diferir seu pagamento.”

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

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

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

Por isso, discordo da afirmação ínsita na decisão recorrida, quando afirma que “...o direito de auto-organização não existe para que os contribuintes paguem menos impostos, devendo ser exercido com algum propósito extra-tributário, a fim de que eventual supressão de tributos seja oponível ao Fisco.” (fl. 25 do Acórdão de Impugnação)

À vista do exposto, tendo os atos sido procedidos em conformidade com a lei; não havendo fraude, dolo ou simulação na execução dos mesmos, e não sendo dada a análise quanto à existência, ou não, de propósito negocial, considero indevida a glosa procedida, bem como a qualificação da multa de ofício.”

A título de complementação, perceba-se que este E. CARF tem validado a dedutibilidade do ágio envolvendo a utilização de *empresas-veículo*, conforme se verifica dos precedentes da 1ª Turma da Câmara Superior:

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

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

GLOSA DE DESPESAS. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO. CONFUSÃO PATRIMONIAL. REAL ADQUIRENTE. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. IMPOSSIBILIDADE.

Não encontra respaldo na legislação a tese de que, em qualquer circunstância, deve ser considerada “real investidora” a pessoa jurídica do grupo de quem se originaram os recursos financeiros utilizados na aquisição. Não havendo norma dispondo de forma diferente, é de se considerar como “real adquirente”, em um negócio de compra e venda, a pessoa que recebe o bem em troca do pagamento do preço.

A requalificação dos negócios jurídicos sem vícios ou patologias, exclusivamente sob acusação de “planejamento abusivo”, baseada em ausência “razões não tributárias” para a escolha de uma estrutura em lugar de outra que resultaria em maior tributação, não encontra respaldo quer na base legal indicada no auto de infração em questão, quer no próprio ordenamento jurídico tributário brasileiro atualmente em vigor.

(Processo nº 10805.722537/2015-15. Acórdão nº 9101-006.287. Conselheiro(a) Relator(a) Livia de Carli Germano. Sessão de 13/09/2022).

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

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. LEGALIDADE. MANUTENÇÃO DA DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO.

O ágio fundamentado em rentabilidade futura, à luz dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, pode ser deduzido por ocasião da absorção do patrimônio da empresa que detém o investimento pela empresa investida (*incorporação reversa*).

O uso de *holding* (ou *empresa veículo*), constituída no Brasil com recursos provenientes do exterior, para adquirir a participação societária com ágio e, em seguida, ser incorporada pela investida, reunindo, assim, as condições para o aproveitamento fiscal do ágio, não caracteriza simulação, de modo que é indevida a tentativa do fisco de requalificar a operação tal como foi formalizada e declarada pelas partes.

TRANSFERÊNCIA DOS RECURSOS POR EMPRESA CONTROLADORA DOMICILIADA NO EXTERIOR PARA SOCIEDADE *HOLDING*. LEGITIMIDADE DA DEDUÇÃO DO ÁGIO. IMPROCEDÊNCIA DA TESE DO *REAL ADQUIRENTE*.

A transferência, por controladora domiciliada no exterior, dos recursos empregados na aquisição de participação societária por empresa *holding* constituída no Brasil não impede a amortização fiscal do ágio após esta ser incorporada pela investida.

A tese do “*real adquirente*”, que busca limitar o direito à dedução fiscal do ágio apenas na hipótese de existir *confusão patrimonial* entre a pessoa jurídica que disponibilizou os recursos necessários à aquisição do investimento e a investida, não possui fundamento legal, salvo quando caracterizada hipótese de *simulação*, o que não se revela no caso.

(Processo nº 16561.720180/2014-38. Acórdão nº 9101-006.486. Conselheiro Relator Luis Henrique Marotti Toselli. Redator(a) Designado(a) Livia de Carli Germano. Sessão de 07/03/2023).”

Acrescente-se, ainda, que, ao julgar o REsp nº 2.206.473/SC em sessão 05/09/2023, o Superior Tribunal de Justiça – STJ analisou a matéria da dedutibilidade de ágio mediante o emprego de “empresa-veículo” e concluiu que “*não há proibição legal para que uma sociedade empresária seja criada como “veículo” para facilitar a realização de um negócio jurídico (...)*”. Veja-se:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. INEXISTÊNCIA. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. FIM DE PREQUESTIONAMENTO. MULTA. DESCABIMENTO. IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. ÁGIO. DESPESA. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. OPERAÇÃO ENTRE PARTES DEPENDENTES. POSSIBILIDADE. NEGÓCIO JURÍDICO ANTERIOR À ALTERAÇÃO LEGAL. EMPRESA-VEÍCULO. PRESUNÇÃO DE INDEDUTIBILIDADE. ILEGALIDADE.

[...]

4. A controvérsia principal dos autos consiste em saber se agiu bem o Fisco ao promover a glosa de despesa de ágio amortizado pela recorrida com fundamento nos arts. 7º e 8º da Lei n. 9.532/1997, sob o argumento de não ser possível a dedução do ágio decorrente de operações internas (entre sociedades empresárias dependentes) e mediante o emprego de “empresa-veículo”.

5. Ágio, segundo a legislação aplicável na época dos fatos narrados na inicial, consistiria na escrituração da diferença (para mais) entre o custo de aquisição do investimento (compra de participação societária) e o valor do patrimônio líquido na época da aquisição (art. 20 do Decreto-Lei n. 1.598/1977).

6. Em regra, apenas quando há a alienação, liquidação, extinção ou baixa do investimento é que o ágio a elas vinculado pode ser deduzido fiscalmente como custo, para fins de apuração de ganho ou perda de capital.

7. A exceção à regra da indedutibilidade do ágio está inserida nos arts. 7º e 8º da Lei n. 9.532/1997, os quais passaram a admitir a dedução quando a participação societária é extinta em razão de incorporação, fusão ou cisão de sociedades empresárias.

8. A exposição de motivos da Medida Provisória n. 1.602/1997 (convertida na Lei n. 9.532/1997) visou limitar a dedução do ágio às hipóteses em que fossem acarretados efeitos econômico-tributários que a justificassem.

9. O Código Tributário Nacional autoriza que a autoridade administrativa promova o lançamento de ofício quando "se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação" (art. 149, VII) e também contém norma geral antielisiva (art. 116, parágrafo único), a qual poderia, em última análise, até mesmo justificar a requalificação de negócios jurídicos ilícitos/dissimulados, embora prevaleça a orientação de que a "plena eficácia da norma depende de lei ordinária para estabelecer os procedimentos a serem seguidos" (STF, ADI 2446, rel. Min. Carmen Lúcia).

10. Embora seja justificável a preocupação quanto às organizações societárias exclusivamente artificiais, não é dado à Fazenda, alegando buscar extrair o "propósito negocial" das operações, impedir a dedutibilidade, por si só, do ágio nas hipóteses em que o instituto é decorrente da relação entre "partes dependentes" (ágio interno), ou quando o negócio jurídico é materializado via "empresa-veículo"; ou seja, não é cabível presumir, de maneira absoluta, que esses tipos de organizações são desprovidos de fundamento material/econômico.

11. Do ponto de vista lógico-jurídico, as premissas em que se baseia o Fisco não resultam automaticamente na conclusão de que o "ágio interno" ou o ágio resultado de operação com o emprego de "empresa-veículo" impediria a dedução do instituto em exame da base de cálculo do lucro real, especialmente porque, até 2014, a legislação era silente a esse respeito.

12. Quando desejou excluir, de plano, o ágio interno, o legislador o fez expressamente (com a inclusão do art. 22 da Lei n. 12.973/2014), a evidenciar que, anteriormente, não havia vedação a ele.

13. Se a preocupação da autoridade administrativa é quanto à existência de relações exclusivamente artificiais (como as absolutamente simuladas), compete ao Fisco, caso a caso, demonstrar a artificialidade das operações, mas jamais pressupor que o ágio entre partes dependentes ou com o emprego de "empresa-veículo" já seria, por si só, abusivo.

14. No caso concreto, adotando o cenário fático narrado na sentença e no acórdão, em razão dos limites impostos pela Súmula 7 do STJ, não há demonstração de que as operações entabuladas pela parte recorrida foram atípicas, artificiais ou desprovidas de função social, a ponto de justificar a glosa na dedução do ágio.

15. Recurso especial parcialmente provido, apenas para afastar a multa imposta em face da interposição dos embargos de declaração.

(REsp n.º 2.026.473/SC, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 5/9/2023, DJe de 19/9/2023)."

Na oportunidade, o Ministro Gurgel de Faria dispôs que

"Não há proibição legal para que uma sociedade empresária seja criada como 'veículo' para facilitar a realização de um negócio jurídico; inclusive há razões reais ('propósito negocial') para tanto, pois é possível que as pessoas jurídicas originais queiram manter sua segregação por diversas razões (estratégicas, econômicas, operacionais...).

A propósito, quando a investidora é empresa estrangeira, é ainda mais justificável a constituição de uma 'empresa-veículo', por algumas razões práticas: confere mais segurança quanto à possibilidade de se valer da norma interna de dedução do ágio (o que não aconteceria se a incorporação fosse internacional); permite a negociação com base na moeda local; pode facilitar a realização de operações locais (por exemplo, dispensar garantias que seriam exigidas do investidor internacional) etc".

É nesse mesmo sentido que Ramon Tomazela Santos¹⁵ tem sustentado ao asseverar que

“A Lei nº 9.532/1997 e a Lei nº 12.973/2014 apenas exigem a confusão patrimonial entre a pessoa jurídica que detém participação societária e a sociedade adquirida, não fazendo qualquer alusão, ainda que implícita, ao suposto ‘real adquirente’, que segundo a tese do Fisco, teria fornecido os recursos financeiros ou ofertado garantia para aquisição do investimento”.

Portanto, e a despeito da GRAPPA ter sido considerada *uma empresa-veículo*, já que, no entendimento da Fiscalização, ela foi constituída exclusivamente para viabilizar o aproveitamento fiscal do ágio, não seria possível, ainda assim, afastar os efeitos dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, porquanto, no caso, não restou comprovada a prática de atos simulados ou dissimulados.

Aliás, note-se que, recentemente, essa 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara acabou adotando o entendimento de que a utilização de *empresa-veículo* que viabiliza o aproveitamento do ágio não desfigura, por si só, a operação e invalida a respectiva dedução, conforme se verifica da ementa reproduzida abaixo:

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

Ano-calendário: 2014

EMPRESA VEÍCULO. POSSIBILIDADE. MANUTENÇÃO DA DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO

A utilização de empresa veículo que viabilize o aproveitamento do ágio, por si só, não desfigura a operação e invalida a dedução do ágio, se não restar comprovada a prática de atos simulados e/ou dissimulados pelo contribuinte.

PROVA DO FUNDAMENTO DE ÁGIO RENTABILIDADE FUTURA.

Exegese do §3º, do art. 385, do RIR/99, antes da vigência da Lei 12.973/14, não exige laudo para fins de comprovação do lançamento do ágio contabilizado com fundamento de rentabilidade futura. No caso, há elementos que permitem a conclusão da motivação indicada.

(Processo nº 16682.720277/2019-89. Acórdão nº 1302-006.875. Conselheiro Relator Helder Jorge dos Santos Pereira Junior. Sessão de 15/08/2023).”

Considerando, pois, que, no caso, a utilização de sociedade GRAPPA viabilizou o aproveitamento do ágio e que tal não desfigura, por si só, a operação e tampouco invalida a respectiva dedução, e que, além disso, não restou comprovada quaisquer práticas de atos simulados ou dissimulados, tem-se que a amortização fiscal do ágio aqui discutido deve ser considerada legítima.

Por todas essas razões, entendo por dar provimento ao Recurso Voluntário.

Diante do provimento do presente Recurso, as demais matérias e alegações subsidiárias restaram prejudicadas e, portanto, não serão objeto de análise.

¹⁵ SANTOS, Ramon Tomazela. Ágio na Lei 12.973/2014: aspectos tributários e contábeis. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022.

5. Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, não conheço do Recurso de Ofício em razão do limite de alçada. Por outro lado, conheço do Recurso Voluntário interposto pela RAIA DROGASIL, rejeito as preliminares de nulidade e de decadência e, no mérito, dou provimento ao recurso para reconhecer a legitimidade quanto a dedutibilidade da amortização fiscal do ágio.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega

Declaração de Voto

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo

Tendo acompanhado o Conselheiro Relator, apenas, em relação às conclusões do seu voto; mas, tendo divergido quanto às razões de decidir, passo a explicitar os fundamentos que me levaram a votar pelo provimento do Recurso Voluntário apresentado no presente processo.

A controvérsia travada nos autos se relaciona à glosa de despesas referentes à amortização de ágio embasado na expectativa de rentabilidade futura, em decorrência da incorporação, no ano-calendário de 2009, da pessoa jurídica GRAPPA INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A.

A acusação fiscal é sintetizada pelo Relator nos seguintes termos:

Segundo a Autoridade fiscal, a amortização do ágio decorreu da intercalação da sociedade-veículo GRAPPA entre as empresas investidoras ÉPICA FUNDO DE INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÕES (“PRAGMA”) e GIF-II FUNDO DE INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÕES (“GAVEA”) e a investida RAIA, porquanto, ainda que a PRAGMA e GAVEA tenham manifestado, claramente, a intenção de adquirir as participações da RAIA, tal operação foi realizada por intermédio da empresa GRAPPA, a qual havia sido constituída poucos dias antes da aquisição e que foi incorporada pela RAIA, quando, então, a RAIA passou a amortizar, ilicitamente, o ágio gerado em decorrência de sua própria aquisição, conforme se verifica dos trechos reproduzidos abaixo:

No julgamento dos processos administrativos que envolvem operações realizadas por meio de reorganizações societárias, tenho sempre defendido o direito de os contribuintes organizarem livremente as suas atividades, no sentido de que, entre duas opções igualmente válidas, não estão estes obrigados a optarem por aquela tributariamente mais onerosa.

Tal liberdade, entretanto, não significa uma permissão para a criação de situações totalmente fictícias, nas quais a vontade declarada para realizá-las se mostra completamente dissociada daquilo que, efetivamente, verifica-se.

Por tal razão, entendo que, a depender das circunstâncias envolvidas, as operações podem configurar elisão tributária lícita e eficaz, elusão tributária (consistente na elisão tributária lícita, mas ineficaz) ou mesmo evasão tributária¹⁶, sem adotar a tese de que apenas as situações ilícitas (civil ou penalmente) podem ser consideradas inoponíveis ao Fisco.

A partir daí, tenho historicamente repellido a possibilidade de amortização de ágio com base em expectativa de rentabilidade futura quando há o envolvimento de empresa-veículo, desprovida de efetiva atividade econômica e alheia à decisão referente ao pagamento do preço com ágio, tão somente para receber os recursos, efetuar o pagamento e participar da operação de incorporação juntamente com a investida.

A razão para tanto é que a possibilidade de amortização fiscal do ágio trazida pelos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997 tem como foco a junção entre a pessoa jurídica que, efetivamente, suportou o sacrifício pelo ágio pago na aquisição da participação societária e esta sociedade investida.

No caso dos presentes autos, as constatações da autoridade fiscal me levariam a ratificar a sua conclusão de que “GAVEA e PRAGMA, interessadas em adquirir participação societária em RAIA, arquitetaram previamente intercalar uma sociedade (GRAPPA) com o único propósito de promover a sua incorporação e, assim, aproveitar a amortização do ágio na operação para, ilicitamente, reduzir a tributação do IRPJ e da CSLL de RAIA”.

Não obstante, conforme explicitado no voto do Relator, a mesma operação que fundamentou o lançamento de ofício tratado no presente processo já foi objeto de análise por este Colegiado, no âmbito do processo administrativo nº 166561.720167/2014-89, que resultou no Acórdão nº 1302-002.045, de 16 de fevereiro de 2017, da Relatoria do Conselheiro Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa. Naquela oportunidade, concluiu-se, conforme excerto da ementa a seguir transcrito:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

[...]

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. PROPÓSITO NEGOCIAL. EMPRESA VEÍCULO.

Os dispositivos legais concernentes ao registro e amortização do ágio fiscal não vedam que as operações societárias sejam realizadas, única e exclusivamente, com fins ao aproveitamento do ágio. O legislador tributário, não desconsidera o fato de o contribuinte buscar uma maneira menos onerosa de conduzir seus negócios, seja por motivos tributários, societários, econômicos ou quaisquer outros, desde que o faça lícitamente.

A utilização de empresa-veículo que viabilize o aproveitamento do ágio, por si só, não desfigura a operação e invalida a dedução do ágio, se ausentes a simulação, dolo ou fraude.

¹⁶ Adoto aqui a classificação proposta por Marciano Seabra de Godoi (Planejamento Tributário in Hugo de Brito Machado (coord.) Planejamento Tributário. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 480

Como visto, entendeu o Colegiado, naquela oportunidade, pela inexistência de “fraude, dolo ou simulação” nas operações engendradas pelas pessoas jurídicas envolvidas, para propiciar a amortização fiscal do ágio.

Deste modo, ainda que a minha análise pessoal destoe de tal conclusão, e que, obviamente, o precedente citado não seja vinculante ao entendimento dos julgadores administrativos, considero que, em atenção ao princípio da segurança jurídica, em seus aspectos da previsibilidade, uniformidade e estabilidade das decisões, convém que seja mantida, em relação ao mesmo contribuinte e à mesma operação (em seus aspectos fáticos e jurídicos), a conclusão anteriormente adotada.

A necessidade de replicar a decisão anterior, no presente caso, justifica-se, ainda mais, por se tratarem dos mesmos fatos geradores, uma vez que o lançamento no processo administrativo nº 16561.720167/2014-89 se refere aos anos calendários de 2009, 2010, 2011 e 2012; e o lançamento aqui tratado se relaciona ao ano-calendário de 2011 e 1º a 3º trimestres de 2012.

Como esclarecido pelo Relator, trata-se de lançamento suplementar referente à mesma infração apontada no processo administrativo nº 16561.720167/2014-89, sendo que ali, equivocadamente, foram considerados, para a compensação dos montantes apurados, saldos de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL que já haviam sido, anteriormente, compensadas pelo contribuinte em suas declarações.

Eis a razão, portanto, pela qual votei pelas conclusões do voto proferido pelo Conselheiro Relator, para dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo