



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720059/2016-78
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1401-003.632 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de julho de 2019
Recorrentes TICKET SERVIÇOS S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012

ARTIGO 24 DA LINDB. MATÉRIA TRIBUTÁRIA. INAPLICABILIDADE.

O artigo 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro é inaplicável ao direito tributário brasileiro, cujas normas gerais são reservadas à lei complementar conforme artigo 146 da Constituição Federal.

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

Ano-calendário: 2012

ÁGIO. TRANSFERÊNCIA PARA A INVESTIDA. INDEDUTIBILIDADE.

É indedutível para fins de apuração do lucro real o ágio transferido artificialmente da investidora para a investida por meio de sequência de alterações societárias.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2012

ÁGIO. INDEDUTIBILIDADE. REPERCUSSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

Aplicam-se à base de cálculo da CSLL as normas atinentes à indedutibilidade da amortização de ágio ao arripio da legislação do IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a aplicação do art. 24 da LINDB. Em relação ao recurso de ofício, no mérito, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso. Em relação ao recurso voluntário, no mérito, i) por voto de qualidade, negar provimento à glosa de amortização de ágio e à exigência da CSLL sobre a referida infração, vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Letícia Domingues Costa Braga e Maurîtânia Elvira de Sousa Mendonça; e ii) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso em relação aos juros sobre a multa de ofício. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos André Soares Nogueira.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Letícia Domingues Costa Braga – Relatora

(assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça (suplente convocada), Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva, Abel Nunes de Oliveira Neto, Letícia Domingues Costa Braga, Cláudio de Andrade Camerano e Carlos André Soares Nogueira. Ausente o Conselheiro Eduardo Morgado Rodrigues.

Relatório

Adoto como relatório, aquele da decisão de primeira instância, complementando-o a seguir:

Trata-se de Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica– IRPJ (fls. 1164 a 1178) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 1180 a 1192), lavrados para formalização e exigência de crédito tributário no montante de R\$ 47.478.933,73.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, às fls. 1194 a 1235, o lançamento decorreu de dedução indevida de despesas (amortização de ágio) na apuração do lucro tributável. Qualificou-se a multa (150%)

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

Apresentou-se impugnação, às fls. 1320 a 1368, contrapondo-se, em síntese:

- O "direito" à amortização do ágio teria nascido no momento da incorporação da Cia Sinal de Participações pela Accor Participações, antes da participação da Sobraser, que não se trataria de empresa veículo. A fruição do referido "direito" pela impugnante poderia ter sido alcançada de diferentes maneiras, "e não meramente pela incorporação da Sobraser" pela autuada (vide fls. 1339 e 1340).

- Teria havido propósito negocial na criação da Sobraser. Ainda que se admita ela fora utilizada com o único objetivo de permitir a amortização do ágio pela autuada, não haveria ilegalidade nisso.

- Inexistiria previsão legal de não dedutibilidade da amortização de ágio na apuração da base de cálculo da CSLL.
- A qualificação da multa teria sido descabida. Dever-se-ia afastar a "incidência dos juros de mora sobre os valores da multa de ofício".

Quando do julgamento na DRJ, a decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012

INVESTIMENTO. ÁGIO. DEDUÇÃO. POSSIBILIDADE.

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

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

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012

CSLL. NORMAS DE APURAÇÃO.

Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas.

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

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

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. MATÉRIA ALHEIA À LIDE.

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

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

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

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Inconformada com a decisão de primeira instância, interpôs a recorrente o competente recurso voluntário em que repisou basicamente os mesmos argumentos da impugnação, com exceção da multa qualificada que foi desonerada.

Vieram estes autos a julgamento, quando apresentou a contribuinte petição arguindo a aplicação do art. 24 da LINDB.

Baixaram os autos em diligência para que a Fazenda se manifestasse sobre a petição juntada aos autos quando da ocasião da inclusão em pauta de julgamento.

Após a manifestação das partes, voltaram esses autos para julgamento.

Este é o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Letícia Domingues Costa Braga - Relatora

O recurso voluntário apresentado é tempestivo e assinado por procurador devidamente habilitado. Preenchidos os demais pressupostos admissibilidade, dele, portanto, conheço.

Em razão do montante da multa qualificada desonerada, o Presidente do colegiado a quo recorre de ofício a este Conselho, com fulcro no art. 34 do Decreto nº 70.235, de 1972, c/c , art. 1º da Portaria MF nº 63, 09 de janeiro de 2017, haja vista o acórdão de origem ter exonerado o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa em valor total superior a R\$ 2.500.000,00. Por essas razões, conheço também do recurso de ofício.

1 - LINDB

Preliminarmente, impõe-se a análise da aplicabilidade e do alcance do artigo 24 da LINDB. O dispositivo tem a seguinte redação:

Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

Adoto o entendimento exposto pela Ilustre Conselheira Lívia De Carli Germano e gravado no Acórdão nº 1401002.993, de 20 de novembro de 2018.

Defende a Recorrente que tal dispositivo tem aplicação imediata ao caso, devendo ser cancelada a autuação fiscal, já que o procedimento por ela adotado se deu com base nas

orientações da época, ou seja, foi pautado na jurisprudência majoritária deste CARF sobre a matéria.

Todavia, entendo que não é este o alcance da norma.

É que o campo tributário possui regramento próprio na Constituição Federal que não pode ser ignorado, em especial quando se analisa a hierarquia das fontes normativas.

De fato, o artigo 146 da Constituição Federal estabelece que a edição de normas gerais em matéria tributária é matéria reservada à lei complementar. E não é à toa. É que em um ambiente em que todos os entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) têm competência e capacidade tributária ativa, a edição de normas gerais não pode emanar de um desses entes (lei federal), devendo advir de norma especial com caráter de legislação nacional, papel da lei complementar.

É esse o status do Código Tributário Nacional e de qualquer norma que pretenda veicular norma geral em matéria tributária.

Assim, já causa estranheza que o legislador tenha pretendido o alcance que defende a Recorrente por meio da edição de uma lei ordinária federal.

Vale lembrar, ademais, que o CTN possui regramento específico sobre a matéria, estabelecendo o artigo 100 que a observância das chamadas normas complementares (das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos) exclui tão somente a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. Jamais o principal de tributo. Da mesma forma, o artigo 146 do CTN traz regramento próprio sobre o efeito intertemporal da introdução de novos critérios jurídicos – leia-se, nova interpretação – no processo de constituição do crédito tributário. Diante disso, dar ao artigo 24 da LINDB o alcance que a Recorrente pretende é, ao fim e ao cabo, acreditar que lei ordinária federal poderia trazer uma espécie de exceção à norma do artigo 100 do CTN, o que vai de encontro a regras básicas de interpretação das normas em um sistema constitucional complexo como o brasileiro.

Na verdade, a análise mais detida do teor do artigo 24 da LINDB também leva à conclusão de que ele não tem o alcance que a Recorrente pretende.

A começar pelo contexto em que tal norma foi editada, eis que a exposição de motivos do projeto de lei indica que suas disposições tiveram como pano de fundo os processos de controle das contratações públicas, em especial aqueles das instâncias de controle dos gastos públicos, como o TCU e a CGU.

Ademais, a análise do texto indica que o dispositivo se dirige-se à revisão de ato, processo ou norma emanados da própria Administração, bem como de contrato ou ajuste entabulados entre a Administração e o particular, não se aplicando ao lançamento fiscal, eis que lançamento não configura procedimento de “revisão”, uma vez que não cuida de “revisar” a validade de quaisquer atos ou contratos da Administração.

Assim, o lançamento tributário não se ocupa da revisão de atos administrativos e jamais declara a invalidade de ato ou de “situação plenamente constituída”. A entrega de

declaração pelo contribuinte, pelo que se opera o "auto-lançamento" ou o "lançamento por homologação", não gera situação plenamente constituída, já que por definição a apuração feita pelo contribuinte é sempre provisória e precária, sujeita a homologação da autoridade competente, não havendo que se falar em "situação plenamente constituída" antes da homologação (expressa ou tácita) pela autoridade fiscal.

Vale notar que dar ao artigo 24 da LINDB o alcance pretendido pela Recorrente em nome da "segurança jurídica" acabaria por "engessar" o contencioso administrativo, impossibilitando-o de evoluir com eficiência, retirando dos debates tributários a tecnicidade da especialização dos Tribunais/Conselhos de Recursos Fiscais, que diuturnamente lidam com casos que envolvem critérios contábeis, situações e documentos específicos que o Poder Judiciário não tem condição (e nem estrutura) para analisar, o que acabaria por aumentar a vulnerabilidade dos contribuintes trazendo, veja só, insegurança jurídica.

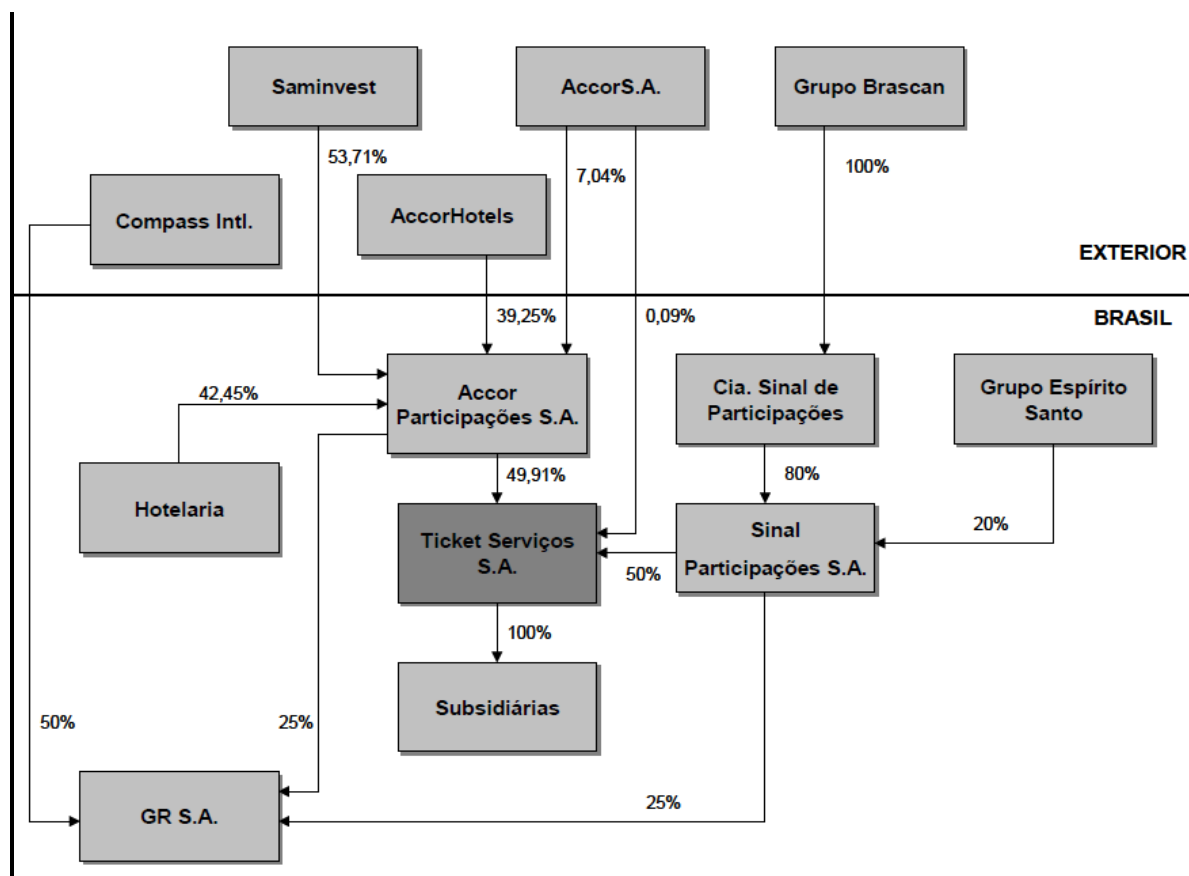
Ante o exposto, oriento meu voto por rejeitar a preliminar de aplicação do artigo 24 da LINDB ao caso em questão.

2 - MÉRITO

Trata-se o presente de lançamento em razão da exclusão indevida de valores que reduziram as bases de cálculo de IRPJ e CSLL nos ano-calendário de 2012, à título de despesas de amortizações de ágio a ela transferido, por sucessão, de diversas incorporações ocorridas ao longo de períodos anteriores.

O que ocorreu no caso em apreço foi uma complexa reestruturação societária iniciada em dezembro de 2006, onde a recorrente tinha como objetivo concentrar o controle do grupo Accor, sem a participação dos grupos Espírito Santo e Brascan; a concentração na recorrente das atividades de gestão de benefícios ou despesas em geral, o que se deu por meio de alienação, a empresa Accor, da participação acionária detida pela recorrente em sociedade dedicada à hotelaria e também em subsidiárias que desempenhavam outras atividades, de modo a viabilizar projeto intentado pelo grupo Accor de transformação da recorrente em instituição financeira, permitindo maior eficiência operacional nos diversos segmentos de atuação do grupo, inclusive no de refeição, na gestão de despesas em geral e no setor hoteleiro.

A aquisição das duas companhias deu-se para que o grupo Accor passasse a controlar integralmente a recorrente, não mais compartilhando este controle com os grupos Brascan e Espírito Santo, conforme estrutura anterior à operação:

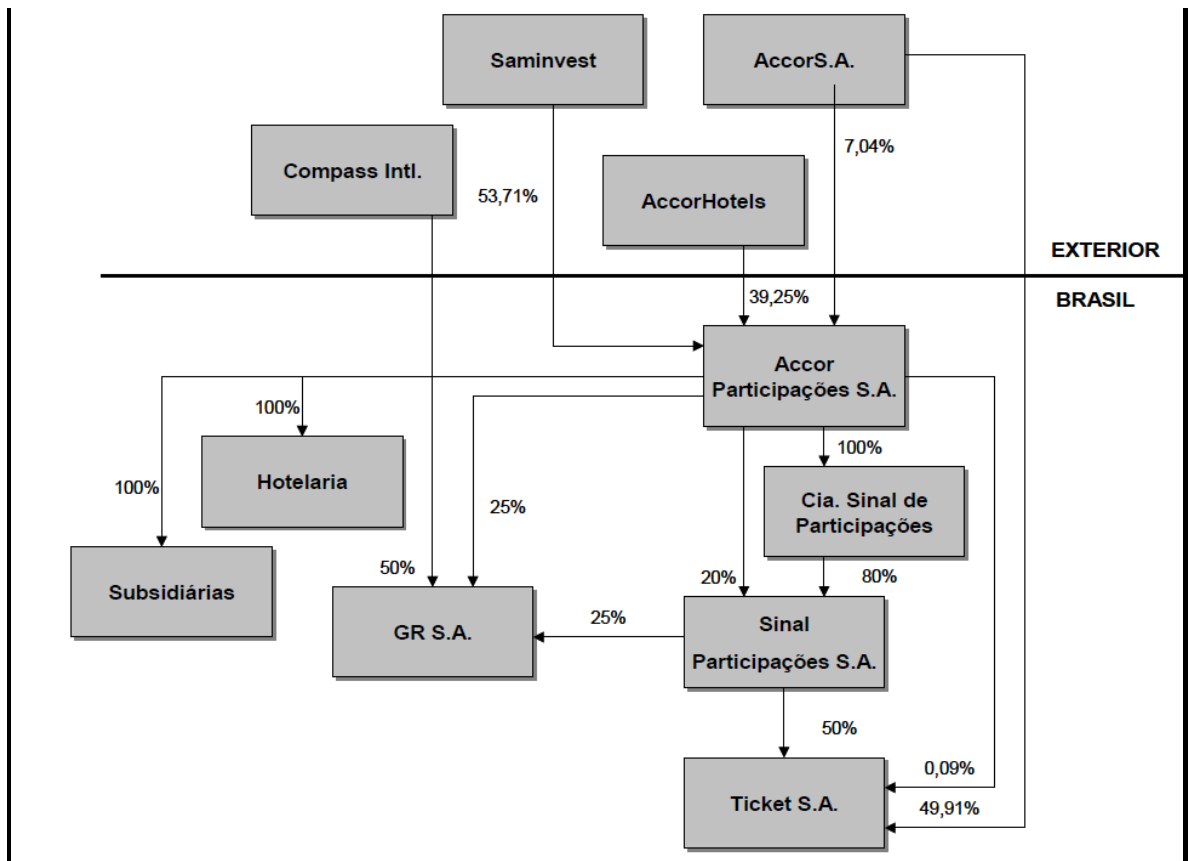


A aquisição dos investimentos nas empresas Sinal e Sinal Participações gerou o pagamento, pela Accor Participações, em espécie, e mediante depósito bancário, de R\$107.630.400,00 e R\$ 430.521.600,00, conforme reconhecido no Termo de Verificação Fiscal (TVF), às fls. 5.

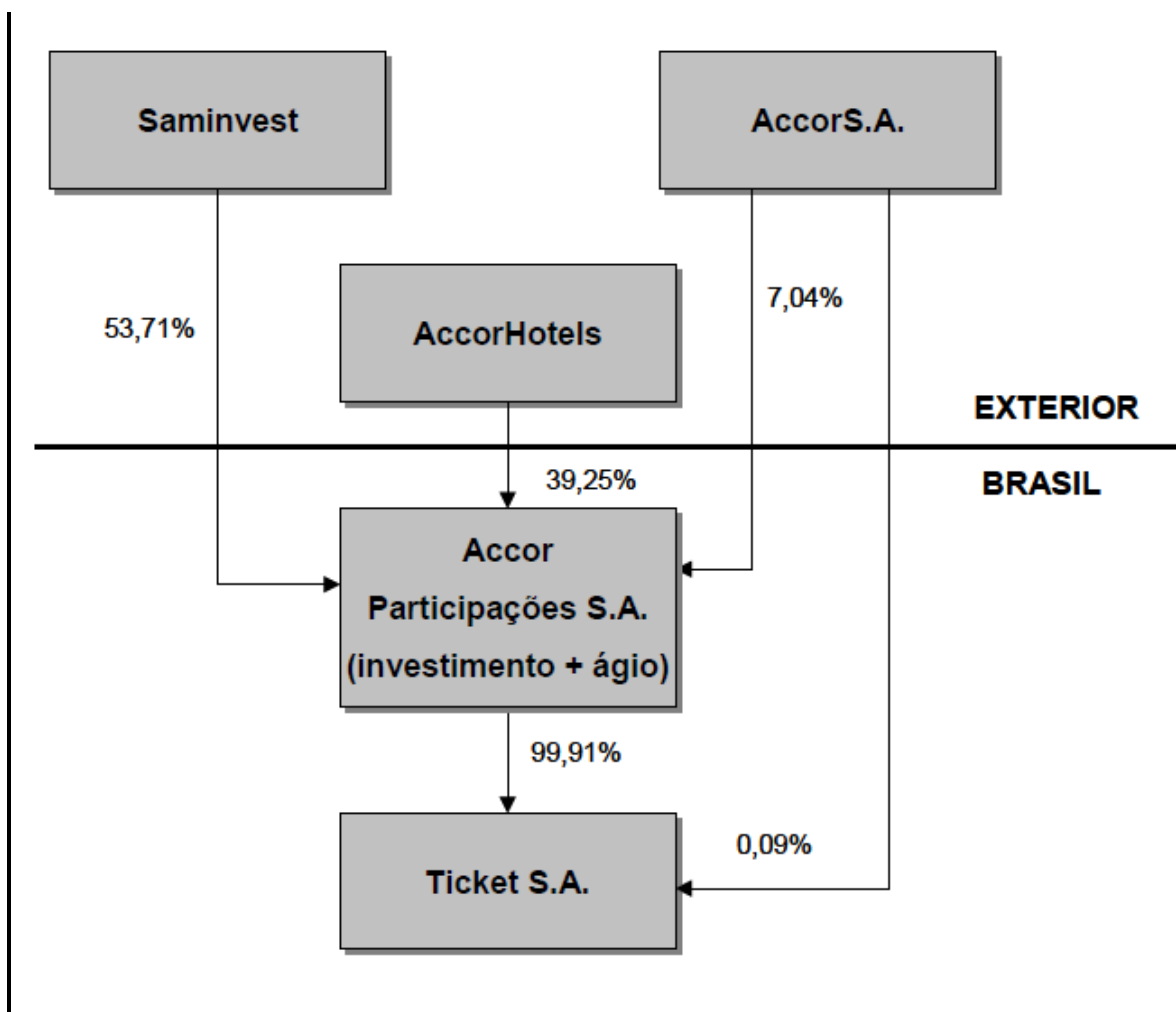
O custo de aquisição das ações da Cia. Sinal e da Sinal foi desdobrado, na contabilidade da Accor Participações, em valor de patrimônio líquido e ágio. O ágio era decorrente, fundamentalmente, da expectativa de rentabilidade futura da recorrente, em cujo capital, como dito, aquelas empresas possuíam participação, direta ou indireta.

Após a aquisição da integralidade das ações das empresas Cia. Sinal e Sinal, a Accor Participações adquiriu participação acionária detida pela recorrente em sociedade dedicada à hotelaria e também em subsidiárias que desempenhavam outras atividades.

Depois das aludidas operações, quais sejam, aquisição, pela Accor Participações, dos investimentos nas empresas Sinal e Sinal Participações e aquisição, também pela primeira, da participação acionária da recorrente em sociedades atuantes em outros segmentos, que não o de benefícios, a estrutura societária do grupo passou a ter o seguinte desenho:



Em 30.3.2007, a Cia. Sinal promoveu a incorporação da Sinal e, ato contínuo, foi incorporada pela Accor Participações (fls. 508 a 558 dos autos). Estas operações societárias, que resultaram na estrutura a seguir delineada, tornaram a Accor Participações controladora direta da impugnante, com quase a totalidade de suas ações, tendo em vista que a Sinal e Cia. Sinal participavam, direta ou indiretamente, do capital social da recorrente.



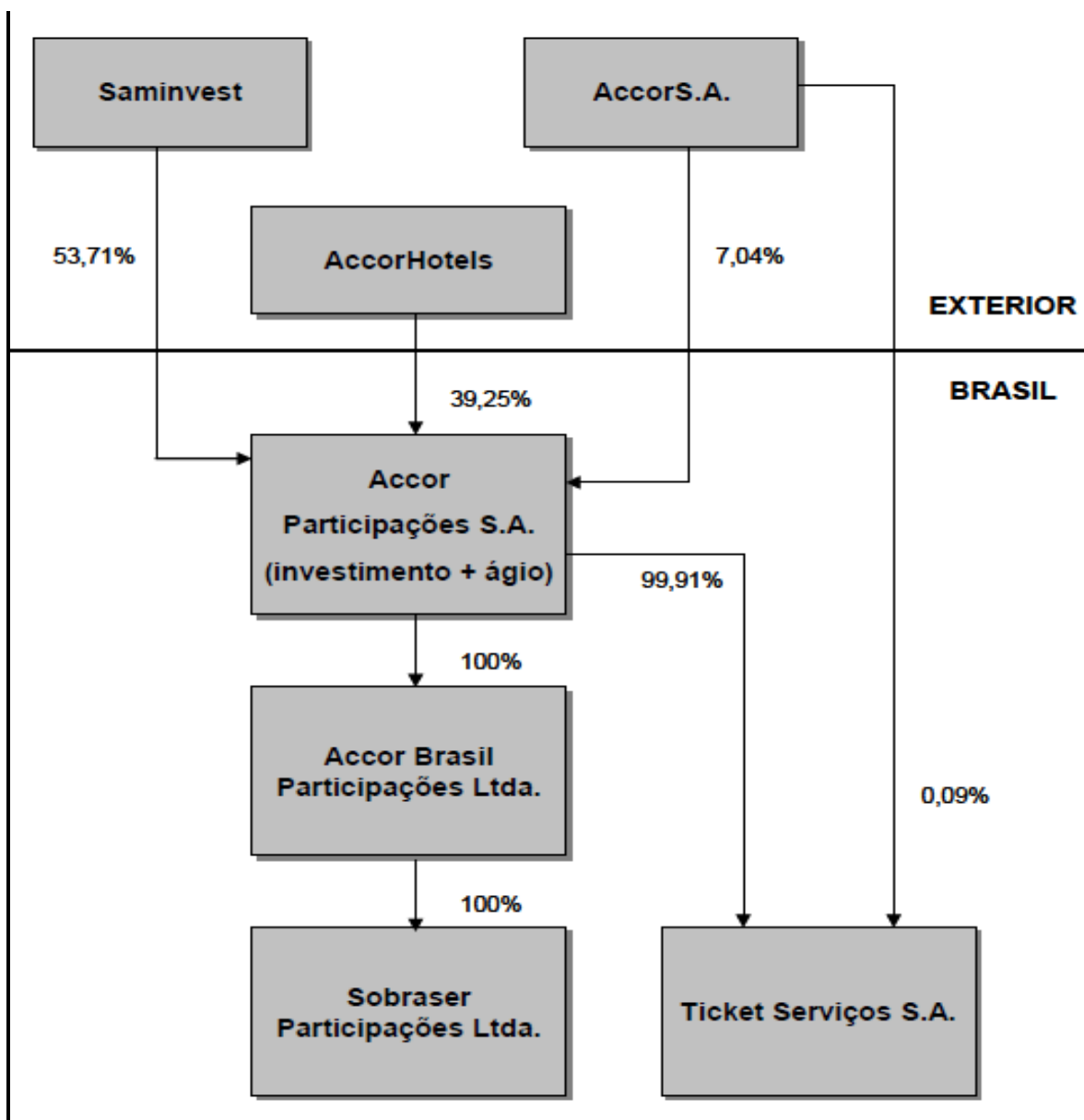
Note-se que, após a incorporação realizada pela Accor Participações, surgiu-lhe o direito à amortização fiscal do ágio, devidamente registrado após a aquisição da participação societária da Cia. Sinal e da Sinal, não tendo guarida o entendimento da fiscalização, manifestado no TVF, de que “*Se o ágio permanecesse na Accor Participações S.A. não haveria previsão legal para a sua amortização tributária, pois faz parte do valor de aquisição que é composto pelo valor do patrimônio mais o ágio, de acordo com o artigo 385 do RIR/1999.*” (fls. 30 do TVF)

Com efeito, o ágio poderia ser amortizado desde a incorporação da Cia. Sinal pela Accor Participações, pois neste momento já haviam sido atendidas todas as condições legais autorizadoras dessa amortização.

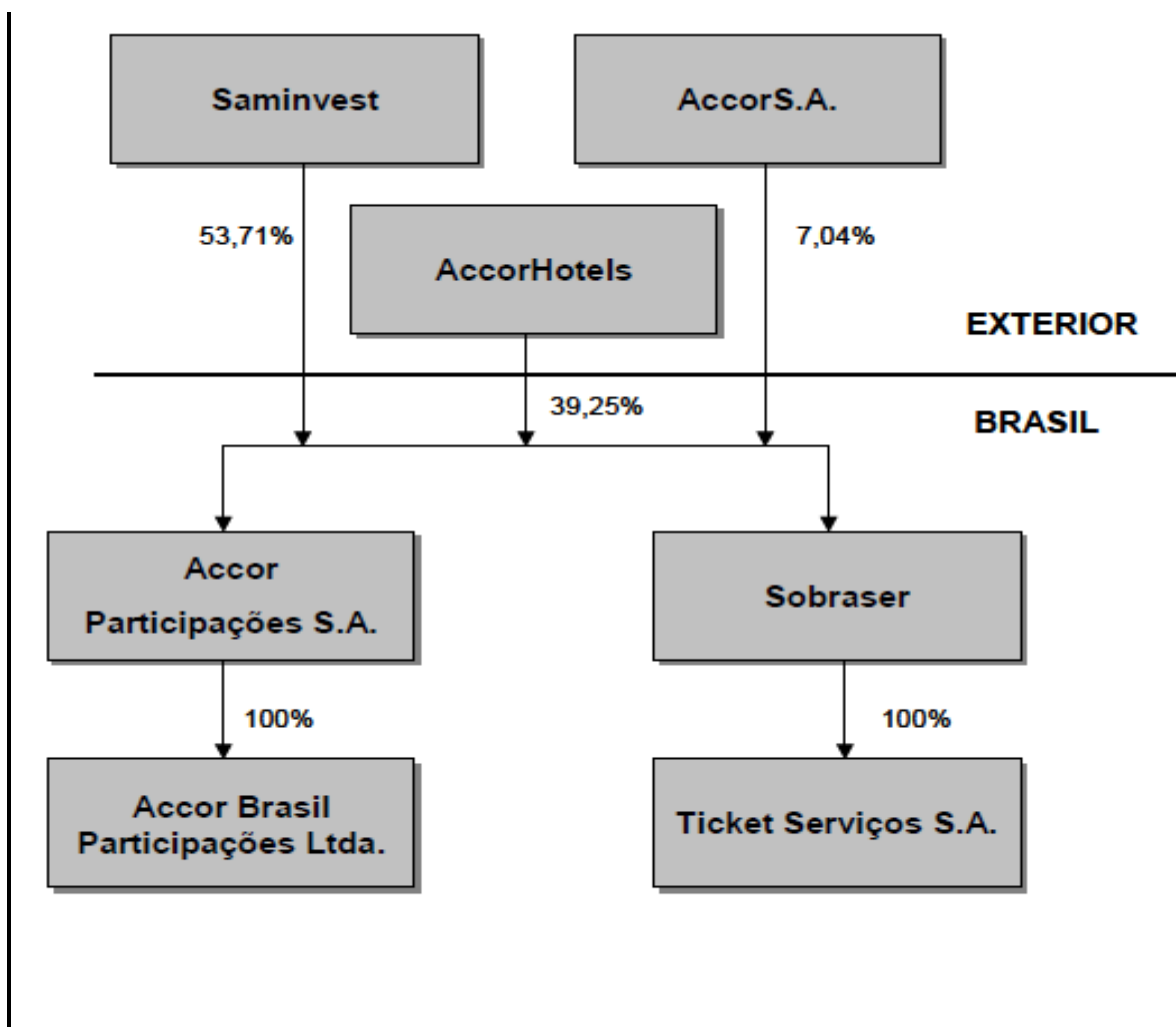
Não obstante a derradeira incorporação, acima relatada, tenha feito nascer o direito à amortização fiscal do ágio, na forma dos art. 7º e 8º da Lei n. 9532, de 10.12.1997, este direito, porque opcional, não foi exercido, sendo certo, ademais, que a prática de outros atos societários, dentro do grupo Accor, ainda se faziam necessárias com vistas a permitir a transformação da recorrente em instituição financeira.

Daí que, posteriormente às aludidas incorporações, mas em meio às operações que visavam à segregação das atividades financeiras das não-financeiras na recorrente, de modo a

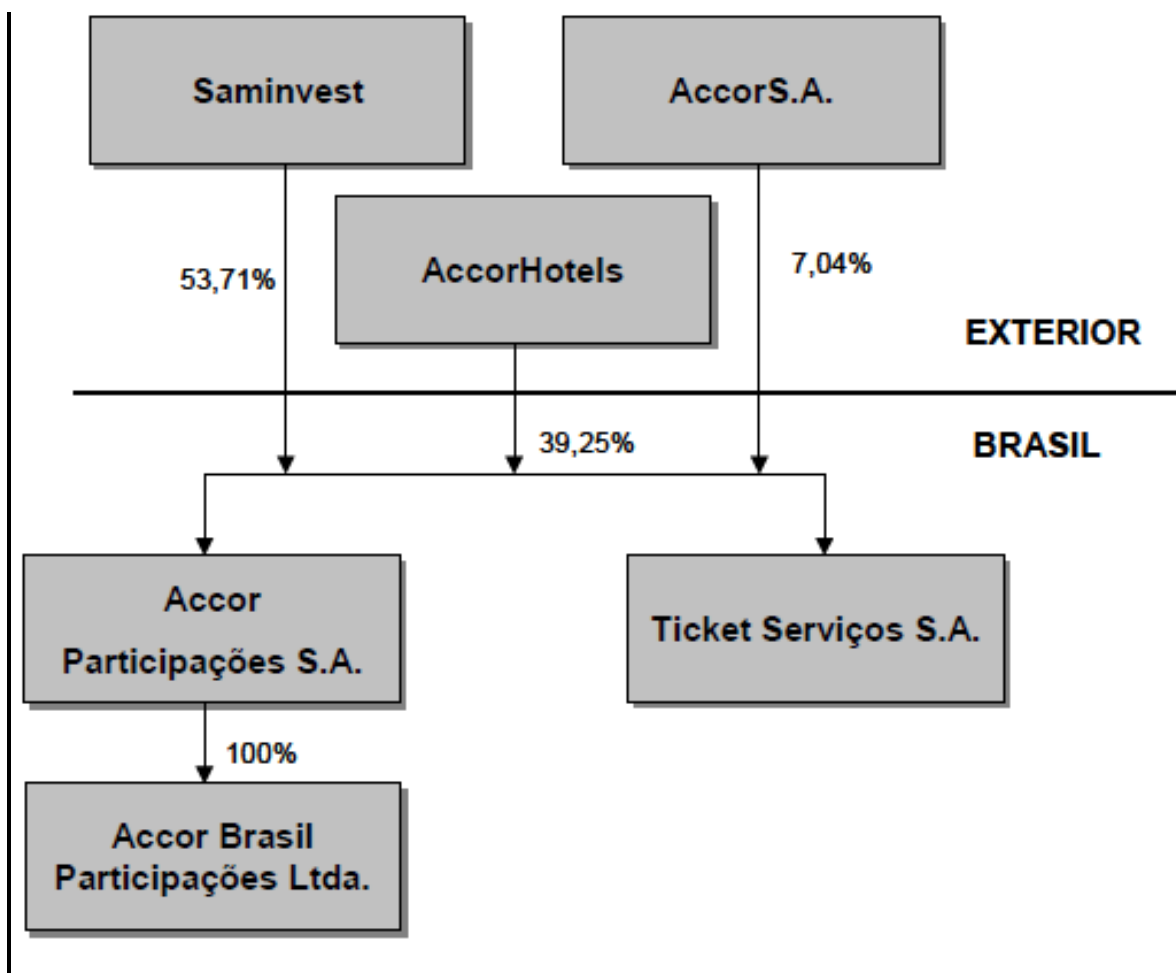
viabilizar sua transformação em instituição financeira, foram constituídas duas novas empresas, a saber: Accor Brasil Participações Ltda. (“Accor Brasil”) e Sobraser (fls. 749 e seguintes). Pouco após sua constituição, a primeira passou a controlar diretamente a segunda, sendo certo que uma e outra estavam sob o controle, respectivamente, direto e indireto da Accor Participações, como se vê abaixo:



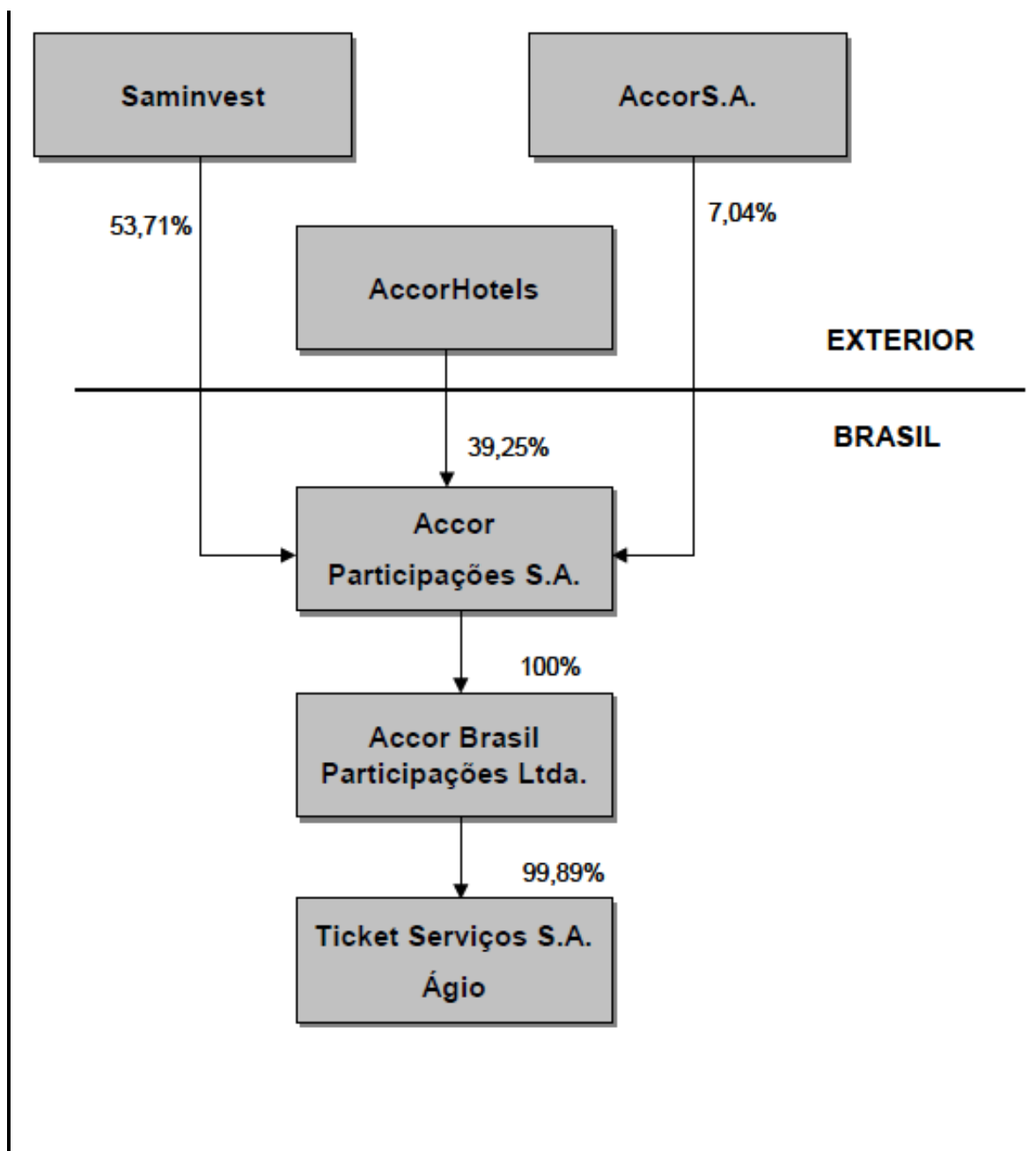
Foi então que, em 10.8.2007, a Accor Participações foi cindida parcialmente, com versão de parcela de seu patrimônio, qual seja, o investimento devido na recorrente e o respectivo ágio, para a Sobraser (fls. 790 a 817 dos autos), o que acabou segregando, tal como objetivado, as atividades e os ativos ligados à área financeira daqueles vinculados à área não-financeira, de modo a viabilizar a futura transformação da recorrente em instituição financeira.



Finalmente, a Sobraser foi incorporada pela impugnante, quando passou a amortizar o ágio ora questionado (fls. 823 a 858 dos autos).



Nesse sentido, a extinção das quotas da Sobraser detidas pelas empresas Saminvest Société Anonyme, Accor Hotels Belgium e Accor S.A., em substituição, foram emitidas ações da recorrente na mesma proporção da participação que as sócias da Sobraser detinham em seu capital social. Ao final, as ações da impugnante foram utilizadas na integralização de capital na Accor Brasil (fls. 859 a 865 dos autos), ficando a estrutura societária, após todos estes atos, da seguinte maneira:



O questionamento, do uso indevido de empresas-veículo ou a impossibilidade fática de incorporação às avessas são apenas consequências de uma intenção do investidor em apenas visar o benefício fiscal de amortização do ágio, fato que, para a fiscalização, não norteia o conceito de propósito negocial ou substância econômica.

Quanto a utilização de empresas-veículo, entendo, não há qualquer vedação, vez que irrefutável a aplicação do art. 2º, § 3º da Lei n. 6.404/76, base legal para a constituição de holdings com o objetivo único de beneficiar-se de incentivos fiscais.

No que tange à incorporação reversa, esta é totalmente possível no âmbito do direito societário e, ademais, é autorizado por lei que regula especificamente a amortização fiscal do ágio, qual seja, o art. 8º, “b” da Lei nº 9.532/97:

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

(...)

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

O pressuposto para a permissão de amortização fiscal do ágio é a confusão patrimonial entre investidora e investida, que se consumou, como anteriormente demonstrado (pela redação do art. 7º da Lei nº 9.532/97), e nesse contexto, se encaixa a expressa admissão da incorporação reversa ou às avessas pelo art. 8º da Lei nº 9.532/1997.

A mera transferência do ágio da investidora para a investida, por meio de veículo, ao final, quando incorporada aquele veículo, demonstra apenas uma consequência fática que tem como pressuposto uma autorização legal.

Por outro lado, não como se vislumbrar pela leitura do dispositivo legal a necessidade de confusão patrimonial (fundada pelos artigos 7º e 8º, acima citados) entre investidora original e investida original, pois não qualquer referência na legislação que possa levar a tal interpretação restritiva. Afinal, há que se ponderar se a origem do ágio é legítima, com a existência de partes independentes, pagamento, demonstração da rentabilidade futura, etc., legítima é sua dedução após quaisquer operações societárias. Nesse contexto, um vez demonstrada a legítima origem do ágio, não há restrição legal ou contábil à sua transferência juntamente com o investimento a ele relacionado.

Se o legislador permite literalmente a amortização do ágio nos casos de incorporação às avessas, interpretação extensiva e lógica confere legitimidade para o instrumento imprescindível ao atingimento do objeto. Em outras palavras, o gozo do benefício fiscal pela investida só seria possível com a transferência do ágio, vez que este último fora registrado pela investidora.

Ademais, na mesma linha de raciocínio, a extinção da participação societária não se torna requisito essencial para a amortização do ágio nos casos em que ocorre a incorporação reversa.

Da mesma forma que não faria sentido a manutenção da participação societária e do investimento propriamente dito no caso de incorporação, também não teria qualquer fundamentação lógica a extinção destes no caso de incorporação reversa. Mais uma vez se está diante de caso em que a lei promove interpretação extensiva e lógica conduzindo a possibilidade/necessidade de adequação da norma ao caso concreto.

A jurisprudência do CARF apesar de vacilante, admite a possibilidade de tal operação societária:

ÁGIO REGULARMENTE CONSTITUÍDO. INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. TRANSFERÊNCIA DO ÁGIO ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO. DEDUTIBILIDADE.

É válida a transferência de ágio entre pessoas jurídicas integrantes do mesmo grupo econômico, podendo as quotas de amortização ser deduzidas da base de cálculo do IRPJ, se o ágio tiver sido regularmente constituído em operação realizada entre pessoas jurídicas independentes, lastreadas em expectativa de rentabilidade.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. POSSIBILIDADE.

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

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

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

Acórdão 1301.002.608 - Sessão de 19/09/17 - Relatora: AMÉLIA WAKAKO MORISHITA YAMAMOTO

Pois bem, o que não se pode admitir é que as operações lícitas, realizadas nos exatos termos da legislação, sejam chamadas de simuladas pelo simples fato de terem a razão declarada de aproveitar uma despesa.

3 - RECURSO DE OFÍCIO

Quando do julgamento na instância anterior, restou descaracterizada a fraude à operação, tendo sido desqualificada a multa de 150% nos seguintes termos:

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

43. A fraude tributária (intenção de fraudar), por seu turno, ensejadora da qualificação, nos termos do § 1º do inciso I do art.44 da Lei nº 9.430, de 1996, não se confunde com essas figuras, pois que para sua caracterização não se prescinde da demonstração da intenção deliberada de fraudar o fisco (dolo) por meio da prática de alguma das condutas previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502 de 1964, o que efetivamente não restou demonstrado no caso em questão.

44. Nessa esteira, adiro integralmente às colocações da Conselheira Edeli Pereira Bessa (Acórdão Carf nº 1101-000.936):

Assim, resta comprovada a conduta contrária à lei, intencionalmente praticada pelo contribuinte, mas que no entender da Fiscalização seria, inclusive, hábil a justificar a qualificação da penalidade. Ocorre que, se de um lado não apenas as omissões de dados e informações constituem o dolo necessário para caracterização da fraude, verificando-se esta também quando o sujeito passivo constrói um cenário falso para aparentar a presença dos requisitos legais que autorizariam a dedução por ele pretendida, não é possível afirmar que a conduta da autuada, no presente caso, tenha alcançado estes contornos. O grupo empresarial buscou usufruir do que entendia ser um benefício fiscal constituindo empresa veículo para, a partir dela, formalizar uma incorporação que não realizou o objetivo final da lei, qual seja, a união patrimonial entre investida e investidora. De outro lado, porém, o ágio efetivamente existiu e foi pago, apenas não se verificando a efetiva incorporação entre investidora e investida.

Na medida em que somente a adquirente original do investimento detinha as condições necessárias para a aquisição, a impossibilidade de aproveitamento do ágio era uma

desvantagem a ser considerada nas decisões empresariais. Mas, interpretando de forma diversa a legislação, o grupo empresarial praticou os atos que reputou válidos para amortizar o ágio pago aos Grupos Brascan e Espírito Santo, atos que devem ser reprovados com a consequente exigência do crédito tributário. Contudo, mesmo valendo-se da Sobraser Participações Ltda apenas para atribuir efeitos fiscais à amortização do ágio, não se vislumbra dolo suficiente à caracterização da fraude tributária, na medida em que o ágio existe e foi pago, à semelhança de outros casos práticos que ensejaram o aproveitamento do disposto no art. 7º da Lei nº 9.532/97, a motivar a equivocada interpretação da contribuinte.

Tendo em vista que não ficou demonstrada a conduta dolosa da recorrente, capaz de atrair a penalidade mais gravosa, deve ser mantida a decisão da DRJ por seus próprios fundamentos.

4 - INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA A ADIÇÃO, À BASE DE CÁLCULO DA CSLL, DA DESPESA COM A AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO CONSIDERADA INDEDUTÍVEL PELA FISCALIZAÇÃO

Com relação à possibilidade de dedução do ágio da base de cálculo da CSL, não há qualquer dispositivo legal sobre a indedutibilidade do ágio da base de cálculo da referida Contribuição. Isto porque, diferentemente da legislação do IRPJ (arts, 385, 386 e 391 do RIR/99), a legislação da CSL não possui qualquer norma expressa referente à impossibilidade da dedutibilidade do ágio em sua base de cálculo.

Percebe-se que a Lei expressa tratando da apuração do lucro real, não fazendo qualquer menção a respeito da CSL.

Para além disso, é cristalino que as regras que regulam o IRPJ não se aplicam automaticamente à determinação da base de cálculo da CSL. Analisando-se a sistemática das leis que tratam desses dois tributos, verifica-se que as regras do lucro real são distintas das do lucro líquido, sendo certo que quando o legislador pretendeu conferir-lhes o mesmo tratamento, ele o fez expressamente.

Assim, para admitir como válida qualquer exclusão e/ou adição na apuração da base de cálculo da CSLL, faz-se necessária a existência de legislação expressa.

As regras de dedutibilidade de despesas que sejam aplicáveis na apuração do lucro real, não podem ser estendidas, sem a existência de previsão legal, à apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Nessa mesma linha de entendimento encontram-se precedentes desta Corte Administrativa:

Ementa: (...) Lucro Líquido - CSLL Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012 INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EFEITOS NA BASE DE CÁLCULO DA CSLL. VEDAÇÃO. Os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 instituíram regras específicas às hipóteses de fusão, cisão e incorporação que são exclusivas ao âmbito do IRPJ, como bem explicitam os incisos III e IV do caput do antedito artigo 7º, ao estabelecerem que as influências da amortização do ágio baseado na alínea "b" do § 2º do artigo 20 do Decreto-lei nº 1.598/1977 estão restritas à apuração do lucro real, uma vez ausente da redação de tais dispositivos da Lei nº 9.532/1997 qualquer referência à apuração da base de cálculo da CSLL.

Processo: 16327.721121/2014-50 - 1ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS - 1ª SEÇÃO - Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais - Numero da decisão: 9101-003.468 - Nome do relator: LUIS FLAVIO NETO - 07/03/2018

Pelo acima exposto, dou provimento ao recurso quanto à possibilidade de exclusão do ágio da base de cálculo da CSL.

5 - NÃO INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO

Com relação a arguição da não incidência de juros sobre a multa de ofício, esta questão já está superada no âmbito deste Colegiado, por força de súmula vinculante:

SÚMULA CARF Nº 108. Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

6 - CONCLUSÃO

Pelo acima exposto, conduzo meu voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício e considerar legítima as amortizações de ágio realizadas, tanto do IRPJ quanto da CSLL, dando integral provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Letícia Domingues Costa Braga

Voto Vencedor

À partida, impende registrar que, apesar do bem fundamentado voto da eminente conselheira relatora, a Turma ousou discordar, por voto de qualidade, de suas conclusões tão somente no mérito da dedutibilidade para fins fiscais das amortizações do ágio em questão e na repercussão da glosa de tais deduções na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

Trata-se de questões exclusivamente de interpretação jurídica. Não são controversos nos autos as questões de fato, conforme material probatório apreciado com acuidade pela ilustre relatora.

Início pela questão de mérito.

Em apertada síntese, a recorrente pugna pela validade da dedução, para fins fiscais, da despesa com amortização de ágio oriunda da aquisição de suas próprias ações. A intrincada sequência de contratos já descritos anteriormente teve como efeito carrear o ágio da investidora para a investida. Pretende, portanto, a recorrente, ver garantido seu direito a deduzir o ágio de si mesma.

A alegação da recorrente não deve prosperar. De se ver.

A recorrente argumenta no recurso voluntário que os atos jurídicos realizados seriam todos perfeitamente válidos. Seus argumentos procuram situar a compreensão dos fatos narrados no campo dos planejamentos tributários, ou, na expressão mais corrente da doutrina brasileira, da elisão fiscal.

Neste campo, em abstrato, o sujeito passivo tem proteção constitucional para organizar sua atividade empresarial, seja no aspecto operacional, seja nos aspectos administrativos e societários, da forma mais eficiente que encontrar, mesmo que tal organização leve à redução da carga tributária que, de outra forma, seria mais gravosa.

De fato, os sujeitos passivos, na ordem constitucional pátria, não estão obrigados a se submeter à tributação mais onerosa, desde que se limitem a planejamentos tributários legítimos.

Entretanto, em que pese a insistência da recorrente em analisar individualmente cada um dos atos jurídicos, a análise hodierna da legitimidade dos planejamentos tributários não se dá com apego à formalidade dos textos legais, observando-se em abstrato a validade do conceito de cada classe de ato.

É preciso olhar para os atos efetivamente realizados. E olhá-los em seu conjunto, como uma pintura, para se compreender o quadro como um todo, e não formal e isoladamente, como se fossem pinceladas no éter.

O que se pode observar, além de qualquer dúvida razoável, é que houve um cuidado, no âmbito formal, de firmar os instrumentos contratuais em determinada ordem lógica para dar a aparência de validade ao ágio deslocado artificialmente para a investida.

Houve, portanto, um planejamento tributário abusivo, cujos efeitos tributários pretendidos não podem ser opostos ao fisco.

O planejamento tributário abusivo não encontra guarida no sistema jurídico porque configura a tentativa de gerir não os próprios negócios, mas os negócios do Estado, uma vez que pretende fazer os efeitos justributários decorrerem da vontade do sujeito passivo (*ex voluntate*), quando tais efeitos devem decorrer da lei (*ex lege*).

A meu ver, trata-se de fraude à lei, nos termos expressos pelo artigo 166 do Código Civil:

Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando:

[...]

VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa;

A este respeito, vale citar as palavras de Edilson Pereira Nobre Júnior, no artigo *Fraude à Lei*:

A formulação do instituto da fraude à lei não é recente. Recua ao Direito romano, mais precisamente aos albos da República, sendo designado, conforme noticia Max Kaser, por *fraus legi facta*, e correspondente ao comportamento que, embora respeitando a letra da lei, violava o seu espírito. O seu repúdio, não encontrando previsão expressa, deveria se manifestar pela interpretação extensiva da lei proibitiva.

[...]

Segundo Umberto Morello, a problemática da fraude à lei alcança interesse quando proibições e limites postos à autonomia privada, não sendo violados diretamente, são, ao contrário, iludidos mediante acordos ou procedimentos articulados de modo a respeitar a letra da lei. A concretização de dita fórmula – diz o autor – opera-se com orientações diversas, sendo a primeira delas a definida como objetiva, para qual é bastante que as partes obtenham, mediante o negócio que venham a praticar, o resultado que é proibido pela norma imperativa. Em outro passo, na concepção subjetiva, o negócio é tido como perpetrado em fraude à lei e, portanto, ilícito, quando satisfeitas duas condições, a saber: a) o negócio deve perseguir uma finalidade idêntica, ou semelhante, àquela vedada; b) deve se encontrar presente a intenção da parte de defraudar ou iludir a lei imperativa. Alude ainda a uma terceira corrente, a qual sustenta que nas hipóteses apresentadas como casos de fraude à lei se trataria somente de interpretar: a) mais amplamente a norma, cuja aplicação se evitou, para o fim de considerar ilícitas as situações nas quais o negócio não vise à finalidade igual, mas tão só análoga à proibida; b) a real substância do negócio realizado, independente das formas empregadas.

[...]

Não se mostra inteiramente pacificada a delimitação da eficácia do reconhecimento da fraude à lei. Antonio Gullón Ballesteros, coerente com o texto da codificação espanhola, aponta que a sanção para a prática em comento não se radica na invalidade de pleno direito. O legislador, ao invés, expressamente, reportouse à lei que se pretendeu defraudar, impondo a sua aplicação. Desse modo, a declaração judicial da fraude há de operar para remover o obstáculo para a incidência da lei que o ato ou negócio jurídico evitou. A nulidade, sem dúvida, poderá consistir em meio para a obtenção desse resultado. O art. 166, caput, do Código Civil, volta-se à afirmação de ser nulo o negócio jurídico perpetrado em fraude à lei. Isso não quer dizer, contudo, que a invalidade é a consequência principal do reconhecimento do comportamento fraudador. Em primeiro lugar, está a aplicação da lei defraudada. A nulidade não deixa de ostentar relevo, pois quase sempre será o meio pelo qual se faz possível preponderar o preceito que a parte ou as partes pretenderam afastar. É preciso ainda não olvidar – como o fazem Nelson Nery Júnior e Rosa Maria de Andrade Nery – que toda vez que a ordem jurídica, para a hipótese de sanar violação de norma imperativa, refere-se a um resultado específico, este deverá preponderar sobre a nulidade. É o caso, v.g., de cessão de crédito penhorado, a qual é vedada pelo art. 298 do Código Civil, mas que, ao invés de inválida, assoma ineficaz em face de previsão específica da hipótese pelo art. 593, II, do Código de Ritos ainda então em vigor. Daí não ser possível se excluir a produção de outros efeitos, inclusive de conteúdo patrimonial, no que concerne ao reconhecimento da fraude à lei. Da mesma maneira, a invalidade pode não se mostrar como o principal deles. As peculiaridades da situação jurídica concreta é que disciplinarão a eficácia a ser esperada com o instituto. De outro lado, não se pode desconhecer que a fraude à lei configura instituto de caráter e alcance genérico, não sendo, portanto, privativo do direito civil, mas que, em face da condição deste de direito comum, dirige sua incidência às mais diversas espécies de relações jurídicas. (disponível em <https://www5.trf5.jus.br/documento/?arquivo=Fraude+a+lei.pdf&tipo=p2603>, acesso em 28/02/2019)

Atendendo os requisitos da fraude à lei, é de se lembrar que a norma imperativa (contornada) é a que estabelece que, em regra, os ágios são indedutíveis para fins fiscais na apuração corrente do lucro real, sendo a regra geral a inclusão deste no custo de alienação para fins de apuração do ganho de capital, nos termos dos artigos 25 e 33 do Decreto-Lei nº com redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.730/79, *verbis*:

Art. 25 - As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o artigo 20 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no artigo 33. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

[...]

Art 33 - O valor contábil, para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 20), será a soma algébrica dos seguintes valores:

I - valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;

II - ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados, nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real.

[...]

Os atos artificiais realizados buscaram a aplicação da norma prevista no artigo 7º da Lei nº 9.532/97 (norma de contorno), conforme bem descrito nos Termos de Verificação Fiscal. A norma de contorno é a exceção que prevê, nos casos de incorporação ou cisão, em que haja a absorção do patrimônio da investida na investidora:

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)

[...]

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)

Ora, falta, no caso concreto, o requisito essencial para que se aplique a norma de exceção que confere a dedutibilidade veiculada pela Lei nº 9.532/97.

Falta a confusão patrimonial entre a investida e a investidora. No caso, ambas permanecem com suas individualidades. Conforme entendimento firmado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, tem direito à dedutibilidade, no caso da aplicação do artigo 7º da Lei nº 9.532/97, o real investidor cujo patrimônio seja fundido com o da investida, pois, a partir de tal fusão, não haveria mais a possibilidade de alienação do investimento e de apuração de ganho de capital. Afinal, como regra geral, já mencionada alhures, o ágio deve ser deduzido como custo no ganho de capital decorrente da alienação da participação da investidora na investida.

Tal entendimento pode ser observado nos seguintes julgados, cujas ementas são reproduzidas na parte que interessa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano - calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

ÁGIO. INVESTIDA. REAIS INVESTIDORAS. INEXISTÊNCIA DE CONFUSÃO PATRIMONIAL. INDEDUTIBILIDADE. IRPJ. CSLL.

Nos termos da legislação fiscal, é indedutível o ágio deduzido pela investida, em inexistindo a necessária confusão patrimonial com as suas reais investidoras. (Acórdão CSRF nº 9101-002.213, de 03/02/2016)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. INVESTIDOR E INVESTIDA. MESMA UNIVERSALIDADE.

Os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997 se dirigem às pessoas jurídicas (1) real sociedade investidora, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura, decidiu pela aquisição e desembolsou originariamente os recursos, e (2) pessoa jurídica investida. Devese consumir a confusão de patrimônio entre essas duas pessoas jurídicas, ou seja, o lucro e o investimento que lhe deu causa passam a se comunicar diretamente. Compartilhando do mesmo patrimônio a investidora e a investida, consolida-se cenário no qual os lucros auferidos pelo investimento passam a ser tributados precisamente pela pessoa jurídica que adquiriu o ativo com mais valia (ágio). Enfim, tomase o momento em que o contribuinte aproveitase da amortização do ágio, mediante ajustes na escrituração contábil e no LALUR, para se aperfeiçoar o lançamento fiscal com base no regime de tributação aplicável ao caso e estabelecer o termo inicial para contagem do prazo decadencial. (Acórdão CSRF nº 9101-003.532, de 04/04/2018).

Os requisitos da hipótese de fraude à lei estão preenchidos no caso concreto, pois, além de se identificar corretamente a norma imperativa contornada e a norma de contorno, estão comprovados além de qualquer dúvida razoável a conduta dolosa externada pela sequência de atos realizados em cadeia o fim precípua de deslocar o ágio para a investida e reduzir nesta pessoa, indevidamente, as bases de cálculo de IRPJ e CSLL.

Oportuno mencionar que encontra amparo na jurisprudência o tratamento da fraude à lei no âmbito da administração, como se pode ver no seguinte acórdão do Superior Tribunal de Justiça:

Ementa

ADMINISTRATIVO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. LICITAÇÃO. SANÇÃO DE INIDONEIDADE PARA LICITAR. EXTENSÃO DE EFEITOS À SOCIEDADE COM O MESMO OBJETO SOCIAL, MESMOS SÓCIOS E MESMO ENDEREÇO. FRAUDE À LEI E ABUSO DE FORMA. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NA ESFERA ADMINISTRATIVA. POSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA MORALIDADE ADMINISTRATIVA E DA INDISPONIBILIDADE DOS INTERESSES PÚBLICOS.

- A constituição de nova sociedade, com o mesmo objeto social, com os mesmos sócios e com o mesmo endereço, em substituição a outra declarada inidônea para licitar com a Administração Pública Estadual, com o objetivo de burlar a aplicação da sanção administrativa, constitui abuso de forma e fraude à Lei de Licitações Lei nº 8.666/93, de modo a possibilitar a aplicação da teoria da desconconsideração da personalidade jurídica para estenderem-se os efeitos da sanção administrativa à nova sociedade constituída.

- A Administração Pública pode, em observância ao princípio da moralidade administrativa e da indisponibilidade dos interesses públicos tutelados, desconsiderar a personalidade jurídica de sociedade constituída com abuso de forma e fraude à lei, desde que facultado ao administrado o contraditório e a ampla defesa em processo administrativo regular.

- Recurso a que se nega provimento. (Recurso Ordinário em MS nº 15.166 - BA (2002/0094265-7), de 07/08/2003, relator Ministro Castro Meira) - grifei.

Na seara tributária, em sentido semelhante, vale mencionar, na parte que releva para a presente discussão, o seguinte acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. SÚMULA 435 DO STJ. GRUPO ECONÔMICO. PRESCRIÇÃO PARA FINS DE REDIRECIONAMENTO. INOCORRÊNCIA.

2. Em matéria de responsabilidade tributária de terceiros, prevalece o entendimento de que o redirecionamento da execução fiscal contra as pessoas elencadas no artigo 135 do CTN tem sua admissibilidade restrita às hipóteses de prática de atos com excesso de poderes e infração à lei, contrato social ou estatuto ou ainda dissolução irregular da sociedade. A esse propósito, **a utilização de interposta pessoa, para esconder a administração de fato da empresa caracteriza ato em fraude à lei a autorizar o redirecionamento da execução.** (TRF4, AG 5017763-81.2017.404.0000, PRIMEIRA TURMA, Relator AMAURY CHAVES DE ATHAYDE) *grifei*.

No mesmo sentido, a decisão exarada em 29/03/2016 pela 4ª Turma do TRF5 no Agravo de Instrumento nº 143113:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR RECONHECIDA. REDIRECIONAMENTO PARA O CORRESPONSÁVEL. SUCESSÃO TRIBUTÁRIA ACOLHIDA. MANUTENÇÃO DO CORRESPONSÁVEL DA EMPRESA SUCEDIDA NO POLO PASSIVO DO EXECUTIVO FISCAL. POSSIBILIDADE.

4 - A dissolução irregular da empresa revela ato de **fraude à lei** que autoriza a despersonalização e inclusão do sócio no polo passivo do feito executivo, o que já havia sido formalizado nestes autos. No entanto, a inclusão da Associação Seridoense como sucessora não exclui a responsabilidade do corresponsável da primeira executada, principalmente quando o apurado nos autos deixa dúvidas acerca da eficácia futura do ato de constrição para pagamento da dívida.

Ainda no campo do direito tributário, vale destacar o trecho abaixo do Acórdão exarado pela 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região na Apelação/Remessa necessária nº 5002989-54.2011.4.04.7114/RS :

Assim, pode-se afirmar com convicção que, factualmente, a empresa não está em funcionamento há muitos anos e que o ajuizamento do pedido de autofalência supervenientemente à exclusão do REFIS buscou apenas, em descompasso com a verdade material, dar aparência de regularidade ao encerramento das atividades da empresa, com o escopo de evitar a responsabilização dos sócios-administradores pelo pagamentos dos tributos devidos.

Tem-se, portanto, que a dissolução irregular da empresa ocorreu no início de 2008 e que manutenção dos pagamentos irrisórios do REFIS deu-se em **fraude à lei**, pois a empresa não atendia as disposições legais que autorizavam o parcelamento, tanto que restou excluída do REFIS no ano de 2009. Ainda, descoberta a manobra, sobreveio o pedido de autofalência, o qual, conforme analisado na ação ordinária, visou dar

aparência de legalidade ao término das atividades e isentar os sócios-administradores de qualquer responsabilidade.

A interpretação aqui adotada acerca da aplicação do instituto da fraude à lei no direito tributário encontra guarida na melhor doutrina justrIBUTÁRIA. Vale mencionar a abalizada lição de Maria Rita Ferragut:

De acordo com o art. 166, VI, do Código Civil, é nulo o negócio jurídico quando tiver por objetivo fraudar lei imperativa. A fraude é referida no direito positivo tanto no sentido penal quanto civil. Será penal quando houver dolo, como no art. 171 do Código Penal e nos arts. 149, III, e 150, § 4º, do CTN, introduzidos no sistema jurídico na época em que a tipicidade fechada e a legalidade estrita não eram relativizadas, por parte da doutrina e da jurisprudência, pelo abuso de direito, pela capacidade contributiva etc. Nessas situações, a conduta é sempre ilícita. E o sentido será civil (fraude civil ou fraude à lei) quando o objetivo for contornar norma imperativa de tributação, utilizando-se de outra norma jurídica ou da ausência de previsão expressa. A conduta é lícita perante a norma de contorno e ilícita perante a contornada. (*FERRAGUT, Maria Rita. As provas e o direito tributário: teoria e prática como instrumentos para a construção da verdade jurídica. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 123*)

No que tange à aplicação do instituto da fraude à lei no direito tributário, tenho que a vedação à atuação em fraude à lei é basilar do sistema jurídico. Não está limitada ao direito civil. Não se pode olvidar que o sistema jurídico é erigido como um sistema de normas, ou seja, de linguagem prescritiva, que se direciona a orientar as condutas interpessoais. A admissão da fraude à lei configuraria a possibilidade de se admitir a burla às prescrições de conduta positivadas no sistema jurídico.

Destarte, a atuação por meio de atos artificiais para contornar normas imperativas, normas cogentes, é contrária ao direito em qualquer dos seus ramos. A fraude à lei é incompatível com o sistema jurídico como um todo.

De todo o exposto, no mérito, no que diz respeito à dedutibilidade das amortizações de ágio na base de cálculo de IRPJ, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Passo a apreciar a questão atinente à repercussão na base de cálculo da CSLL.

A recorrente alega que a eventual indedutibilidade da amortização do ágio para fins de IRPJ não deve se refletir na base de cálculo de CSLL.

De fato, não há que se dizer que as bases de cálculo de IRPJ e CSLL sejam exatamente iguais. Entretanto, a legislação de regência possibilita a repercussão na base de cálculo da CSLL da glosa de amortização de ágio. Afinal, a amortização de ágio configura despesa e, como tal, sua dedutibilidade está adstrita às regras comuns a IRPJ e CSLL, conforme Artigo 57 da Lei nº 8.981/95, c/c artigo 47 da Lei nº 4.506/64 e artigo 13 da Lei nº 9.249/95.

A repercussão da glosa da amortização de ágio interno na base de cálculo da CSLL tem sido agasalhada pela jurisprudência deste Conselho, conforme se pode ver nos seguintes julgados, na parte que importa para a matéria ora em debate:

DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. REPERCUSSÃO DOS AJUSTES NO LUCRO REAL PARA A BASE DE CÁLCULO DA CSLL. MOMENTOS DA

EXISTÊNCIA DO INVESTIMENTO. AQUISIÇÃO. DESENVOLVIMENTO. DESFAZIMENTO.

I - Construção empreendida pelo Decreto-lei nº 1.598, de 1977, encontra-se em consonância com a edição no ano anterior (1976) da Lei nº 6.404 ("lei das S/A"), no qual se buscou modernizar os conceitos de contabilização de investimentos decorrentes de participações societárias, inclusive com a adoção do método de equivalência patrimonial (MEP). Foram delineados três momentos cruciais para o investidor: nascimento, desenvolvimento e fim do investimento, assim tratados: (1º) o da aquisição do investimento, normatizando-se a figura do "ágio", que consiste no sobrepreço pago na aquisição, (2º) o momento em que o investimento gera frutos para o investidor, ou seja, a empresa adquirida gera lucros; e (3º) e desfazimento do investimento.

II - O segundo momento operacionalizou sistema no qual os resultados de investimentos em participações societárias pudessem ser devidamente refletidos no investidor, por meio do MEP, e ao mesmo tempo, não fossem objeto de bitributação. De um lado, os resultados da investida seriam refletidos no investidor, fazendo com que tanto na investida quando no investidor fossem apuradas receitas operacionais que, em tese, integrariam o lucro líquido e a base de cálculo tributável. De outro, determinou-se que o investidor poderia efetuar ajuste, no sentido de excluir da base de cálculo tributável os resultados positivos auferidos pela investida, viabilizando-se a neutralidade do sistema e a convergência para fins fiscais das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

III - A mesma premissa deve ser considerada para o primeiro (aquisição) e terceiro (desfazimento) momentos. No desfazimento, o ágio deve ser considerado na apuração da base de cálculo do ganho de capital. Na aquisição, o sobrepreço contabilizado só poderá ser objeto da amortização se ocorridas as hipóteses de aproveitamento previstas expressamente na legislação. IV - Nítida e transparente a convergência entre as bases de cálculo do IRPJ e CSLL, no que concerne às operações decorrentes de participações societárias e os correspondentes resultados auferidos, em seus diferentes momentos: aquisição, desenvolvimento e desfazimento.

REGRAS GERAIS DE DEDUTIBILIDADE. ÁGIO. DESPESA.

Ágio é despesa, submetida a amortização, submetida ao regramento geral das despesas disposto no art. 47, da Lei nº 4.506, de 1964, e com repercussão tanto na apuração do IRPJ quando da CSLL, conforme art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995 e art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995. (*Acórdão CARF nº 9101-004.053, de 11/03/2019*)

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Exercício: 2011, 2012

CSLL. EXTENSÃO LEGAL. INDEDUTIBILIDADE. DECORRÊNCIA LÓGICA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fatos geradores de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, e a decisão quanto à ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados. Assim, o decidido em relação ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

Cabível, portanto, a extensão da glosa de despesas indedutíveis (amortizações de ágio) à base de cálculo da CSLL por conta do disposto no artigo 57 da Lei 8.981/95, que tem por intento evitar a repetição desnecessária de comandos legais para disciplinar a metodologia de determinação das bases impositivas das duas exações, naquilo em que as sistemáticas têm de comum. Uma vez considerado inoponível ao Fisco a constatação de despesas desta natureza tendente a reduzir a base de cálculo do IRPJ, por decorrência lógica estas não podem ser validadas para fins de CSLL. (*Acórdão CARF nº 1401-003.183, de 19/03/2019*).

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer a participação de uma pessoa jurídica investidora originária, que efetivamente tenha acreditado na "mais valia" do investimento e feito sacrifícios patrimoniais para sua aquisição. Inexistentes tais sacrifícios, notadamente em razão do fato de alienantes e adquirentes integrarem o mesmo grupo econômico e estarem submetidos a controle comum, evidencia-se a artificialidade da reorganização societária que, carecendo de propósito negocial e substrato econômico, não tem o condão de autorizar o aproveitamento tributário do ágio que pretendeu criar.

[...]

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Sendo a tributação decorrente dos mesmos fatos e inexistindo razão que demande tratamento diferenciado, aplica-se à CSLL o quanto decidido em relação ao IRPJ. (Acórdão CARF nº 9101-003.611, de 05/06/2018).

Neste tópico, portanto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira