



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

Processo n° 16561.720071/2017-63
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-003.434 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de março de 2019
Matéria IRPJ E CSLL - ÁGIO
Recorrente TNT MERCÚRIO CARGAS E ENCOMENDAS EXPRESSAS LTDAS.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013

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.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

Sendo a tributação decorrente dos mesmos fatos e inexistindo razões que ensejem tratamento diverso, aplica-se à CSLL o quanto decidido em relação ao IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade da decisão recorrida e em acolher a nulidade parcial da autuação relativa à aplicação de multa de ofício qualificada e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Paulo Henrique Silva Figueiredo, Ricardo Marozzi Gregório e Maria Lúcia Miceli. O conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado solicitou a apresentação de declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente), Paulo Henrique Silva Figueiredo, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Ricardo Marozzi Gregório, Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Flávio Machado Vilhena Dias e Gustavo Guimarães da Fonseca.

Relatório

Cuida o feito de auto de infração lavrado em face da recorrente, tendo por objeto a "glosa" de despesas incorridas com a amortização de ágio, registradas na apuração do IRPJ e da CSLL nos anos-calendários de 2012 e 2013, tendo sido lavrado "Termo de Representação para Fins Penais".

A par da aparente complexidade das operações, como descritas pelo TVF, o caso em testilha se resume pela aquisição da empresa nacional Expresso Mercúrio S/A por uma Holding, também nacional, denominada TNT Participações Two Ltda., qualificada pela Fiscalização como "empresa de passagem", e a posterior incorporação (reversa) desta última que, ao fim e ao cabo, gerou o ágio cuja amortização fora criticada e atuada no feito.

Basicamente, o grupo internacional TNT, capitaneado pela empresa TNT Spain, adquiriu a predita Holding (TNT Two) em 2006 (7 de dezembro, especificamente), e, num curto espaço de tempo (em 08/01/2007), aumentou o seu capital social (originariamente fixado em R\$ 100,00), integralizando-o, na mesma data, mediante remessa de valores em espécie ao Brasil (doc. de e-fl. 886/893), no importe de R\$ 390.000.100,00.

Também em 08 de janeiro de 2007, os acionistas da empresa Expresso Mercúrio pactuaram com a TNT Two um Contrato de Compra de Ações (e-fl. 796 e ss), cujo valor estabelecido foi de R\$ 434.686.495,00. Este valor foi justificado a partir de laudo lavrado pelo Banco ABN AMRO, elaborado em 18 de janeiro de 2007, com data base de 31/12/2006, juntado à e-fls. 837/867, em que se avaliou o predito investimento no montante de R\$ 444 milhões.

Tal como frisado pela D. Auditoria Fiscal, o preço ajustado era superior aos recursos detidos pela TNT Two de sorte que, para efetuar o pagamento integral avençado, foi contraído um empréstimo junto à empresa TNT Post Finance Group BV (informação esta obtida a partir da resposta apresentada pela empresa à e-fls. 880/882; não há nos autos quaisquer documentos que comprovem a contratação deste empréstimo, o que, de toda sorte, não foi criticado pela Autoridade Lançadora).

Do TVF ainda se extrai a informação de que a TNT Spain detinha, no Brasil, uma outra holding, denominada TNT One; após a formalização do contrato social acima, a Fiscalização informa a ocorrência de uma nova operação societária em que a empresa internacional, em 31 de janeiro de 2007, promove o aumento do capital social deste última empresa e o integraliza com as cotas da empresa TNT Two (que passa, pois, a ser controlada pela TNT One).

Finalmente, em 30/03/2007, a TNT Two e a Mercúrio, por meio suas respectivas assembléias, deliberam pela efetivação da incorporação reversa (da TNT Two, pela Mercúrio), operação esta lastreada em Laudo Técnico da lavra da KPMG, em que o PL da

incorporada foi avaliado em R\$ 384.692.915,41, "*com data base de 28/02/2007 (e-fls. 978/982)*".

Cabem algumas observações: diz-se, acima, que o TVF trouxe uma descrição mais complexa das operações realizadas, porque, de fato, antes do evento de aquisição da Mercúrio, foram pactuadas algumas operações que, contudo, deixa-se de reportar dado que a própria fiscalização, sobre elas, não teceu maiores críticas. O cerne fático da glosa intentada neste processo está na aquisição da Expresso Mercúrio por uma holding utilizada exclusivamente para a concretização da operação em análise e não diretamente pelo empresa TNT Spain ou por outra empresa nacional havida pelo grupo TNT no Brasil, denominada TNT Express Brasil Holding. Objetivamente, a Fiscalização não teria identificado substância econômica na interposição, no negócio, da TNT Two (além de sustentar, como consentâneo, a incoerência da necessária confusão patrimonial entre a real adquirente e a investida).

Considerando, neste passo, simuladas as operações, porque ausentes, na opinião da Autoridade Lançadora, um claro intento negocial, lavrou-se o auto de infração em exame, sem a constituição de crédito tributário (determinando-se, outrossim, a recomposição dos saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativo).

A recorrente, regulamente cientificada dos termos da imposição fiscal, opôs a sua impugnação por meio da qual sustentou, em apertada síntese:

a) em preliminar de mérito, a nulidade do auto de infração por deficiência de fundamentação legal e fática, dividindo o seu argumento em duas partes:

a.1) a falta de declinação dos motivos de direito a justificar a imposição fiscal (já que do auto de infração não constaria a menção aos dispositivos específicos que versam sobre a formação do ágio e a sua amortização);

a.2) a falta de apontamento dos motivos de direito e fato necessários à tipificação das hipótese legais que autorizam a qualificação da multa de ofício, mormente por, além de não apontar o dispositivo específico da Lei 9.430/96, a Fiscalização teria deixado de descrever as razões que a teriam convencido da prática dos atos descritos nos artigos 71 a 72 da Lei 4.502/64;

b) quanto ao mérito, o efetivo preenchimento dos requisitos preconizados pela Lei 9.532/97; em seguida, deduz as razões que, entende, afastariam as acusações fiscais, a saber:

b.1) a impossibilidade de se desconsiderar a personalidade jurídica da empresa TNT Two (para considerar, como verdadeira adquirente do investimento, a companhia espanhola - TNT Spain), premendo pela inaplicabilidade dos preceitos do art. 116, parágrafo único, do CTN (que, afirma, não foi sequer citado pela Fiscalização), seja pela falta de regulamentação deste preceito, seja pela própria legalidade da constituição das ditas empresas de passagem para a realização de negócios societários;

b.2) houve, efetiva e concretamente, a concentração das empresas investida e investidora (confusão patrimonial), calcando seus argumentos nos preceitos do art. 8, II, da Lei 9.532; e

b.3) as operações pactuadas detinham substância econômica, justificando tal assertiva a partir de resposta já apresentada a fiscalização, em que explicara, além de motivos concernentes ao intento de expandir, no Brasil, a sua atividade, que não poderia ter promovido a aquisição da Mercúrio por meio de sua Holding em razão de vedação regulatória preconizada pela legislação nacional, particularmente, os preceitos do art. 7º, I, da IN/SRF de nº 560/2005;

c) por fim, deduz não haver motivos para a qualificação, *em tese*, da multa de ofício, seja por não existir crédito tributário propriamente, seja por não ter incorrido em qualquer ato que possa tipificar uma ou alguma das hipóteses versadas pelos já mencionados arts. 71 a 73 da Lei 4.502/64.

Instada a se pronunciar sobre o caso, a DRJ desta Capital Federal, houve por bem afastar as preliminares suscitadas e, no mérito, julgar improcedente a impugnação. As razões expostas pela Turma Julgadora *a quo* são bem resumidas a partir da ementa do acórdão recorrido, abaixo reproduzida:

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA

Comprovado nos autos que o procedimento fiscal propiciou ao contribuinte informações e esclarecimentos acerca da infração cometida, com indicação dos dispositivos legais aplicados e composto dos elementos de comprovação do ilícito, não há que se arguir cerceamento de defesa.

TRANSFERÊNCIA DE CAPITAL PARA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO POR EMPRESA-VEÍCULO, SEGUIDA DE SUA INCORPORAÇÃO PELA INVESTIDA. SUBSISTÊNCIA DO INVESTIMENTO NO PATRIMÔNIO DA INVESTIDORA ORIGINAL.

Para dedução fiscal da amortização de ágio fundamentado em rentabilidade futura é necessário que a incorporação se verifique entre a investida e a pessoa jurídica que adquiriu a participação societária com ágio. Não é possível a amortização se o investimento subsiste no patrimônio da investidora original.

INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. MULTA. IMPOSSIBILIDADE.

Não havendo constituição de crédito tributário, não há que se falar em imposição de multa de ofício.

CSLL. DECORRÊNCIA.

Em se tratando de infrações que dependem dos mesmos elementos de prova, aplicam-se, ao Auto de Infração da CSLL, as razões de decidir pertinentes ao IRPJ.

Vale aqui, uma explicação: a ementa acima, tal como erigida, daria a entender pela procedência parcial dos pedidos deduzidos pelo então impugnante, especificamente quanto a multa de ofício. Contudo, o trecho abaixo reproduzido, evidencia que, certo ou errado, a DRJ não acolheu a pretensão do contribuinte neste ponto:

Se a conduta do Contribuinte, caracterizada pela Fiscalização como dolosa e voltada à sonegação, como se viu, poderia ensejar imposição de multa de ofício e sua qualificação se a autuação sob exame redundasse em exigência de crédito tributário, certo é que não se verificou constituição de dívida fiscal, tendo ocorrido intimação para ajuste de saldo de prejuízos fiscais e de base negativa de CSLL.

Assim, à falta de “(...) *totalidade ou diferença de imposto ou contribuição (...)*”, como exige o inc. I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não há se falar em multa.

106. Neste ponto, portanto, não assiste razão à Impugnante.

O contribuinte foi intimado do resultado do julgamento acima em 10/04/2018 (doc. de e-fl. 1.415), tendo interposto o seu recurso voluntário em 08 de maio daquele mesmo ano (e-fl. 1.416), por meio do qual, de início, argui a nulidade do acórdão combatido por pretensa inovação do critério jurídico adotado pela fiscalização para qualificar os fatos do processo. Passo seguinte, reprisa as preliminares e argumentos de mérito já trazidos em sua impugnação.

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

O recurso voluntário é tempestivo, e preenche todos os requisitos de cabimento, razões pelas quais, dele, tomo conhecimento.

I - Preliminar de nulidade do acórdão recorrido - pretensa inovação dos critérios jurídicos.

Sustenta o recorrente, neste tópico, que a DRJ/BSB teria inovado a discussão originariamente proposta pela Autoridade Lançadora, mormente ao qualificar os atos societários praticados como simulados, fraudulentos e/ou dolosamente praticados com o intuito de se evadir a tributação.

Transcrevem, para tanto, um trecho do aludido aresto em que o Relator aponta para a ilicitude das operações societárias intentadas, e, em seguida, asseveram que o TVF nunca teria discutido ou criticado estes mesmos atos. Contraditoriamente, todavia, é o próprio recorrente quem se apressa em desacreditar a sua tese, ao declinar os fundamentos do lançamento para, justamente, tentar demonstrar a alardeada inovação intentada pela Turma *a quo*. Veja-se, neste passo, o seguinte trecho extraído do próprio recurso voluntário:

14. Os fundamentos adotados pela Fiscalização para desconsiderar a personalidade jurídica da **TNT TWO** foram, em resumo, os seguintes: (i) o fato de que a **TNT TWO** supostamente configuraria uma “empresa veículo”, porque a real adquirente da Expresso Mercúrio seria a **TNT SPAIN**; (ii) a posterior incorporação da **TNT TWO** pela **Expresso Mercúrio** não preencheria os requisitos legais para permitir a amortização do ágio, na medida em que não implicaria a concentração de empresas ou extinção/liquidação do investimento; e (iii) a estrutura adotada para a aquisição das ações da **Expresso Mercúrio** careceria de propósito negocial.

Permissa venia, mas quando a autoridade lançadora afirma que o “real adquirente da Expresso seria a TNT Spain”, não estaria, de fato, aí, desconsiderando o negócio jurídico, precisamente em razão de uma possível simulação (situação tratada expressamente pelo art. 116, parágrafo único, do CTN)? A ausência de substância econômica, pela teoria da interpretação econômica do direito tributário, não é o fundamento fático utilizado para fundamentar a aplicação do mesmo preceito anteriormente citado, qual seja, o art. 116,

parágrafo único, do CTN que, por sua vez, elenca como elemento típico a "simulação ou dissimulação"? O uso de empresa veículo não é criticado pelas autoridades fiscais justamente pela sua existência meramente formal, e não substancial, crítica que, frise-se, remete de forma inconsteste à prática de uma ato simulado ou dissimulado?

Ou seja, é a própria recorrente quem refuta o seu próprio argumento... é ela que aponta, no TVF, os fundamentos utilizados para justificar a autuação os quais, para além de quaisquer dúvidas, repousam na constatação - ou pretensa constatação - da prática de atos de simulação (ou dissimulação) que, de outra sorte, representam atos típicos da evasão fiscal (sonegação, fraude, dolo, etc.).

E, não bastasse isto, o trecho abaixo reproduzido, retirado do TVF (e-fl. 1.284), põe um pá de cal sobre o assunto:

80. Tais alegações demonstram **mais ainda a artificialidade das operações**. Todos esses eventuais custos administrativos com a empresa que precisou ser incorporada teriam sido evitados se a operação real tivesse ocorrido, ou seja, a compra da **MERCURIO** diretamente pela **TNT SPAIN**. **Esse é o real negócio que foi realizado**. No caso de haver o interesse em concentrar todos os negócios na holding brasileira, a **TNT EXPRESS BRASIL HOLDING** compraria diretamente a **MERCURIO**.

Ainda que a D. Auditoria Fiscal também suscite a inexistência de confusão patrimonial, semelhante premissa somente existe se se considerar inexistente, do ponto de vista material, a própria empresa dita de passagem (TNT Two); e a sua desconsideração é, a todo momento, sustentada e acusada pela Autoridade Lançadora, com pressuposto de suas conclusões.

É verdade que, como afirmado pelo Recorrente, a Fiscalização não menciona, ou invoca, expressamente, as palavras "fraude, simulação ou dolo"; é igualmente verdade, contudo, que a todo momento, extrai-se do TVF a referência à "artificialidade", "ausência de propósito comercial", "efemeridade", inexistência de substância, entre outras, as quais, como dito acima, afeiçoam -se, principalmente para aqueles que defendem a tese da "interpretação econômica do direito tributário", justamente à figura da simulação ou da dissimulação, tratadas pelo art. 116 do CTN.

Em linhas gerais, não houve qualquer inovação na espécie por parte do acórdão recorrido que somente disse, de forma expressa, o que estava implicitamente posto no Termo de Verificação Fiscal.

Por esta razão, voto por afastar a preliminar em exame.

II - Das pretensas nulidades do auto de infração.

Como dito no relatório que precede este voto, a empresa recorrente divide a preliminar de nulidade do AI em duas partes: uma primeira concernente à uma alegada falta de fundamentação a justificar a própria autuação e; uma segunda, concernente à inexistência de motivação a justificar a menção, exclusivamente, no Auto de Infração, da multa de ofício qualificada.

Para melhor estruturação, e dadas as particularidades de cada subitem trazido pelo apelo concernentes às nulidades ora em exame, passo a decidi-las também separadamente.

II.1 - Do alegado vício de fundamentação relativo à glosa das despesas com amortização do ágio.

O que transparece das razões apresentadas pelo contribuinte é que seu exame se restringiu a análise do Auto de Infração... em momento algum, diga-se, a empresa faz uma análise detida do próprio TVF que, diferentemente do que alega, traz de forma clara e explícita a fundamentação legal concernente, quando menos, às exigências postas quanto à amortização, e dedução, das parcelas do ágio (qual seja, a Lei 9.532/97).

E, realmente, basta se atentar para o tópico VI do relatório fiscal (e-fls. 1.274/1.280), donde se vê uma extensa descrição sobre a legislação tributária que trata, precisamente, do registro dos investimentos e dos requisitos para a apropriação das despesas incorridas com a amortização do ágio, tratados específica e explicitamente pelos preceitos dos artigos 7º e 8º da Lei 9.532/97.

Em outras palavras, se no Auto de Infração não há menção aos preceitos tratados alhures, o TVF, que, pelo que se lê da advertência contida na e-fl. 1.262, é parte integrante daquele último, está suficientemente fundamentado; não por outra razão, o contribuinte entendeu perfeitamente a acusação fiscal, tendo logrado apresentar uma defesa lata, irrestrita e eficiente, não se verificando, no caso, nenhuma mácula ao seu direito de ampla defesa.

Não procedem, inclusive como bem posto pela DRJ, as alegações da empresa neste ponto, pelo que, voto por rejeitar esta preliminar.

II.2 - A pretensa ausência de fundamentação à justificar a qualificação da multa de ofício.

Esta alegação foi tratada de forma rasa pela DRJ e merece uma melhor abordagem...

Vejam bem, o caso concreto, como descrito no acórdão recorrido, não revolve a cobrança de um crédito tributário mas, tão só, a recomposição de saldo de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa... em outras palavras, não se identificou a falta de recolhimento de tributos e, ato contínuo, não se aplicou a multa de ofício preconizada pelo art. 44, I, da Lei 9.430/96.

Por certo, a míngua de imposição da própria multa de ofício, descabe se falar em sua qualificação... e é por isso que o TVF nada trata, diz ou reporta, quanto a aplicação dos preceitos do § 1º do já citado art. 44; o problema é que o Auto de Infração, com dito pelo recorrente, comina, sim, a multa no percentual de 150%.

Ainda que a descrição contida no AI decorra de um possível erro material, é inegável que a autuação veicula uma multa de ofício qualificada.

Como disse no subtópico anterior, o TVF integra o auto de infração e a impugnação ou recurso manejado se volta contra todos os documentos que compõem

imposição fiscal, incluindo-se o próprio AI. E, neste particular, e especificamente no caso em testilha, há a imposição, mesmo que por um lapso, insista-se, de multa de ofício qualificada e a manutenção, tal como está, poderá, inclusive, gerar confusão quando da eventual execução do dispositivo desta decisão.

Não entendo, na espécie, haver propriamente uma nulidade (como disse, provavelmente, se está diante de mero erro material). Nada obstante, a reforma ou o cancelamento parcial do ato de lançamento se impõe, mesmo que apenas para suprimir a cominação da penalidade (qualificada ou simples) do corpo do próprio auto de infração.

Se é verdade, contudo, que, a depender do exame do mérito, a questão ora analisada perderá toda a sua utilidade, não é menos verdade que a resolução desta querela neste momento, facilitará sobremaneira o trabalho deste colegiado, caso seja mantida a autuação.

Assim, voto, aqui, por dar por acolher a preliminar de nulidade, e assim dar parcial provimento ao recurso voluntário a fim de afastar a cominação de multa ofício qualificada veiculada no corpo do auto de infração, até porque não houve a descrição, como dito pelo recorrente, de qualquer fundamentação fática à justificá-la.

III - Mérito.

III.1 - Da validade jurídica dos atos societários praticados, inclusive do ponto de vista material.

Tal como exposto no relatório supra, ainda que o TVF traga notícias de uma série de operações societárias que antecederam aquela que culminou, realmente, com o ágio cujas despesas com amortização foram objeto da glosa fiscal, o cerne, e fundamento, da imposição tributária *sub examine* está calcado, exclusivamente, no uso de uma empresa veículo para operacionalizar a aquisição da Expresso Mercúrio pelo grupo TNT.

Todas as críticas feitas pela D. Auditoria Fiscal, vejam bem, repousam sobre o curto espaço de tempo entre a aquisição da TNT Two pela TNT Spain, o aumento de seu capital, a integralização deste (em espécie), a aquisição da Expresso Mercurio pela dita empresa de passagem e finalmente a incorporação desta pela própria sociedade investida. Em outras palavras, o problema é, tão só, o uso da dita empresa veículo. Para que não restem dúvidas, peço especial atenção para o seguinte trecho do TVF já transcrito anteriormente mas que, *venia concessa*, tomo a liberdade de reproduzir:

80. Tais alegações demonstram mais ainda a artificialidade das operações. Todos esses eventuais custos administrativos com a empresa que precisou ser incorporada teriam sido evitados se a operação real tivesse ocorrido, ou seja, a compra da MERCURIO diretamente pela TNT SPAIN. Esse é o real negócio que foi realizado. **No caso de haver o interesse em concentrar todos os negócios na holding brasileira, a TNT EXPRESS BRASIL HOLDING compraria diretamente a MERCURIO.**

Ou seja, se o grupo estrangeiro tivesse se valido de uma Holding que já existia para adquirir a Mercúrio, pelo que se deduz do apontamento acima, não haveria

qualquer tipo de questionamento fiscal, ainda que fosse verificada a incorporação da Mercúrio e o posterior aproveitamento das parcelas amortizáveis do ágio.

Enfim, está mais que claro que a artificialidade sustentada pela D. Auditoria está representada apenas pelo uso da TNT Two, isto é, pelo uso de empresa veículo. Guardadas algumas poucas particularidades, diga-se, o caso vertente se assemelha, em quase tudo, à outro feito recentemente apreciado por este Colegiado, e cuja elaboração do voto vencedor recaiu sobre os ombros deste Relator. Com efeito, esta Turma validou operações substancialmente iguais às aqui examinadas quando da análise do PA de nº 16561.720143/2016-91, cujo acórdão de nº 1302-002.634 (publicado em 17/04/2018) restara assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010

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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2010

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

Sendo a tributação decorrente dos mesmos fatos e inexistindo razões que ensejem tratamento diverso, aplica-se à CSLL o quanto decidido em relação ao IRPJ.

E, como o disse por ocasião do julgado acima, é dispiciendo discorrer, de forma mais profunda, e novamente, sobre os preconceitos que permeiam o meu entendimento, seja quanto a regra encartada nos artigos 7º e 8º da Lei 9.532/96, seja sobre a extensão dos preceitos do art. 116, parágrafo único, do CTN. Isto porque, diferentemente dos casos em que este Colegiado vem, hodiernamente, se debruçando, o processo *sub examine* não revela a existência de operações complexas, recheadas de etapas sem fim, como troca de ativos ou pagamentos em dação de quotas ou ações. O caso, vejam bem, comporta apenas três operações relevantes (já que as etapas intermediárias, como já alertado, não foram objeto de críticas da parte da Fiscalização):

a) a aquisição, por empresa sediada no exterior, de uma *holding* no Brasil (TNT Two), de vida efêmera, é verdade;

b) a aquisição pela citada *holding* da empresa Expresso Mercúrio, cujo investimento foi avaliado por expectativa de rentabilidade futura e adquirido mediante emprego de recursos em espécie, gerando aí, de um lado, ganho de capital **tributado** e, de outro turno, um custo de aquisição superior ao valor contábil da empresa adquirida. registrado

na contabilidade da adquirente (desdobrado em patrimônio líquido e, obviamente, no ágio em si);

c) a incorporação reversa da *holding* pela Expresso Mercúrio, concretizando-se, neste particular, a confusão patrimonial exigida pelo art. 386 do Decreto 3.000/99 que, ao fim e ao cabo, permitiu a amortização do ágio, objeto desta demanda.

O fundamento único, diga-se, utilizado pela D. Auditoria para inquirir de ilegalidade as operações acima, e, consentaneamente, para glosar as despesas deduzidas pela recorrente a título de amortização de ágio, foi o uso de uma "empresa de passagem", de vida curta, para efetuar-se a aquisição do investimento mencionado alhures; ao ver da fiscalização, e da DRJ, a criação da aludida empresa veículo não teria, em si, um fundamento econômico suficiente para justificar os negócios pactuados, tal qual como concebidos, identificando-se, assim, um intuito exclusivamente fiscal.

Venia concessa, na minha opinião e com o devido respeito aos que dela divergem, a criação de uma empresa de passagem para a aquisição, por empresas estrangeiras, de investimento lotado em território nacional está adstrita à liberdade de reorganização empresarial, embasada, inclusive, na garantia constitucional posta no art. 170 da CF88. Dizer-se, neste particular, que determinadas companhias estrangeiras estão obrigadas à efetuar a compra de ativos instalados no Brasil de forma direta e sem interposição de qualquer outra entidade, revela, insisto, na minha visão, pretensão de pautar a estrutura societária e institucional de entes privados.

Da mesma forma, a acusação de que a empresa espanhola poderia ter se utilizado de uma *holding* pré-existente (TNT Express) para viabilizar a concentração de seus investimentos revela apenas a insatisfação da fiscalização quanto aos ganhos observados pela recorrente (parciais, diga-se, já que, reprise-se, houve ganho de capital tributável), já que, se assim o tivesse procedido, ainda se observaria no caso a formação de um ágio amortizável. A prova maior de que a motivação sobre a que se empenhou a fiscalização é, e era, apenas, a sua resistência em reconhecer o direito à amortização do ágio, pura e simplesmente, porque, na sua visão, estar-se-ia exportando benefícios fiscais¹, é observado na passagem do TVF, cujo teor peço licença para transcrever:

84. **Não cabe aqui avaliar as razões empresariais apresentadas, porque nenhuma das razões exige a criação de uma terceira empresa (empresa veículo)**, pois todas as alegações apresentadas poderiam ser atendidas perfeitamente se a empresa **MERCURIO** fosse adquirida por qualquer empresa do grupo já existente no Brasil. Aliás, é essa a situação da empresa **MERCURIO** hoje: controlada direta da **TNT ONE** e inserida no Grupo **TNT**. porém, amortizando indevidamente despesas de ágio surgido por ocasião de sua própria aquisição e reduzindo, conseqüentemente, o total de tributos a pagar.

85. **O problema é que ao lado desse interesse empresarial de manter as empresas independentes, houve também o interesse em se beneficiar tributariamente, melhorando as condições financeiras da aquisição feita.** Para isso foi criada a **TNT TWO**, para forjar um pretense enquadramento nas condições do art. 386 do RIR/99. Assim, o Grupo **TNT** pretendeu atende o seu interesse

¹ Nem mesmo compartilho do entendimento de que a regra inserta nos artigos 7º e 8º da Lei 9.532/97 descrevam um benefício fiscal; pelo contrário, já que, não só a exposição de motivos da MP 1.604 (convertida na aludida Lei) deixa evidente o caráter antielisivo desta norma, como o próprio fato da amortização reduzir, ao longo do tempo, o custo de aquisição, aumentando, ao final, o eventual ganho de capital quando da realização do investimento.

empresarial e com a vantagem da dedução da despesa de amortização. Se a aquisição da empresa **MERCURIO** tivesse sido efetuada pela **TNT SPAIN** ou pela **TNT EXPRESS BRASIL HOLDING**, ou outra empresa do Grupo, e nela permanecesse, somente seria atendido um dos interesses, o empresarial de ficar com a empresa holding e a **MERCURIO** tal como estão, porém, a redução tributária não seria alcançada (grifos nossos).

Notem, as considerações acima reproduzidas, em especial os trechos grifados, revelam duas premissas que demonstram o que foi afirmado anteriormente:

a) o que causou irresignação na auditoria fiscal não foi a existência ou inexistência de motivos empresariais para se pactuar os negócios tal como feito, mas, exclusivamente, o "*interesse em se beneficiar tributariamente*" das operações realizadas;

b) em vista disso, a D. Auditoria atesta, explicitamente, ser irrelevante a apresentação de qualquer motivação empresarial.

Ou seja, mesmo assumindo a possibilidade de análise econômica dos fatos tributários, o que admito apenas para argumentar, é fato que os contribuintes podem bradar a plenos pulmões todas as razões empresariais possíveis imagináveis para justificar a concatenação das operações societárias engendradas, que seus protestos cairão em ouvidos moucos. Havendo ou não ganhos operacionais e negociais efetivos, para Fiscalização, em se verificando qualquer tipo de proveito tributário, as operações serão inquinadas de ilegais, simuladas, desprovidas de substância econômica... e isso, *venia concessa*, per se, já seria até mesmo suficiente para cancelar-se a exigência por vício de fundamentação.

Vale o destaque, o simples fato de se atestar o uso de uma empresa veículo, não é, *per se*, suficiente para retirar dos negócios pactuados, sob a ótica fiscal, a necessária substância econômica dos negócios, mormente quando, as próprias "normas" (entenda-se "orientações") contábeis usualmente invocadas para considerar inválidas determinadas operações societárias, admitem, de forma explícita, o uso de empresas veículos na combinação de negócios. É o que se infere do item 27 do CPC 15, cujo teor reproduzo a seguir:

Nos casos em que há incorporações da controlada na controladora e que a controladora é somente uma empresa "veículo" sem operações, o saldo do ágio deve ser baixado, por meio de provisão, em contrapartida ao patrimônio líquido, no momento da incorporação. Quando aplicável e houver evidência de recuperação devem ser registrados o imposto de renda e a contribuição social diferidos ativos, de acordo com as práticas contábeis sobre esse tipo de ativo.

Daí, também, se verificar a existência de decisões deste mesmo Conselho afirmando que, o simples uso de empresas-veículo, não afasta, de per si, o propósito negocial inerente às operações societárias idealizadas para, além da própria reorganização institucional, aproveitar determinados ganhos do ponto de vista tributário:

*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).

Insisto e repriso que, se estivéssemos diante de uma sucessão de operações criadas de sorte a tentar ocultar fatos ou dissimular atos (na acepção estritamente objetiva e técnica do art. 167 do Código Civil), sem o emprego de recursos em espécie e sem se observar efeitos concretos tanto sob o plano econômico-societário, como no plano fiscal, o uso da empresa veículo poderia ser considerado como prova adicional da ausência de substância econômica dos negócios (ou ausência do alardeado "intento negocial"); não é, contudo, o que se observa no caso em exame.

Lado outro, como afirmado acima, ainda que os valores utilizados na aquisição da recorrente tenham advindo de empresas situadas no exterior, tais valores foram enviados ao Brasil pelo canais legais e obrigatórios e, uma vez empregados, geraram, vale a insistência, ganho de capital oferecido à tributação. Este fato, na minha concepção, é suficiente inclusive para afastar eventual alegação de simulação (ou, de outra sorte, ter-se-ia que admitir, também, o direito da empresa adquirida pleitear a restituição do IR/recolhido sob o aludido ganho de capital - dado que o imposto não pode incidir sobre fato ilícito, conforme definição do art. 3º do CTN).

Em resumo, não há nas operações aqui tratadas qualquer mácula que possa, a luz dos preceitos dos artigos 116, parágrafo único, e 167 do Código Civil, autorizar a desconsideração dos negócios avençados, dotados que foram de efeitos econômicos e tributários efetivamente concretizados. As despesas com amortização de ágio licitamente formado, o foram com a estrita observância das regras encartadas nos artigos 7º e 8º da Lei 9.532, pelo que, entendo, descabível a sua glosa, com o devido respeito.

III.2 - Demais aspectos fáticos do caso em análise.

Em algumas curtas e pouco aprofundadas passagens do TVF a Autoridade Lançadora chega a, de longe, suscitar uma possível estranheza em relação a duas questões que poderiam impactar as conclusões ora propostas, acaso, todavia, tivessem sido efetiva e concretamente exploradas.

Primeiramente, como relatado, os recursos utilizados pela TNT Spain para integralizar o capital da empresa de passagem TNT Two não eram suficientes para quitar, integralmente, o valor pactuado por meio do contrato de compra de ações firmado com a Expresso Mercúrio (melhor dizendo, com seus acionistas), tendo, por conta disso, contraído um empréstimo junto a outra empresa, aparentemente, pertencente ao mesmo grupo empresarial.

Semelhante operação poderia, por certo, desafiar questionamentos, mormente à luz dos preceitos do art. 464 e ss do antigo RIR, ou quiçá quanto a sua própria existência, já que nenhum documento foi trazido para comprovar a ocorrência efetiva do aludido empréstimo, notadamente a se considerar que, ao fim das operações, a dívida daí advinda passou a ser quitada pela própria Expresso Mercúrio... mas a Fiscalização nada disse; ou inquiriu sobre tal fato; em nada se aprofundou sobre o problema; não instou o contribuinte a trazer a cópia do contrato de empréstimo ou mesmo a declinar as condições por meio das quais este acordo seria cumprido.

Outro ponto que poderia ser melhor explorado ao longo da ação fiscal, pode ser identificado a partir do trecho a seguir reproduzido, extraído do TVF à e-fl. 1.281:

67. Vale notar que o contrato de compra e venda das ações da MERCURIO foi assinado no dia 09/01/2007, mesmo dia do efetivo pagamento. Entretanto é de se estranhar que a transação tenha se efetivado antes mesmo que o laudo de avaliação fosse elaborado (18/01/2007).

É verdade que o laudo em questão, não obstante ter sido lavrado alguns poucos dias após a concretização da aquisição da Mercúrio, tinha, como reconhecido pela própria Auditoria Fiscal, data base anterior ao das operações em análise; mas é inegável, também, que, aparentemente, a "estranheza" causada pelo fato acima não foi suficiente para fomentar um aprofundamento, por parte da Autoridade Lançadora, sobre o tema que, diga-se, limitou-se a expor, apenas, o que foi acima transcrito.

E, mais importante, ainda que as duas situações acima tratadas tenham sido, rasteiramente, apontadas no TVF, não foram utilizadas pela Fiscalização como fundamentos para a glosa intentada; reprise-se: o motivo de fato utilizado para justificar a imposição descrita no auto de infração ora analisado foi, e exclusivamente, o emprego de uma empresa de passagem para adquirir o investimento que gerou o ágio amortizado pela recorrente.

IV - Conclusão.

Pelo exposto, voto por acolher a preliminar de mérito para declarar a nulidade parcial do Auto de Infração e, assim, afastar a qualificação da multa de ofício e, quanto ao mérito, por DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca

Declaração de Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado

Conforme o bem fundamentado voto, do i. conselheiro relator, desta feita, se está diante de uma operação de aquisição de participação societária em que foi gerado um ágio que atende aos requisitos de amortização como despesas, nos termos da legislação fiscal.

A acusação fiscal, no presente caso, centrou-se na utilização, por parte de uma empresa estrangeira, de uma empresa veículo para a aquisição da participação societária de uma empresa brasileira, com o único propósito de economia tributária e que a falta de outros propósitos negociais na utilização dessa empresa, vicia a operação do ponto de vista tributário, e impede o reconhecimento e a dedução do ágio pago.

A fiscalização aponta que a real adquirente da participação societária na empresa Mercurio, não seria a empresa TNT Participações Two Ltda. (empresa veículo), mas sim a empresa espanhola TNT Spain, que foi quem efetivamente despendeu os recursos necessários à aquisição, mediante a capitalização da sua controlada no Brasil.

Ressalta, também, a fiscalização o curto espaço de duração da empresa TNT Two e a incorporação reversa ocorrida como elementos demonstrativos da falta de substância econômica daquela empresa na operação.

Sustenta a autoridade fiscal que a aquisição poderia ter sido feita diretamente pela empresa espanhola TNT Spain ou por sua holding já existente no Brasil (TNT One), que não produziria o efeito fiscal obtido na forma em que a operação foi estruturada, de sorte que este seria o único objetivo da utilização da empresa veículo.

A recorrente, por sua vez, defende a dedutibilidade do ágio, na medida em que a aquisição ocorreu entre partes não relacionadas e que existiu propósito negocial na aquisição e que foram preenchidos todos os requisitos estabelecidos na lei para a dedutibilidade da despesa.

Com relação ao fundamento principal da autuação, concernente à utilização de empresa veículo como forma de viabilizar a posterior amortização do ágio pago, entendo que estando devidamente comprovado nos autos que houve o efetivo pagamento (sacrifício patrimonial) para a aquisição do investimento por parte da empresa adquirente e tendo a própria lei reguladora permitido a incorporação reversa para fins de amortização da despesa, a forma utilizada pela recorrente para a realização do negócio encontra-se dentro dos limites da liberdade de organização de seus negócios, não lhe sendo vedado utilizar aquela que lhe propicie, dentro do ordenamento legal, o menor custo tributário (maior vantagem tributária, em verdade).

É oportuno registrar que não estou entre aqueles que defendem que os contribuintes podem fazer tudo que a lei não veda.

Entendo que os negócios jurídicos realizados devem respeitar os princípios da boa-fé e a função social da empresa. Assim, não se admitem negócios puramente formais, sem qualquer substância, que visam unicamente a obtenção de benefícios fiscais, como os observados na criação de ágio em operações internas ao grupo econômico.

No presente caso, entendo que a operação se amolda à previsão legal que autoriza a amortização do ágio. Existe um valor efetivamente pago que supera o valor patrimonial, amparado na expectativa de rentabilidade futura. Por outro lado, a adquirente foi absorvida por incorporação pela adquirida, verificando-se a confusão patrimonial exigida por lei para viabilizar a amortização da despesa.

Neste passo, com a devida vênia do entendimento fiscal e do adotado pelo i. relator, o meu entendimento é o de que a utilização da empresa chamada "veículo" para a aquisição do investimento encontra respaldo no ordenamento societário e fiscal e, efetivamente, encontra-se dentro da esfera de liberdade que a empresa tem para conduzir os seus negócios, inclusive de modo a lhe propiciar o menor custo ou a maior vantagem tributária.

Note-se que o negócio de compra e venda é real. O que se discute é se o contribuinte poderia adotar a estrutura societária que utilizou para a sua concretização.

Ora, a par dos motivos apresentados pela recorrente quanto a utilização da empresa holding, ainda que esta tenha tido efêmera existência, o objetivo de aproveitar o benefício fiscal do ágio, previsto nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 (arts. 385 e 386 do RIR/1999), me parece legítimo neste caso e é parte da própria estruturação do negócio realizado, levando em conta o ordenamento societário e fiscal.

Entendo que a lei fiscal deve ser interpretada, especialmente aquelas que tratam de renúncia fiscal, em consonância com seus objetivos, não se limitando à sua literalidade. Daí meu entendimento no sentido de afastar a sua aplicação em operações internas, realizadas entre partes dependentes, sem qualquer sacrifício patrimonial e justificativa econômica.

No entanto, não se pode buscar um sentido à lei que a afaste dos institutos que ela pretende regular ou a eles se refira.

A possibilidade legal de aproveitamento do ágio (uma vez que este tenha ocorrido e sido demonstrado legitimamente) decorre da absorção do patrimônio de um pessoa jurídica pela outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação

societária adquirida com ágio ou deságio apurado na forma do § 2º. Inc II do art. 385 do RIR/1999, inclusive quando a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a participação.

Assim dispõe o art. 386 do RIR/1999:

Art. 386. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no artigo anterior (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 10):

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

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

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, 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;

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados durante os cinco anos-calendário subseqüentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 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 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 1º).

§ 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 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 2º):

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

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

§ 3º O valor registrado na forma do inciso II (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 3º):

I - 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;

II - 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 do inciso II do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos ou contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 4º).

§ 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 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 5º).

§ 6º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, quando (Lei nº 9.532, de 1997, art. 8º):

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

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

§ 7º Sem prejuízo do disposto nos incisos III e IV, a pessoa jurídica sucessora poderá classificar, no patrimônio líquido, alternativamente ao disposto no § 2º deste artigo, a conta que registrar o ágio ou deságio nele mencionado (Lei nº 9.718, de 1998, art. 11).

Analisando o dispositivo acima, verifica-se que a confusão patrimonial decorre da **absorção do patrimônio de uma pessoa jurídica pela outra**. É este o requisito que, uma vez atendido, permite a utilização do benefício de amortização antecipada do ágio pago.

E, no caso, concreto, **a pessoa jurídica que detinha a participação** era, indubitavelmente, a empresa holding que foi a responsável pela aquisição da participação societária no Brasil, ainda que os recursos tenham vindo, confessadamente, de empresas situadas no exterior.

Portanto, os reais detentores do investimento no Brasil eram a empresa do grupo TNT situada no exterior, mas ao contrário do entendimento fiscal a lei não estabelece a confusão patrimonial entre investidora (de fato) e investida, mas, sim e expressamente, entre a "**pessoa jurídica**" que detém a participação societária na outra "**pessoa jurídica**" adquirida com ágio com esta última, ou vice-versa, por meio de processos de incorporação, fusão ou cisão.

A figura da companhia holding encontra-se prevista no art. 2º, § 3º da Lei nº 6.404/1976 (Lei das S/A), *verbis*:

Art. 2º Pode ser objeto da companhia qualquer empresa de fim lucrativo, não contrário à lei, à ordem pública e aos bons costumes.

§ 1º Qualquer que seja o objeto, a companhia é mercantil e se rege pelas leis e usos do comércio.

§ 2º O estatuto social definirá o objeto de modo preciso e completo.

§ 3º A companhia pode ter por objeto participar de outras sociedades; ainda que não prevista no estatuto, a participação é facultada como meio de realizar o objeto social, ou para beneficiar-se de incentivos fiscais.

Da mesma forma os institutos da incorporação, fusão e cisão, estão previstos em diversos dispositivos da Lei nº 6.404/1976, em especial os seguintes:

*Art. 227. A **incorporação** é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.*

[...]

*Art. 228. A **fusão** é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações.*

[...]

*Art. 229. A **cisão** é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão.*

Com efeito, todos estes institutos estão expressamente previstos na lei comercial, não podendo ter a sua definição, conteúdo e alcance serem interpretados de forma diversa para definição de seus efeitos tributários, nos termos dos art. 109 e 110 do CTN².

A referência às companhias e sociedades pela Lei das S/A, que detém participações em outras companhias e às operações societárias (incorporação, fusão e cisão), acima descritas, remetem à relação imediata de umas com as outras sociedades, independente do seu controle direto ou indireto por outras pessoas jurídicas.

Dito de outro modo.

² CTN:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

A lei regula, por meio dos dispositivos citados, institutos que disciplinam o objeto das sociedades mercantis e suas transformações em caráter individual, como entidades autônomas, não importando sua condição dentro de um grupo econômico ou quem detenha o seu controle.

Ora, a lei tributária, nos casos os arts. 385 e 386 do RIR/1999 (amparados nos arts. 7ª e 8º da Lei nº 9.532/1997), simplesmente remete a estes institutos previstos na lei comercial para fins de definição do benefício fiscal de amortização antecipada do ágio, não existindo espaço para interpretá-los de forma diversa.

Decorre daí, também, o meu entendimento já manifestado em outros julgamentos, quanto a impossibilidade de transferência do ágio pago por uma empresa para outra criada unicamente para permitir o aproveitamento fiscal do ágio.

Embora considere que a previsão legal que autoriza a amortização antecipada do investimento como despesa, conflite com princípios de justiça fiscal em face dos demais contribuintes, e, ainda, que não se justifica tal incentivo tanto do ponto de vista da política fiscal quanto do ponto de vista econômico, entendo que enquanto vigente a lei, nos casos que nela se enquadrem, tal dedução deve ser respeitada pelo Fisco.

Diante desses pressupostos, estando, ao meu ver, atendidos os requisitos para a dedutibilidade do ágio no presente caso, a glosa efetuada pela fiscalização deve ser cancelada.

Ante ao exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário quanto a este ponto da autuação.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado