



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

Processo nº 16561.720077/2013-15
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-002.097 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de abril de 2017
Matéria ÁGIO
Recorrente INTERNATIONAL PAPER DO BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO.
PROPÓSITO NEGOCIAL. EMPRESA VEÍCULO

Produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, quando demonstrada a finalidade negocial ou societária, especialmente quando a incorporada teve o seu capital integralizado com o investimento originário de aquisição de participação societária da incorporadora (ágio) e, ato contínuo, o evento da incorporação ocorreu em lapso temporal próximo.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. JUROS DE MORA - TAXA SELIC. CABIMENTO.

São cabíveis, na forma dos autos, por expressa disposição legal, as exigências de multas de ofício e isolada e de juros de mora.

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 de decadência suscitadas, e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Ester Marques Lins de Sousa e Luiz Tadeu Matosinho Machado. Os conselheiros Alberto Pinto Souza Junior e Luiz Tadeu Matosinho Machado solicitaram a apresentação de declaração de voto com relação ao mérito do recurso voluntário. O Conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa declarou-se impedido, sendo substituído no colegiado pelo Conselheiro José Roberto Adelino da Silva (Suplente Convocado).

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alberto Pinto Souza Júnior, Rogério Aparecido Gil, Ester Marques Lins de Sousa, Gustavo Guimarães da Fonseca e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente). O Conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa declarou-se impedido, sendo substituído no colegiado pelo Conselheiro José Roberto Adelino da Silva (Suplente Convocado). Ausente, momentaneamente o Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto face ao acórdão nº 16-59.689, de 24/07/2014 da 2ª Turma da DRJ de São Paulo que, por unanimidade de votos julgo improcedente a impugnação conforme a seguir exposto.

Lavrou-se auto de infração contra a Recorrente, por meio do qual lhe está sendo exigido crédito tributário a título de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ("IRPJ") e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ("CSLL"), relativo aos anos-calendários de **2008 a 2012**.

As infrações estão relacionadas a deduções de ágio fundamentado na expectativa de rentabilidade futura pago por ocasião da aquisição de investimento na **LA Celulose e Papel Ltda. ("LA")**, deduzidas do lucro real e da base de cálculo da CSLL após a incorporação da LA pela Recorrente.

Concomitantemente à **multa de ofício exigida (75%)**, a autoridade fiscal aplicou **multa isolada de 50%** prevista no artigo 44, inciso II, alínea b da Lei nº 9.430/96, em razão da falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL supostamente devidas pela Recorrente entre os anos de 2008 e 2012.

A Fiscalização glosou valores de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL ("Prejuízos Fiscais") que a Recorrente teria compensado indevidamente nos anos calendários de 2008 a 2012 em sua apuração do IRPJ e CSLL devidos nesses anos calendários.

Essa acusação está diretamente **relacionada à outra autuação (Processo Administrativo nº 16561.720164/2012-83)** sofrida pela Recorrente, na qual também se discute a amortização do ágio decorrente da aquisição da LA para fins fiscais no **ano-calendário de 2007** ("Auto de Infração - AC 2007"), já que os **Prejuízos Fiscais deduzidos nos anos-calendário 2008 a 2012 têm origem nas amortizações de ágio realizadas no ano-calendário de 2007**.

A Recorrente apresentou impugnação administrativa ("Impugnação"), oportunidade em que demonstrou a improcedência da exigência fiscal formulada. A Decisão DRJ, no entanto, manteve o Auto de Infração em acórdão que restou assim ementado:

"INCORPORAÇÃO DE EMPRESA - AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO - NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL - UTILIZAÇÃO DE 'EMPRESA VEÍCULO'

Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade comercial ou societária, especialmente quando a incorporada teve o seu capital integralizado com o investimento originário de aquisição de participação societária da incorporadora (ágio) e, ato contínuo, o evento da incorporação ocorreu em lapso temporal próximo.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pela impugnante.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. JUROS DE MORA - TAXA SELIC. CABIMENTO.

São cabíveis, na forma dos autos, por expressa disposição legal, as exigências de multas de ofício e isolada e de juros de mora.

Impugnação improcedente.

Crédito tributário mantido. "

A recorrente foi intimada do acórdão recorrido, em 15/08/2014 (fl. 5.296). Opôs-se à decisão por meio de Embargos de Declaração, de 19/08/2014 (fl. 5.298). Interpôs Recurso Voluntário, em 12/09/2014 (fl. 5.462).

O Recurso Voluntário foi subscrito pelos advogados, Drs. Raquel Novais, Marco Antônio Gomes Behrndt e Fernando Colucci. A procuração juntada à fl. 5.541, outorgada por representantes legais da recorrente (Contrato Social de fl. 5.826, Administradores, Glenn e Nilson), prevê poderes para substabelecimento e a **data de validade** desse instrumento de mandato expirou, em **04/06/2015**. Em 19/08/2014, os outorgados substabeleceram poderes para os referidos subscritores do recurso.

Verificou-se, portanto, que a recorrente, desde de 04/06/2015, estava sem representação processual constituída.

Assim, havia a necessidade de a recorrente regularizar essa situação para se atender ao pedido formulado de sustentação oral, já que, em 07/04/2017 a Recorrente peticionou nesse sentido e apresentou razões para que esse processo não fosse tirado de pauta.

À véspera dessa sessão, 10/04/2017, a Recorrente juntou Instrumento Público de Procuração, outorgado por representante da Recorrente, em 09/03/2017. Também juntou substabelecimento outorgado em 10/04/2017. A procuração limita-se aos poderes específicos da cláusula **AD JUDICIA**. Não obstante a ausência da cláusula **ET EXTRA**, considero regularizada a representação processual.

Em suas razões, a Recorrente alega que, o simples confronto entre a ementa da Decisão DRJ e o Auto de Infração e a Impugnação revelaria o descompasso da decisão recorrida em relação ao caso concreto.

Primeiramente, porque todas as infrações que fazem parte do Auto de Infração foram integralmente impugnadas pela ora Recorrente. Diferentemente do quanto sustentado pela DRJ, também as glosas das deduções dos Prejuízos Fiscais foram combatidas na defesa apresentada. Como alertado de maneira expressa na impugnação, como os Prejuízos Fiscais têm origem nas amortizações de ágio deduzidas pela Recorrente das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, é precisamente por meio do questionamento do mérito do lançamento a única maneira que a Recorrente poderia impugnar as glosas de tais Prejuízos Fiscais. As acusações relativas à impossibilidade de dedução das amortizações do ágio pago na aquisição da LA foram extensivamente combatidas pela Recorrente em sua impugnação administrativa, de modo que também não deveria haver dúvidas de que a procedência da glosa dos Prejuízos Fiscais foi também integralmente questionada pela Recorrente.

Não bastasse isso, a glosa das despesas relativas à amortização de ágio e que deram origem aos Prejuízos Fiscais glosados nos presentes autos também já foi expressamente **impugnada pela Recorrente nos autos do processo administrativo nº 16561.720164/2012-83**, estando o recurso voluntário interposto naqueles autos atualmente em julgamento nesta mesma sessão.

Quanto ao mérito da discussão, a Recorrente alega que, muito embora a DRJ sustente a manutenção do Auto de Infração no equivocado entendimento de que a LA seria uma sociedade sem qualquer finalidade comercial ou societária em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, caracterizando-a como "empresa veículo", fato é que não houve qualquer acusação por parte do agente Fiscal no sentido de caracterizar a LA como "empresa veículo", sendo de se notar que não há qualquer menção à expressão "empresa veículo" no Termo de Verificação Fiscal ("TVF") objeto dos presentes autos!

Salienta que, a fragilidade da Decisão DRJ também salta aos olhos ao se perceberem referências a um suposto ágio registrado pela investidora estrangeira na Recorrente, à alegação de que a LA jamais teria buscado lucro, em total conflito com as provas carreadas aos autos (docs. 9 a 14 da Impugnação), ao comentário de que o caso presente envolveria "incorporação às avessas", ou ainda à surpreendente afirmação de que o ágio poderia ter sido amortizado caso a Recorrente tivesse incorporado sua investidora estrangeira.

No recurso voluntário, a Recorrente rebateu os argumentos suscitados pela DRJ, mas desde o início registrou que, ao contrário do que sustenta a DRJ, a Recorrente não adquiriu um "mero ativo" atribuído a uma pessoa jurídica que "jamais buscou o lucro".

A transação teria sido realizada entre a Recorrente, empresa operacional, e a LA, empresa também operacional que recebeu acervo líquido composto por contas a receber, créditos fiscais a recuperar, 77 fazendas, 44 veículos florestais e 14 veículos industriais, passivos, 800 funcionários diretos e 1.900 colaboradores indiretos e que gerou mais de R\$260 milhões em receitas de vendas e mais de R\$33 milhões de lucro operacional entre a aquisição do investimento pela Recorrente e sua incorporação!

A DRJ teria deixado de analisar os argumentos de defesa apresentados pela Recorrente, procurando enquadrar o caso presente no que chamou de conceito-chavão de "empresa veículo" para manter o Auto de Infração. Além de o Auto de Infração ter sido mantido com fundamento em dispositivo legal que nem sequer constou da capitulação legal eleita pelo agente fiscal como base legal do Auto de Infração (artigo 386 do Regulamento do Imposto de Renda - "RIR", enquanto o dispositivo tido como violado foi o artigo 299 do RIR),

o que implica inaceitável inovação do lançamento, os motivos fáticos pelos quais o Auto de Infração foi mantido pela DRJ estão descolados da realidade dos fatos que integram o presente processo administrativo, o que fulmina a decisão recorrida por ausência de motivação.

Alega que a análise dos argumentos de defesa e documentos apresentados juntamente com a Impugnação leva à conclusão da improcedência das acusações fiscais relativas à substância econômica da LA e ao propósito negocial da transação, como aliás reconheceu a 5ª Turma da Delegacia da Secretaria da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I - DRJ/SP1 ao analisar o auto de infração relativo ao ano-calendário 2007, objeto do processo administrativo nº **16561.720164/2012-83**.

Ressalta que, em momento algum a autoridade fiscal (i) questionou a existência, a validade, a mensuração ou a fundamentação econômica do ágio amortizado pela Recorrente, nem tampouco (ii) colocou sob dúvida a existência e operacionalidade de qualquer das pessoas jurídicas envolvidas.

Ao contrário. A Fiscalização reconheceu que o montante registrado a título de ágio foi efetivamente pago na aquisição do investimento de terceiros não relacionados ao Grupo International Paper ("Grupo IP") e que esse valor sempre esteve justificado na expectativa de rentabilidade futura da LA, elementos esses que são essenciais ao registro contábil e amortização fiscal do ágio.

Em momento algum se colocou sob questão a validade jurídica ou o propósito negocial dos atos societários realizados pela Recorrente e suas investidoras. O que se percebe é que, além de se tratar de um frágil lançamento tributário sustentado tão somente em uma supostamente indevida "transferência de ágio", a DRJ não foi capaz de refutar nenhum dos argumentos de defesa trazidos na Impugnação.

A Descrição das Operações Realizadas

O conjunto de operações realizadas pela Recorrente, objeto dos presentes autos, tem sua origem no ano de 2005. Nesse ano, a Recorrente havia apurado prejuízo de mais de R\$14 milhões, o que deixava claro que o seu sucesso comercial dependia de alterações sensíveis em suas estratégias de negócios.

Foi nesse contexto que o Grupo IP divulgou seu Plano de Transformação em nível mundial, o que tinha por objetivo de aumentar a geração de receitas operacionais por meio da concentração de suas atividades em duas grandes áreas estratégicas de negócios: papéis para imprimir e escrever ("uncoated papers") e embalagens industriais e para consumidores finais ("industrial and consumer packaging") (doe. 04 da Impugnação).

Essas áreas estratégicas já representavam 70% das vendas do Grupo IP e a administração do Grupo avaliava que a concentração nessas atividades poderia trazer significativas reduções de custos e aumento de rentabilidade⁸, decisão que se mostrou acertada e que levou à expansão dos negócios do Grupo IP em todo o mundo, inclusive no Brasil.

Seguindo o novo planejamento estratégico mundial do Grupo IP, a administração da Recorrente passou a reavaliar suas atividades com vistas a concentrar-se na produção de papéis para imprimir e escrever, ampliando sua atuação nessa área e desfazendo-se de investimentos que não estavam relacionados ao negócio de papéis para imprimir e escrever, incluindo aqueles investimentos para fornecimento de madeira ao mercado. As áreas

florestais mantidas seriam apenas aquelas que tinham vinculação e eram necessárias para a produção de papéis para imprimir e escrever.

Nesse contexto é que se insere a operação de permuta de participação societária que é o cerne da autuação.

No ano de 2006, o Grupo IP identificou importante oportunidade de negócio que lhe permitiria avançar na implementação do Plano de Transformação.

Se de um lado o Grupo IP buscava ampliar sua atuação na área de produção de papéis para imprimir e escrever, de outro lado, um de seus maiores concorrentes, o Grupo Votorantim Celulose e Papel ("Grupo VCP"), passava a adotar planejamento estratégico exatamente em sentido contrário, pretendendo desfazer-se de suas atividades vinculadas à produção de papéis para imprimir e escrever (no caso da VCP, referido plano estratégico foi denominado "Visão 2020"). Além disso, o Grupo VCP buscava oportunidades para aumentar sua atividade no ramo de produção de celulose, justamente um daqueles que não mais interessavam ao Grupo IP.

Foi esse antagonismo nos interesses de ambos os grupos empresariais que, paradoxalmente, os uniu e permitiu a realização do negócio objeto dos presentes autos.

Entre as atividades desenvolvidas pelo Grupo VCP e que não faziam parte do plano Visão 2020, estava o empreendimento vinculado à produção de papéis de imprimir e escrever na região do município paulista de Luiz Antônio, posteriormente alocado à LA.

Ao contrário do quanto sustentam a DRJ a autoridade fiscal, não se tratava de um simples ativo detido pelo Grupo VCP. Como expressamente reconhecido pelas autoridades julgadoras de primeira instância ao analisarem a autuação relativa ao ano-calendário 2007^o, as atividades em tela compunham uma linha de negócios completa, cujo ponto central era a fábrica localizada em Luiz Antonio, à qual estavam exclusivamente alocados funcionários, fornecedores, clientes, ativos e passivos vinculados à atividade de fabricação de papéis. Por decisão gerencial do Grupo VCP essa linha de negócios estava integrada a uma pessoa jurídica integrante to Grupo VCP (a VCP), mas tinha todas as condições e requisitos para compor uma pessoa jurídica distinta que fizesse parte do Grupo VCP. Ou seja, não se tratava de uma simples máquina que pudesse ser transferida ao adquirente numa singela operação de compra e venda, mas se tratava de verdadeiro acervo líquido composto pelos mais diversos ativos e passivos necessários ao desenvolvimento do empreendimento relacionado às atividades de produção de papéis para imprimir e escrever.

De sua vez, o Grupo IP contava com investimento na Chamflora Três Lagoas Agroflorestal Ltda. ("Chamflora"). pessoa jurídica dedicada à atividade de fabricação de celulose constituída em 1991 e que pertencia ao Grupo IP desde 2001.

Diante desse cenário, em que ambos os grupos empresariais detinham investimentos que lhes interessavam mutuamente, a opção natural eleita pelas administrações foi a celebração de um contrato de permuta, um dos negócios jurídicos mais primitivos e que acompanham o ser humano desde as suas origens, amplamente utilizado antes mesmo do surgimento da economia monetária".

O raciocínio é simples: considerando que ambos os contraentes detêm bens que lhes interessam mutuamente, as partes optam por se obrigarem a dar um bem em troca de

outro. E, vale dizer, o contrato de compra e venda nada mais é que uma evolução do contrato de permuta, aplicando-se aos contratos de permuta as mesmas regras dos contratos de compra e venda, conforme dispõe o Código Civil brasileiro¹².

Isso porque o resultado da permuta é exatamente equivalente à realização de duas compras e vendas simultâneas. No caso presente, o resultado teria sido exatamente o mesmo para a Recorrente se o Grupo IP optasse por adquirir o investimento na LA mediante pagamento em dinheiro e, de sua vez, o Grupo VCP decidisse adquirir o investimento na Chamflora em dinheiro.

Ao fim, exatamente como aconteceu no caso concreto, a LA pertenceria ao Grupo IP e a Chamflora pertenceria ao Grupo VCP, sendo o ágio pago pelo Grupo IP amortizável para fins fiscais da mesma forma como ocorreu no caso concreto.

Ocorre que, para que pudesse ser implementada nos termos em que acordado pelas partes, a transação demandava que algumas providências fossem adotadas.

Para que a troca se concretizasse haveria a necessidade de aporte de US\$1.150.000.000 (um bilhão cento e cinquenta milhões de dólares norte americanos) ao capital da Chamflora, valor que seria destinado à construção de uma fábrica de celulose. Assim, houve a redução do capital social da Recorrente com a entrega da participação societária na Chamflora à International Paper Investments B.V. ("IPH").

Em relação ao Grupo VCP, era necessário que o acervo líquido correspondente ao empreendimento de produção de papel que estava em plena operação e que interessava ao Grupo IP fosse segregado em uma nova sociedade, como é praxe negocial em operações desse tipo. Assim é que o Grupo VCP constituiu a LA, contribuindo a essa pessoa jurídica todo o acervo líquido correspondente ao ramo de produção de papéis que outrora estava integrado a uma das sociedades integrantes do Grupo VCP, a VCP.

O acervo líquido transferido à LA era composto por contas a receber, créditos fiscais a recuperar, 77 fazendas, 44 veículos florestais e 14 veículos industriais, além de passivos vinculados a fornecedores e a salários e outros encargos sociais devidos¹³. Também foram transferidos à LA todos os mais de 800 funcionários exclusivamente dedicados à operação das atividades de produção de papéis para imprimir e escrever (doe. 05 da Impugnação). Se considerados também os funcionários terceirizados, chega-se ao impressionante número de 1.900 colaboradores envolvidos nas atividades da LA.

A partir do recebimento desse acervo líquido a LA passou a contar com 21 filiais, e imediatamente após o recebimento desses ativos e passivos (período de janeiro a maio de 2007), a LA gerou mais de R\$260 milhões em receitas de vendas e mais de R\$33 milhões de lucro operacional (does. 06 a 14 da Impugnação). Como sustentar que uma sociedade dessas representaria um simples ativo, ou que se tratava de uma empresa veículo?

Nesse momento, importa também registrar que a implementação de etapas preparatórias à realização de determinado negócio, como a segregação de um acervo líquido em uma outra sociedade, é recomendável e, muitas vezes, imprescindível. Esse mesmo procedimento foi adotado pelo próprio Governo Federal no contexto do Plano Nacional de Desestatização ("PND"). A Lei nº 9.491/97, que instituiu o PND, estabelecia que as desestatizações poderiam ser realizadas das mais diversas formas, desde a alienação direta de ativos até a alienação de participações societárias, assegurando que "a transformação, a

incorporação, a fusão ou a cisão de sociedades e a criação de subsidiárias integrais poderão ser utilizadas a fim de viabilizar a implementação da modalidade operacional escolhida" (g.n.). Exatamente dessa forma é que foram realizadas diversas das operações de desestatização (doe. 15 da Impugnação).

No caso presente, a operação poderia ser realizada das mais diversas maneiras, mas a constituição da LA era o caminho mais natural a ser adotado, na medida em que a permuta não envolveria um simples ativo detido pelo Grupo VCP, mas verdadeiro acervo líquido em operação representado por todos os ativos e passivos que estavam exclusivamente alocados à produção de papéis realizada no município de Luiz Antônio/SP. Seja como for, não cabe ao Fisco ou à DRJ negar efeitos à operação ao singelo argumento de que "as operações poderiam ser efetuadas diretamente entre as empresas envolvidas"(fl. 15 da Decisão DRJ).

Uma vez realizadas as etapas preparatórias acima relatadas, implementou-se a permuta das participações societárias, a partir da qual, de um lado, a IPH passou a deter investimento direto na LA e, de outro lado, a VCP passou a deter investimento na Chamflora.

O valor pelo qual o investimento na LA foi adquirido pela IPH correspondia, exatamente, ao montante do investimento estrangeiro anteriormente registrado pela IPH em relação à Chamflora, R\$3.044.071.098,00.

Depois de adquirido o investimento na LA, a IPH decidiu aumentar o capital social da Recorrente mediante contribuição das quotas da LA pelo exato valor que haviam sido adquiridas pela IPH.

Nesse momento, considerando que a Recorrente adquirira novo investimento na LA, em atendimento ao artigo 385 do RIR desdobrou o custo de aquisição do investimento na LA em valor de patrimônio líquido e ágio.

Considerando que à época o valor do patrimônio líquido da LA era R\$1.004.999.278,39, a Recorrente registrou o valor de R\$2.039.071.819,61 como ágio justificado economicamente na rentabilidade futura da LA, conforme laudo elaborado pela Ernst & Young Terco ("E&Y") constante dos autos (doe. 16 da Impugnação).

Por se tratar de empreendimento antes detido pelo Grupo VCP, concorrente do Grupo IP, a LA possuía processos de produção, manutenção, qualidade, suprimentos, informatização e gestão de recursos humanos próprios, além de manter cadeias de distribuição distintas daquelas utilizadas pelo Grupo IP.

Por essa razão, a completa união das atividades então desenvolvidas pela Recorrente e pela LA somente poderia acontecer depois de elaborado e implementado um completo plano de alinhamento de todos esses elementos, os quais são críticos para o sucesso empresarial, bem como da padronização da qualidade dos produtos fabricados pela LA de acordo com os níveis de qualidade praticados pelo Grupo IP, harmonização e integração dos processos internos e de sistemas de informática (como a unificação de itens de produtos, matérias-primas e manutenção e reparo, implantação do mesmo sistema nas duas empresas etc).

Com o objetivo de permitir a visualização da magnitude dessa tarefa de alinhamento entre os empreendimentos e total integração da LA ao Grupo IP, a Recorrente anexou à Impugnação cronogramas e estudos internos relativos às mais diversas áreas cuja

segregação e integração deveria ser implementada (docs. 17 a 20 da Impugnação), os quais nem sequer foram analisados pela DRJ.

Em razão das limitações impostas durante o negócio realizado com o Grupo VCP, somente depois de adquirido o investimento na LA é que foi possível desenvolver e implementar o plano de alinhamento pela Recorrente, com a definição clara das prioridades, responsabilidades e cronograma de implantação. Durante esse processo inicial, as atividades desenvolvidas pela Recorrente e pela LA tinham que necessariamente ser mantidas segregadas em pessoas jurídicas distintas, estendendo-se o processo de integração até um período em que as duas pessoas jurídicas já tivessem sido completamente unidas por meio do processo de incorporação da LA pela Recorrente.

Superada essa etapa inicial da integração, a Recorrente incorporou a LA e a combinação das atividades passou a ser plena.

A partir desse momento, obtiveram-se significativos ganhos de rentabilidade, traduzidos no aumento do faturamento da Recorrente, na redução de custos operacionais/administrativos, de pessoal e logísticos, em face da possibilidade de melhor planejamento e ampliação das opções quanto à fabricação de produtos específicos para o atendimento dos clientes a partir da alocação da produção às diferentes plantas geridas pela Recorrente, conforme sua localização geográfica, já que nesse momento todas as plantas já produziam os mesmos produtos com a mesma qualidade.

Foi possível, ainda, uma melhor negociação dos custos de matéria-prima com fornecedores, devido à maximização da capacidade operacional e aos ganhos de escala daí decorrentes. A combinação das áreas florestais das duas empresas também permitiu um melhor gerenciamento desses ativos, trazendo ganhos adicionais à Recorrente.

Do ponto de vista de recursos humanos, a combinação das atividades da Recorrente e da LA teve um significativo impacto motivacional, pois permitiu a implantação de um plano de carreira mais amplo e com maiores possibilidades e opções de desenvolvimento, tendo em vista o maior número de cargos de supervisão e gerenciais após a integração das atividades.

Sob a ótica comercial, passados mais de 7 anos da implementação do Plano de Transformação, pode-se observar claramente que a estratégia comercial desenhada pelo Grupo IP teve sensível êxito quando se analisa o lucro apurado pela Recorrente nos anos subsequentes: além de nenhum ano ter sido encerrado com prejuízo, o crescimento percebido por meio da análise das demonstrações de resultado ("DRE"-) dos anos de 2006 a 2012 da Recorrente (doe. 21 da Impugnação) é de mais de 160%.

Os impactos não foram apenas em relação à lucratividade. A Recorrente, empresa operacional, produtora de papel, ao adquirir e incorporar a LA, com a confusão patrimonial entre ambas, sofreu mutação em sua operação e seus resultados

Alega que, seriam inúmeros os efeitos patrimoniais e operacionais alcançados pela Recorrente com a aquisição e a incorporação da LA, de sorte que é visível o despropósito de se afirmar que o que houve foi aquisição de ágio e não de investimento. No instante imediatamente anterior à emissão das novas cotas em subscrição da LA, a Recorrente não detinha o investimento na LA e no momento seguinte à integralização passou a detê-lo,

podendo exercer sobre ele a titularidade, incorporá-lo e usufruir todos os seus resultados como aumento de sua produção, faturamento e lucro.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rogério Aparecido Gil - Relator

O Recurso Voluntário é **tempestivo** (recorrente intimada, em 15/08/2014, fl. 5.296, e recurso interposto, em 12/09/2014, fl. 5.462).

Todavia, quanto à **representação processual**, ainda há a **necessidade de regularização**. Veja-se.

Como relatado, à data da interposição do recurso voluntário a Recorrente estava regularmente representada. Todavia, desde de 04/06/2015, está sem representação processual constituída.

Diante da necessidade de regularizar essa situação para se atender ao pedido formulado de sustentação oral, peticionado em 07/04/2017, a Recorrente juntou, em 10/04/2017, Instrumento Público de Mandato, outorgado em 09/03/2017 e substabelecimento outorgado em 10/04/2017. A procuração limita-se aos poderes específicos da cláusula **AD JUDICIA**. Não obstante a ausência da cláusula **ET EXTRA**, considero regularizada a representação processual.

Preliminares

Considerando a possibilidade de a Recorrente regularizar a representação processual no decurso das sessões de julgamento de abril/2007 e, assim, se passe ao julgamento do Recurso Voluntário, passamos à seguinte análise.

INFRAÇÃO 0002 - SALDO INSUFICIENTE DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES NEGATIVAS DA CSLL

A questão da suposta ausência de questionamento da glosa da compensação dos Prejuízos Fiscais - impossibilidade de desmembramento do processo administrativo

Como já mencionado no início das presentes razões recursais, ao analisar as razões de defesa apresentadas, a DRJ não apenas julgou procedente o lançamento tributário, mas também entendeu que parte da acusação fiscal não havia sido impugnada, determinando o desmembramento da exigência fiscal em um novo processo administrativo e a imediata remessa deste para as providências de cobrança do crédito tributário (processo administrativo nº 13840.720.517/2014-82).

Segundo a Decisão DRJ, a parcela do Auto de Infração "motivada pelo descumprimento da trava de 30% na compensação de prejuízos fiscais com o resultado do

período ora analisado (fls.4.253/4.254) não foi contestada expressamente na impugnação, razão pela qual poderá ser efetuada a sua cobrança de acordo com a legislação de regência" (fl. 8 da Decisão DRJ).

Em primeiro lugar, não se trata de compensação de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL em desacordo com as normas aplicáveis. Os Prejuízos Fiscais glosados pelo agente fiscal no caso presente têm sua origem nas amortizações de ágio realizadas pela Recorrente no ano-calendário 2007, amortizações essas que já são objeto do processo administrativo nº 16561.720164/2012-83, atualmente pendente de análise por esse E. CARF. Portanto, começa aí a incompreensão da DRJ sobre o que se discute no caso presente.

Diferentemente do quanto concluiu a DRJ, houve expressa impugnação também em relação à glosa das compensações de prejuízos fiscais e base negativa de CSLL consubstanciada no Auto de Infração.

Com o objetivo de sanar o vício da Decisão DRJ em relação a essa questão, a Recorrente opôs tempestivamente embargos de declaração, bem como requereu nos autos do processo administrativo nº 13840.720.517/2014-82 o sobrestamento de quaisquer medidas de cobrança (doe. 04). Não obstante, considerando que os embargos de declaração estão pendentes de julgamento por parte da DRJ no momento da interposição do presente recurso voluntário, a Recorrente optou por reiterar também nas presentes razões recursais os motivos pelos quais entende ter expressamente questionado também a infração relativa à glosa das compensações dos Prejuízos Fiscais e, além disso, as razões pelas quais entende não poderem ser realizadas quaisquer ações de cobrança por parte das autoridades fiscais em relação a essa parte do Auto de Infração.

Como os Prejuízos Fiscais têm origem nas amortizações de ágio deduzidas pela Recorrente das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, é precisamente por meio do questionamento do mérito do lançamento a única maneira que a Recorrente poderia impugnar as glosas de tais Prejuízos Fiscais. Não há dúvidas de que as acusações relativas à impossibilidade de dedução das amortizações do ágio pago na aquisição da LA foram extensivamente combatidas pela Recorrente em sua impugnação administrativa, de modo que também não deveria haver dúvidas de que a procedência da glosa dos Prejuízos Fiscais foi também integralmente questionada.

Vale dizer, a infração relacionada às compensações dos Prejuízos Fiscais não está vinculada a algum erro de cálculo ou a um suposto desrespeito ao limite de 30% imposto pela legislação aplicável, o que mereceria uma discussão autônoma, mas tem vínculo exatamente com a validade ou não das amortizações de ágio consideradas pela Recorrente na apuração do IRPJ e da CSLL por ela devidos no período. Sendo assim, é evidente que não haveria outra forma de questionar a glosa dos Prejuízos Fiscais senão pela demonstração da total validade do ágio amortizado e, por conseguinte, a completa improcedência do Auto de Infração lavrado também nessa parte.

Em reforço o quanto aqui exposto, percebe-se que a própria autoridade lançadora entendeu pela desnecessidade de acusação autônoma para a glosa dos Prejuízos Fiscais, de modo que seu Termo de Verificação Fiscal não faz qualquer menção a essa infração, evidenciando a estreita relação de decorrência e prejudicialidade entre o mérito da acusação fiscal e a glosa dos Prejuízos Fiscais.

Ora, é evidente que o artigo 17 do Decreto nº 70.235/7214, utilizado pela DRJ para fundamentar a decisão pelo desmembramento do processo administrativo, somente tem aplicação a situações em que o contribuinte claramente acata parte da acusação fiscal, ocasião em que faz todo sentido o desmembramento do processo administrativo e o início das providências de cobrança da parte do crédito tributário vinculada às acusações aceitas como procedentes pelo contribuinte. É norma procedimental, não norma punitiva, que tem aplicação apenas nas situações em que o contribuinte acata expressa ou implicitamente parte do lançamento tributário.

No caso presente, no entanto, a infração relacionada à glosa de Prejuízos Fiscais foi expressamente abordada e questionada pela Recorrente na Impugnação, o que evidencia a improcedência da parte da Decisão DRJ que determinou o desmembramento do crédito tributário e a imediata cobrança da parte relacionada à glosa dos Prejuízos Fiscais, já que absolutamente inaplicável o artigo 17 do Decreto nº 70.235/72.

Não bastasse isso, há que se ter em conta que a glosa das despesas relativas à amortização de ágio e que deram origem aos Prejuízos Fiscais glosados nos presentes autos também já foi expressamente impugnada pela Recorrente nos autos do processo administrativo nº 16561.720164/2012-83, estando o recurso voluntário interposto naqueles autos atualmente pendentes de julgamento por esse E. CARF.

Por mais essa razão, portanto, mostra-se viciada a decisão da DRJ, já que a origem dos prejuízos fiscais glosados pelo agente fiscal no caso presente vem sendo regularmente discutida em sede administrativa, motivo pelo qual toda a exigência fiscal relacionada ao tema está com sua exigibilidade suspensa nos termos do artigo 151, III, do Código Tributário Nacional ("Ç_TN")¹⁵, de modo que sua cobrança jamais poderia ter sido determinada antes do encerramento da discussão travada nos autos do processo administrativo nº 16561.720164/2012-83, sob pena de desvirtuamento das regras que regem o processo administrativo federal.

É clara a suspensão da exigibilidade do crédito tributário relacionado à glosa dos Prejuízos Fiscais decorrente da relação íntima com o processo administrativo nº 16561.720164/2012-83, de modo que o cancelamento do auto de infração objeto daquele processo administrativo imediatamente acarretará o reconhecimento da validade dos Prejuízos Fiscais glosados nos presentes autos nos exatos termos em que declarados pela Recorrente, não subsistindo, portanto, a parcela desmembrada do Auto de Infração.

Por fim, ainda que a impugnação administrativa não tivesse questionado expressamente o mérito da glosa das compensações dos Prejuízos Fiscais, o que se admite apenas para argumentar, a Decisão DRJ deveria ter considerado que a defesa apresentada nos presentes autos sustenta também a nulidade do Auto de Infração (páginas 12 a 14 da Impugnação), argumento esse que, uma vez acatado pela DRJ ou por esse E. CARF, levaria à desconstituição do ato administrativo em sua integralidade.

Por esses motivos, e considerando que os embargos de declaração opostos ainda estão pendentes de julgamento no momento da interposição do presente recurso voluntário e que não foi intimada de qualquer decisão nos autos do processo administrativo nº 13840.720.517/2014-82, a Recorrente pede seja considerada improcedente essa parte da Decisão DRJ, reconhecendo-se que a glosa dos Prejuízos Fiscais foi expressamente contestada na impugnação apresentada e que o crédito tributário encontra-se com sua exigibilidade suspensa, seja pela discussão travada nos presentes autos, seja porque a origem dos Prejuízos

Fiscais também vem sendo defendida nos autos do processo administrativo nº 16561.720164/2012-83.

INFRAÇÕES 0001, 0002 E 0004 - GLOSA DAS DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO E DAS COMPENSAÇÕES DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES NEGATIVAS DA CSLL

A improcedência da decisão elaborada pela DRJ - flagrante inovação dos fundamentos utilizados para a manutenção do Auto de Infração

Nesse tópico, a Recorrente demonstrará a total improcedência da decisão exarada pela DRJ em razão de ilegal alteração dos fundamentos que suportam o Auto de Infração recorrido.

Como detalhado acima, quando da elaboração do Auto de Infração, a autoridade lançadora desconsiderou a personalidade jurídica da LA, que era a sociedade para a qual foi conferido o acervo líquido referente à linha de negócios de uncoatedpapers do Grupo VCP e cujas quotas seriam permutadas pelas quotas da Chamflora, por entender que a operação em tela seria uma mera aquisição de ativo.

Em razão disso, segundo a autoridade lançadora, a Recorrente não deveria ter contabilizado o valor do investimento na LA segregado em ágio e patrimônio líquido (nos termos do artigo 385 do RIR). Considerando as premissas adotadas pelo agente fiscal, o Auto de Infração foi lavrado em razão de as despesas referentes à amortização de ágio consideradas pela Recorrente na apuração do IRPJ e da CSLL terem sido tidas como indedutíveis por não preencherem os requisitos gerais de dedutibilidade previstos no artigo 299 do RIR. Isto é, nem sequer se aceitou que tais despesas seriam relativas ao ágio pago na aquisição da LA, mas que seriam "despesas gerais" indevidamente deduzidas pela Recorrente.

A despeito de não haver menção a essa linha de raciocínio no TVF, supõe-se que essa seria a justificativa da indicação somente desse dispositivo legal (artigo 299 do RIR) na fundamentação do Auto de Infração. De qualquer modo, o que importa ter em conta é que não há qualquer referência ao artigo 386 do RIR na capitulação legal do Auto de Infração.

Ocorre que, além de não enfrentar os argumentos de defesa apresentados pela Recorrente na Impugnação, a Decisão DRJ fundamentou a manutenção do Auto de Infração na alegação de que o caso presente não preencheria os requisitos exigidos pelo artigo 386 do RIR para a amortização fiscal do ágio, haja vista que em sua opinião a Recorrente não teria adquirido o investimento na LA nas condições impostas pelo dispositivo em tela.

Ora, se a DRJ não apresenta qualquer justificativa para a capitulação legal indicada pelo agente fiscal (artigo 299 do RIR), como então manter o Auto de Infração com base em dispositivo que nem sequer constou da capitulação legal do lançamento? A ilegalidade é flagrante!

O lançamento é ato administrativo vinculado (artigo 142 do CTN) e como tal tem a sua legalidade apreciada segundo a legitimidade de sua motivação. Não pode a DRJ proceder a exame de legalidade que desconsidere a motivação do lançamento e sobretudo substituir a autoridade lançadora na função de motivação do ato.

A DRJ também inovou a acusação ao procurar caracterizar a LA como "empresa veículo", com o objetivo de desqualificar as amortizações de ágio realizadas pela Recorrente, muito embora não haja qualquer referência nesse sentido no Auto de Infração.

A inovação na fundamentação do Auto de Infração fica evidente na passagem em que a DRJ apresenta suas conclusões sobre o caso concreto (pp. 24 e 25 da Decisão DRJ) e fundamenta a manutenção do Auto de Infração em uma suposta violação dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, refletidos no artigo 386 do RIR. Confira-se:

"A utilização de 'empresa veículo ou de passagem', que vem a ser uma pessoa jurídica criada apenas para servir de canal de passagem de um patrimônio ou de dinheiro, sem que tenha efetivamente outra função dentro do contexto. Trata-se de uma operação que serve apenas para transmitir um patrimônio ou um determinado recurso. (...)

A legislação do ágio prevista na Lei nº 9.532/97 determina que para a dedutibilidade fiscal de amortização do ágio deve ocorrer a extinção por incorporação da participação da investida pela investidora, a qual efetivamente pagou o ágio ou vice-versa. Referido fato não ocorreu no presente caso, pois ocorreu a transferência para pessoa jurídica diversa (IPD) daquela que efetivamente suportou o seu pagamento (/PH), visto que remanesce no real adquirente a possibilidade de recuperá-lo na alienação do investimento, quando será apurado o ganho de capital.

O direito à dedutibilidade da amortização do ágio, nos termos da Lei nº 9.532/97, não pode ser simplesmente transferido de uma sociedade a outra, pois resta preservada àquela que primeiro o suportou a possibilidade de sua recuperação quando da alienação do investimento.

A IPB, por não se revestir da condição de investidora tampouco de investida, não poderia amortizar tributariamente o ágio originado da transação entre a IPH e a VCP (Fibria), pois a legislação (Lei nº 9.532/97, arts. 7º e 8º) exige que a pessoa jurídica pagadora do ágio (IPH) na aquisição de sua participação societária, absorva o patrimônio de referida sociedade por incorporação, fusão ou cisão ou mesmo tenha seu patrimônio absorvido pela sociedade investida (IPB);

A dedutibilidade da amortização do ágio, prevista na Lei nº 9.532/97, restaria assegurada à IPB caso ela absorvesse patrimônio da investida IPH, por incorporação, fusão ou cisão, o que não ocorreu no presente caso;" (g. n.)

Não há qualquer menção na Decisão DRJ à suposta violação ao artigo 299 do RIR na fundamentação do lançamento. Todo o raciocínio desenvolvido pela DRJ para a manutenção do Auto de Infração se dá a partir da novel qualificação da LA como "empresa veículo" e uma alegada violação aos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, reproduzidos pelo artigo 386 do RIR.

Se o fundamento do Auto de Infração é a desconsideração da personalidade jurídica da LA e a indedutibilidade das despesas por falta de preenchimento dos requisitos do artigo 299 do RIR, como poderia a Decisão DRJ manter a atuação com base em uma suposta falta de preenchimento das diretrizes do artigo 386 do RIR?

A alteração do fundamento da atuação vem em prejuízo da parte, uma vez que as acusações que foram rebatidas na fase inicial do processo e que foram objeto de

Hugo de Brito Machado¹⁶, tratando especificamente da possibilidade de alteração de fundamentação de uma autuação procedida pelo órgão administrativo julgador, destaca que:

"6) Até que ponto pode o julgador ajustar o lançamento? Pode manter o lançamento sob motivação diversa da constante do Termo de Verificação Fiscal? O erro na capitulação legal enseja sempre a nulidade do lançamento?

Ajustes que impliquem extinguir ou reduzir a exigência tributária podem ser feitos a qualquer tempo. Os que impliquem agravamento, só enquanto não extinto o direito de lançar. (...)

O erro na capitulação legal do fato pode ensejar, ou não, a nulidade do lançamento. Implica nulidade quando a nova capitulação legal significa novas razões de fato e de direito a fundamentar a exigência tributária. Não

implica nulidade quando se tratar de simples erro material, posto que existente no ordenamento jurídico regra que, diante dos fatos enunciados para a feitura do lançamento, o justificam. Nem quando sua correção implica suavização de penalidade." (g.n.)

Nesse sentido também tem caminhado a jurisprudência do CARF, incluindo a sua Câmara Superior de Recursos Fiscais ("CSRF"), como demonstram as ementas a seguir:

"ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL DATA DO FATO GERADOR: 11/04/2006, 02/05/2006. AUTO DE INFRAÇÃO. ARBITRAMENTO DO VALOR ADUANEIRO. MULTA. PENA DE PERDIMENTO, ILEGITIMIDADE DE CRITÉRIO, ALTERAÇÃO PELA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE, MUDANÇA DO CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. O reconhecimento da ilegitimidade do arbitramento do valor aduaneiro para fins de aplicação da multa substitutiva da pena de perdimento não autoriza que, em julgamento de 1ª instância, seja adotado um novo critério, diverso daquele apontado pela autoridade fiscal no auto de infração.

Referida alteração configura mudança do critério jurídico, o que é vedado pelo artigo 146 do CTN, caracterizando inovação e aperfeiçoamento do lançamento. Faz-se necessário, assim, para apuração de uma nova base de cálculo, a lavratura de novo auto de infração, o que não é da competência das instâncias julgadoras. afigura-se incabível, portanto, o lançamento lastreado em arbitramento ilegítimo (...)" (Processo 12466004322200633 - Recurso Voluntário nº 139.846 - Acórdão nº 320200115 - 3ª Seção de Julgamento. 2ª Câmara. 2ª Turma Ordinária - Sessão de 24 de maio de 2010 - g.n.)

"AUTO DE INFRAÇÃO ELETRÔNICO - FUNDAMENTO DA AUTUAÇÃO ALTERADO -IMPOSSIBILIDADE DE MANUTENÇÃO DO LANÇAMENTO. O fundamento do lançamento não pode ser alterado no decorrer do processo sob pena de nulidade do feito. Sendo o fundamento inicial derrubado pela defesa, deve o AI ser cancelado e **não alterado o fundamento para manutenção da exação**. Recurso Voluntário Provido" (Processo nº 11075.001790/2003-44 - Recurso Voluntário nº 328.323 -

Acórdão nº 3801-00.393 - 1ª Turma Especial - Sessão de 28 de abril de 2010).

"NULIDADE - LANÇAMENTO - FALTA DE MOTIVO. Evidente a contradição ou a colisão entre os fundamentos fáticos e jurídicos do despacho decisório e o auto de infração que tem sua causa e suporte no despacho decisório. O fundamento do despacho decisório, no caso vertente, integra o auto de infração, que é consequência e continuismo ao que se pôs naquele. Inescondível a falta ou corrupção do motivo ao auto de infração. Não fosse por isso, o critério jurídico adotado no auto de infração esbarra no art. 146 do CTN, numa interpretação teleológica e construtiva do preceito. Vício substancial que fulmina o lançamento. NULIDADE DO ACÓRDÃO DE ORIGEM. Para o juízo de procedência do lançamento, o órgão julgador a quo o inovou. Todavia, com arrimo no art. 59, § 3º, do Decreto, deixa-se de decretar a nulidade do acórdão de origem, para se levar a termo o exame do feito" (Processo nº 16327.000218/2006-15 - Recurso Voluntário nº 166.617 - Acórdão nº 110.3-00.265 - 1ª. Seção - 3ª. Turma da 1ª. Câmara - Sessão de 08 de agosto de 2010 - g.n.)

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 30/04/1997 a 31/12/1997

AUTO DE INFRAÇÃO ELETRÔNICO - NULIDADE - MOTIVAÇÃO DOS FATOS INSUBSISTENTE - PROC JUD DE OUTRO CNPJ - ALTERAÇÃO DOS FUNDAMENTOS NO JULGAMENTO DE SEGUNDA INSTÂNCIA. Se a autuação torna como pressuposto de fato a inexistência de processo judicial em nome do contribuinte, limitando-se a indicar como dado concreto "PROC JUD DE OUTRO CNPJ", e o contribuinte demonstra a existência desta ação, bem como que figura no pólo ativo, deve-se reconhecer a nulidade do lançamento por absoluta falta de amparo fático. Não há como manter a exigência fiscal por outros fatos e fundamentos, senão aqueles constantes no ato do lançamento. Teoria dos motivos determinantes. Recurso Provido." (Processo nº 11516.001495/2002-71 - Recursos Voluntário nº 253.737 - Acórdão 3403-00.2493 - 3ª. Seção - 3ª. Turma da 4ª. Câmara Decisão CARF - Sessão de 17 de março de 2010 - g.n.)

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF.

Exercício: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 DEPÓSITOS

BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. RECEITAS PROVENIENTES DE ATIVIDADE RURAL. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. (...) Tratando-se o órgão julgador de mero revisor do ato formal de lançamento, não compete a ele alterar os fundamentos do auto de infração lavrado em desconformidade com a atividade exercida pelo contribuinte.

Recurso voluntário provido."

(Processo Administrativo nº 18088.000037/2006-84 - Recurso Voluntário nº 162.317 - Acórdão nº 3301-00.048 - 3ª. Seção / 1ª. Turma da 3ª. Câmara - Sessão de 06 de maio de 2009 - g.n.)

"DIVERGÊNCIA - PRESSUPOSTOS - PREQUESTIONAMENTO - Presentes os pressupostos de admissibilidade do recurso especial, em face de inequívoco prequestionamento e divergência de julgados, é de se admitir o recurso interposto pelo sujeito passivo. IRF - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL -

JULGAMENTO EM SEGUNDA INSTÂNCIA - INOVAÇÃO DO FEITO - Não compete à segunda instância alterar o feito , aplicando legislação distinta daquela constante na autuação e apurando nova base de cálculo, ainda que a decisão seja parcialmente favorável ao sujeito passivo. Comprovado flagrante equívoco na aplicação da norma legal e consequente apuração de base de cálculo inadequada, incabível o lançamento assim constituído (...)" (Processo Administrativo nº 10880.027914/91-79 - RD/106-0.392 - Acórdão CSRF/01-03.369 -Câmara Superior de Recursos Fiscais - Sessão de 23 de julho 2001 - g.n.)

"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA - Na apreciação de recurso especial de divergência a Câmara deve cingir-se à matéria de direito em litígio e de eventuais preliminares. Inadmissível o aperfeiçoamento ou inovação do lançamento, ainda que estes não importem em agravamento da exigência, mas caracterizam mudança de critérios jurídicos do lançamento. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA - GANHO DE CAPITAL - ARBITRAMENTO DO VALOR DE VENDA - O arbitramento do valor de venda de imóvel, pela desconsideração do valor informado na escritura pública de compra e venda só é admissível mediante procedimento regular em que o fisco faça prova da aptidão do valor por ele atribuído à operação. Recurso especial provido." (Processo Administrativo nº 14052.004092/92-14 Recurso Especial nº 102-001.588 - Acórdão nº 40104535 - Câmara Superior de Recursos Fiscais - Ia Turma - Sessão de 09 de junho de 2003 - g.n.)

"IRPJ/IRF - A mudança dos fundamentos legais que embasaram a exigência caracteriza inovação e aperfeiçoamento do lançamento, requerendo a lavratura de novo auto de infração ou notificação de lançamento suplementar, e ao Órgão julgador não foi dado esse poder. Recurso negado" (Processo Administrativo nº 10140.0011762/98-97 - Recurso Especial nº 103-1.014 - Acórdão nº 01-04.490 - Câmara Superior de Recursos Fiscais - Ia Turma -Sessão de 14 de abril 2003 - g.n.)

Analisando-se os pontos de vista, é correto concluir que, a alteração de fundamentos do Auto de Infração realizada pela DRJ não se enquadra nos citados julgados. Pois, no presente caso a DRJ, assim como a DRF, manteve as glosas de despesas de amortização de ágio. Não há óbice a que seja superada a fundamentação adotada pela Fiscalização (artigo 299 do RIR), em razão dos argumentos e provas apresentados pela Recorrente. A DRJ manteve o Auto de Infração. O fato de haver concluído com base em novas razões e fundamentos, não foram ventilados pela autoridade lançadora, não constitui-se em aperfeiçoamento do auto de infração.

Pelo exposto, voto no sentido **rejeitar a alegação preliminar de inovação** verificada no acórdão recorrido.

Nulidade do Auto de Infração - Erro na motivação do lançamento

Caso não se acolham os argumentos acima apresentados, a decorrência lógica será o reconhecimento de evidente erro na motivação do lançamento, já que se reconhecerá que o dispositivo indicado pelo agente fiscal na capitulação legal do lançamento não guarda relação com a acusação lançada contra a Recorrente.

Depois de discorrer longamente sobre a operação de aquisição do investimento na LA pelo Grupo IP, à página 56 do TVF, no capítulo intitulado "Da Infração

Tributária", a autoridade fiscal passa a indicar o fundamento jurídico do Auto de Infração e inicia a subsunção dos fatos à norma que entende violada no caso concreto.

Para a surpresa do leitor do TVF, os dispositivos invocados como violados não são os artigos que regulam o registro e a amortização do ágio na aquisição de investimentos (artigos 385 e 386 do RIR).

O que se percebe é que, diante da dificuldade em apontar qualquer infração a tais dispositivos, o agente fiscal acabou por glosar as despesas de ágio deduzidas pela Recorrente por julgá-las desnecessárias, apontando violação ao artigo 299 do RIR, que impede a dedução de despesas que não sejam "necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora". Como já destacado no tópico anterior, na capitulação legal do lançamento não há qualquer menção aos artigos 385 e 386 do RIR

0001 ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL DESPESA INDEDUTÍVEL RELATIVA A AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2008 e 31/12/2008; Art. 3º da Lei nº 9.249/95. Arís. 247, 249, inciso I, 299, 324, 391 e 426 do RIR/99. "

0004 REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO - RTT

AJUSTE DO RTT EFETUADO INDEVIDAMENTE, RELATIVO A EXPURGO DE REVERSÃO DE DESPESAS INDEDUTÍVEIS DE AMOTIZAÇÃO DE ÁGIO

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 21/01/2009 e 31/12/2012; Art. 3º da Lei nº 9.249/95. Arts. 247, 249, inciso I, do RIR/99 Arls. 299, 324, 391 e 426 do RIR/99 Parecer Normativo CSTn" 07/76 Arts. 15, 16 e 17 da Lei nº 11.941/09; art. 6º, §5º, b, do Decreto-lei nº 1.598/77."

Não são necessárias grandes construções jurídicas para evidenciar o flagrante erro perpetrado pela autoridade lançadora.

O dispositivo que fundamenta o Auto de Infração (artigo 299 do RIR) é regra de caráter geral de apuração do lucro real das pessoas jurídicas. Ocorre que os dispositivos que fundamentaram a amortização do ágio realizada pela Recorrente são os artigos 385 e 386 do RIR, regras específicas de registro e amortização do ágio na aquisição de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial e cuja infração não foi indicada pela autoridade fiscal.

Tanto é assim que a DRJ, percebendo o erro incorrido pela autoridade lançadora, fundamentou sua decisão em uma suposta violação ao artigo 386 do RIR. Muito embora a DRJ tenha superficialmente afastado a alegação de nulidade do Auto de Infração ao argumento de que apenas os atos praticados por autoridade incompetente podem ser reconhecidos como nulos¹⁷, fato é que a postura adotada pela DRJ acabou por evidenciar o erro na fundamentação legal do lançamento.

Quisesse o agente fiscal validamente questionar a amortização realizada pela Recorrente, somente a clara subsunção dos fatos à norma, seguida da indicação da suposta

violação aos artigos 385 e 386 do RIR, é que poderia figurar como fundamento para o lançamento realizado.

Ora, existindo dispositivos específicos que tratam do registro e amortização do ágio em casos como o presente (artigos 385 e 386 do RIR), é evidente que esses prevalecem sobre a regra genérica de dedutibilidade de despesas, a qual, por sua generalidade, não se aplica à situação específica sob análise.

O procedimento adotado pelo agente fiscal acaba por violar o critério da especialidade na interpretação, uma das regras mais basilares da hermenêutica e sobre a qual a doutrina é incisiva: "em toda disposição de Direito, o gênero é derogado pela espécie, e considera-se de importância preponderante o que respeita diretamente à espécie"¹⁸.

Não se trata de correção de mera inexatidão material por parte da DRJ. Ao fundamentar o Auto de Infração na regra genérica (artigo 299 do RIR) e sem indicar qualquer violação aos dispositivos que regem a matéria (artigos 385 e 386 do RIR), a autoridade lançadora incorreu em verdadeiro erro de direito¹⁹, em violação ao princípio da legalidade insculpido no artigo 150, I da Constituição Federal, além de desrespeitar o artigo 142 do CTN, entre tantos outros.

Segundo esses dispositivos, o lançamento deve ser realizado de acordo com a lei. Assim, é dever do auditor fiscal "calcular o montante do tributo devido" em conformidade com as disposições legais pertinentes ao tributo que se está lançando. Caso o auditor fiscal, ao calcular o montante do tributo devido, olvide a aplicação da norma existente no sistema jurídico, ou o faça com interpretação equivocada, tem-se um lançamento com erro de direito, manifestado pelo equívoco na fundamentação legal do lançamento.

Nessas situações, o erro perpetrado pelo agente fiscal fulmina a motivação do ato administrativo de lançamento, sem a qual não pode subsistir o auto de infração lavrado. Justamente por essa razão é que o artigo 10 do Decreto nº 70.235/72 determina que o auto de infração "conterá obrigatoriamente: (...) III — a descrição do fato; IV - a disposição legal infringida".

Esse é também o entendimento que vem sendo manifestado pelo CARF, que vem determinando a nulidade de autos de infração eivados pelo erro de direito:

"INCORPORAÇÃO - GANHO DE CAPITAL - Averbada construção de imóvel antes de transcorridos 5 anos da alienação das unidades mister a equiparação da pessoa física à pessoa jurídica, motivo pelo qual manifesto erro de direito no procedimento adotado, maculando, assim, de nulidade o Auto de Infração. " (Ac 106-15164, 18.12.2005)

"ERRO NA CAPITULAÇÃO LEGAL DA MULTA APLICADA. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL. É nulo o lançamento efetuado quando o fiscal autuante aplicar aos fatos multa com base em dispositivo legal que não se identifica com a infração cometida." (Ac 2402-01023, 7.10.2010)

Não obstante, assim como concluímos na apreciação do recurso voluntário interposto no referido PAF 2007, não seria de se considerar nulo o Auto de Infração por estar fundamentado em regras de caráter genérico (artigo 299 do RIR), a despeito de existirem dispositivos específicos autorizando o registro e a amortização do ágio no caso presente

(artigos 385 e 386 do RIR), ainda que não tenha sido apontado pelo agente fiscal na capitulação legal do lançamento.

A decadência de parte do crédito tributário (principal e multa isolada) - Amortização mensal do ágio

Como já bem delimitado nas presentes razões, o Auto de Infração se refere a despesas de ágio deduzidas pela Recorrente na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL de janeiro de 2008 até dezembro de 2012.

Como se sabe, a jurisprudência desse E. CARF é pacífica no sentido de que o prazo decadencial dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação é regido pelo artigo 150, parágrafo 4o, do CTN, isto é, cinco anos contados da ocorrência do fato gerador.

Conforme se depreende do artigo 1º, da Lei 9.430/96, o IRPJ e a CSLL devem ser apurados pelo lucro real trimestral, pelo lucro presumido ou pelo lucro arbitrado. O artigo 2o da mesma Lei introduz alternativa à apuração trimestral do lucro real, consistente no pagamento do IRPJ e da CSLL mensalmente, mediante a aplicação dos percentuais estabelecidos pelo art. 15, da Lei 9.249/95, sobre a receita bruta apurada. Nesse caso, o lucro real deverá ser apurado em 31 de dezembro de cada ano calendário.

Além das sistemáticas de apuração e recolhimento do IRPJ e da CSLL, as pessoas jurídicas, nos termos do art. 35, da Lei 8.981/9520, podem optar pela suspensão ou redução do IRPJ e da CSLL caso os recolhimentos efetuados até então superem ou sejam equivalentes ao devido sobre o lucro real apurado no período.

Em outras palavras, no âmbito dessa sistemática - adotada pela Recorrente no ano-calendário de 2008 a 2012- a apuração do IRPJ e da CSLL ocorre mensalmente e não apenas em 31 de dezembro de cada ano-calendário como acontece na apuração do lucro real anual com antecipações calculadas com base nas estimativas mensais.

Sendo assim, o fato gerador do IRPJ e da CSLL para os contribuintes que apurem o lucro real mensal com base nos balancetes de suspensão e redução ocorre a cada mês, visto que, ao final de cada período mensal, ocorre a efetiva apuração do lucro tributável.

O mesmo raciocínio aplica-se para as multas isoladas decorrentes de eventuais ausências de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, uma vez que se o prazo para a autoridade fiscal efetuar o lançamento do tributo decair, o prazo para eventual penalidade decorrente desse também seguiria essa sorte.

Por essa razão esse E. CARF vem sustentando que a glosa das despesas de amortização de ágio registradas pela Recorrente mensalmente apenas poderia ter sido levada a efeito em até cinco anos contados de cada apuração mensal

Logo, todas as amortizações efetuadas até 31/10/2008 foram objeto de homologação tácita pelo Fisco, restando inadmissível (i) sua glosa por meio de Auto de Infração do qual a Recorrente foi notificada em novembro de 2013, e (ii) eventual imposição de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa decorrente desse fato.

Embora a decadência tenha sido suscitada já desde a impugnação apresentada, a DRJ simplesmente não enfrentou os argumentos trazidos pela ora Recorrente.

Surpreendentemente, ao analisar essa questão, a DRJ afastou a alegação da decadência ao argumento de que deveria ser aplicada ao caso presente a regra do artigo 173, I do CTN, haja vista que não teria havido pagamento dos tributos no período²². Nada mais equivocado!

É evidente que a referência do §4º do artigo 150 do CTN se dá em relação a qualquer pagamento relativo aos tributos em questão e não à parte objeto do auto de infração, caso contrário todo e qualquer lançamento tributário estaria sujeito à regra do artigo 173, I do CTN. A DIPJ anexa (doe. 05), já constante dos autos, comprova a apuração de base de cálculo positiva do IRPJ e da CSLL no período, bem como seu respectivo pagamento diretamente pela Recorrente ou por meio de retenções na fonte como forma de antecipação do imposto devido, ficando evidente a aplicação do artigo 150, §4º do CTN ao caso presente. Dessa forma, mostram-se improcedentes as alegações da DRJ também em relação a esse ponto, alegações essas uma vez mais descoladas da realidade do caso concreto.

Diversamente, entendemos que ao caso aplicam-se as disposições do art. 173, inc. I do CTN. Assim, não teria havido decadência.

Mérito

INFRAÇÕES 0001, 0002 E 0004 - GLOSA DAS DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO E DAS COMPENSAÇÕES DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES NEGATIVAS DA CSLL

O Registro e a Amortização do Ágio pago na Aquisição de Participação Societária

A autoridade fiscal entendeu que a Recorrente não teria direito à amortização do ágio inerente à operação de aquisição da LA em razão de uma aparente falta de preenchimento de certos requisitos que a Recorrente deveria adimplir para poder se valer da amortização do ágio, que seriam²³:

- "(i) Uma pessoa jurídica (investidora) deve deter participação em outra (investida);
- (ii) Por ocasião de sua aquisição, tal participação na investida deve ter sido adquirida com ágio pela investidora, isto é, a investidora deve ter efetivamente arcado com o pagamento do ágio;
- (iii) Deve ocorrer a obrigatória absorção de patrimônio da investida pela investidora, ou vice-versa (absorção de patrimônio da investidora pela investida), por meio de incorporação, fusão ou cisão;
- (iv) Deve haver o 'encontro' da participação societária adquirida e do ágio pago por tal participação em um mesmo patrimônio ('confusão patrimonial')."

Além disso, o TVF consignou que "imprescindível que a pessoa jurídica que de fato suportou o pagamento do ágio na aquisição de uma participação societária incorpore tal sociedade adquirida ou seja por ela incorporada. E isso se justifica pelo fato de a citada lei ter regulado a dedutibilidade do ágio exatamente nas situações em que o investidor se confunde com o próprio investimento".

Aplicando esses requisitos ao caso concreto, a autoridade fiscal sustenta que²⁵ "a dedutibilidade da amortização do ágio (...) restaria assegurada à IPB apenas caso ela absorvesse patrimônio da investidora IPH, por incorporação, fusão ou cisão". Essa também foi a linha adotada pela Decisão DRJ ao manter o Auto de Infração.

Como se observa, é o entendimento da autoridade fiscal e da DRJ que a Recorrente não teria direito a proceder à amortização do ágio apurado na operação de permuta realizada, uma vez que esse direito seria exclusivo da IPH.

Adicionalmente, o Auto de Infração também consignou que a "Lei 9.532/97 não teve como objetivo conceder esse favor fiscal (duplo aproveitamento do ágio), mas sim permitir que o ágio seja recuperado naquelas situações em que se torna impossível sua recuperação na alienação do investimento"²⁶. E concluiu que "a lei não transformou o potencial direito à dedução dessa despesa em um 'título' transferível (ao portador) a quem o seu detentor desejasse. A transferência do ágio para pessoa diversa daquela que efetivamente suportou o seu pagamento obsta a dedutibilidade da despesa com a sua amortização, visto que remanesce no real adquirente a possibilidade de recuperá-lo na alienação do investimento, quando será apurado ganho de capital"²¹.

De todo esse arrazoado, é importante notar que o Auto de Infração não questionou em momento algum a validade do ágio registrado pela Recorrente nem tampouco o seu valor ou fundamento econômico, limitando-se, sem qualquer fundamentação legal, a:

- (i) impor uma suposta restrição à transferência do investimento na IPFI para Recorrente, que teria ocorrido no momento de integralização ao capital social da Recorrente com a totalidade das ações da LA, o que tratou por "transferência de ágio" e
- (ii) sustentar que o valor correspondente ao ágio somente poderia influenciar a apuração dos tributos devidos pela IPH quando da alienação do investimento na IPB, o que poderia levar a um suposto duplo-aproveitamento do Ágio LA.

A Recorrente alegou que, a Decisão DRJ não acrescentou nada às acusações lançadas pela autoridade fiscal, deixando de enfrentar as questões suscitadas pela Recorrente em sua impugnação e de analisar as provas carreadas aos autos. Limita-se a repetir de maneira superficial algumas partes do TVF e concluir pela manutenção do Auto de Infração.

La. Registro e Amortização do Ágio - Preenchimento dos requisitos lesais

O desmembramento do custo do investimento em valor de patrimônio líquido e ágio ou deságio foi determinado pelo Decreto-lei nº 1.598/77. Até a edição da Lei nº 9.532/97, as amortizações contábeis do ágio eram neutras para fins fiscais, por expressa determinação do artigo 25, §2º do Decreto-lei nº 1.598/77.

A partir da Lei nº 9.532/97, cujas regras foram reproduzidas no artigo 386 do RIR, as amortizações de ágio passaram a ter impactos na apuração do IRPJ e da CSLL, desde que atendidos os requisitos ali indicados.

O conceito é bastante simples e direto: o ágio tem origem na aquisição de participação societária por valor superior ao valor patrimonial da participação adquirida²⁸.

No momento da aquisição do investimento, cabe à sociedade adquirente desdobrar o custo de aquisição do investimento em valor de patrimônio líquido e ágio (ou deságio, quando for o caso²⁹), devendo o lançamento contábil indicar o fundamento econômico do ágio: (i) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade ("Ágio Mais-Valia"); (ii) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros ("Ágio Rentabilidade"); ou (iii) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas ("Ágio Outras Razões"). É o que determina o artigo 20 do Decreto-lei nº 1.598/77, reproduzido no artigo 385 do RIR.

De seu próprio conceito deriva a conclusão de que o ágio somente pode surgir quando ocorrer aquisição de participação societária. Mais ainda, considerando que os dispositivos aplicáveis não trazem qualquer restrição à modalidade de aquisição da participação societária que daria ensejo ao registro do ágio, a aquisição mencionada pelo artigo 385 do RIR não abrange apenas as operações de compra e venda de participação societária, mas engloba quaisquer outras transações que resultem na aquisição de investimento em pessoa jurídica por outra, como as operações de permuta ou as situações em que determinada sociedade recebe, em integralização de seu capital, participação societária em outra empresa.

Disso decorre a conclusão lógica que o ágio só pode ser transferido a outra sociedade em razão da sucessão por incorporação, fusão ou cisão, quando da transferência do patrimônio da sucedida pela sucessora.

Daí o equívoco da autoridade fiscal e da DRJ em afirmarem que o ágio amortizado pela Recorrente teria sido a ela "transferido" pela IPH³¹. O que foi a ela transferido e por ela adquirido foi o investimento na LA.

Ainda que a IPH tivesse registrado ágio na aquisição do investimento na LA (o que deveria ser confirmado após a análise das normas fiscais e contábeis vigentes na Holanda, já que naquele país vigoram regras tributárias e contábeis próprias), se a propriedade sobre a participação societária adquirida com ágio for transmitida a outra pessoa jurídica por qualquer outra operação societária, não há que se falar em transferência do ágio. O que ocorre é a transferência do investimento.

Nesse sentido foi o entendimento manifestado pelo CARF quando analisou essa questão no "Caso Johnson" (processo administrativo nº 16643.00079/2009-90):

"Conforme se vê, o art. 385 do RIR/99 define o que é ágio, disciplina o seu registro e é dele que se infere os pressupostos do ágio. O ágio é a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor patrimonial das ações/quotas adquiridas. Além disso, conforme a legislação tributária, para fins fiscais, o ágio surge na aquisição de ações/quotas por valor maior que o patrimonial. Indiferente que a aquisição decorra de uma compra ou da conferência de quotas/ações (troca) para a integralização(aumento) de capital recebidas por valor acima do valor patrimonial. A aquisição é gênero, do qual a compra ou a troca, por exemplo, são espécies.

No caso dos autos, a JCBA (fiscalizada) efetuou o aumento do seu capital com a conferência de quotas da JCAE do Brasil por um valor acima do valor patrimonial

desta última, de modo que o valor total do investimento precisa ser desdobrado e registrado em subcontas distintas (art. 385 do RIR/99): i) o valor patrimonial das ações/quotas recebidas; e o valor do ágio.

Por seu turno, o ágio nasce quando uma empresa adquire participação relevante em outra sociedade e somente se transfere por incorporação reversa, cisão ou fusão (art. 386 do RIR/99).

Não se pode confundir a transferência das ações/quotas, por meio de aquisições (conferência de ações/quotas), com a transferência do ágio. A transferência das ações/quotas não implica em transferência de ágio, mas em extinção do ágio que havia na alienante e surgimento de um novo ágio na adquirente.

Partir da premissa que existe transferência de ágio, quando na verdade existe um novo ágio conduz a interpretações equivocadas. Assim, por exemplo, se o dono de investimento adquirido com ágio efetuar a alienação desse investimento, terá que dar baixa do seu investimento (extinguindo o ágio) e o novo adquirente registrará o seu investimento com ágio. As ações/quotas podem ser as mesmas, mas os ágios são diferentes.

Em outras palavras, quando as ações/quotas da investida são alienadas/transferidas, na sequência, a cada alienação nascerá um novo ágio registrado na contabilidade da adquirente. Percebe-se que são as ações/quotas que estão sendo transferidas e não o ágio. Nessas operações o ágio não se transfere. Este se extingue (na alienante) e nasce (na adquirente), a cada operação, (g.n.)

Como bem consignou o E. Conselheiro Carlos Alberto Donassolo, o ágio é integralmente baixado contabilmente na pessoa jurídica alienante e considerado na apuração do seu resultado não operacional.

Ao adquirente, cabe comparar o custo de aquisição do investimento ao respectivo valor de patrimônio líquido e, em sendo aquele superior a este, o ágio deverá ser registrado nos exatos termos em que determinado pelo artigo 20 do Decreto-lei nº 1.598/77.

Nesse momento deve o adquirente indicar o fundamento econômico para o pagamento do ágio (que pode perfeitamente ser distinto daquele indicado pelo alienante e antigo proprietário), devendo arquivar demonstrativo que justifique o lançamento contábil realizado.

A cada aquisição (i.e, compra e venda, permuta, integralização ao capital social, entre outras) de participação societária em que o valor da operação superar o valor patrimonial da participação adquirida, surgirá o ágio, que deve cumprir todos os requisitos previstos em lei, seja ela qual for a modalidade adotada entre as partes.

Foi exatamente isso que ocorreu no presente caso. No momento em que adquiriu o investimento na LA na operação de integralização ao seu capital, a Recorrente foi obrigada a desdobrar o valor do investimento (representado pelo valor aportado e cuja contraprestação foi a emissão e entrega à IPH de novas quotas representativas do capital da Recorrente) em patrimônio líquido e ágio em atenção ao artigo 385 do RIR, indicando que o fundamento econômico de tal ágio foi a rentabilidade futura da LA, conforme refletido no laudo elaborado pela E&Y (doe. 14 da Impugnação).

Fosse IPH uma pessoa jurídica brasileira que tivesse registrado ágio na aquisição do investimento na LA, esse ágio seria baixado no momento da contribuição do investimento em aumento de capital da Recorrente.

Os valores eventualmente contabilizados pela IPH a título de ágio teriam sido baixados na operação de integralização ao capital social da IPB com as quotas da LA. E mais: nesse momento, a IPB teve o ônus financeiro, o que significa que pagou pelo ágio dessa operação com a emissão de suas quotas em favor da IPH, sendo que o investimento na LA foi contabilizado nos termos previstos no artigo 385 do RIR em atenção às normas tributárias vigentes à época da operação.

Essa também é a linha que vem sendo adotada por esse E. CARF ao analisar essa matéria, merecendo destaque a decisão proferida no Processo Administrativo nº 11080.011379/2006-51 ("Caso Vivo"), no qual, por unanimidade de votos, se confirmou o direito à amortização do ágio pago na aquisição da Celular CRT S/A, no contexto da privatização do setor de telefonia. Citem-se os seguintes trechos da referida decisão:

"A norma legal prevê a possibilidade de transferência de ágio entre empresas na ocorrência de fusão, cisão e incorporação. Assim, o patrimônio da empresa sucedida passa para o patrimônio da sucessora, representado pelos bens, direitos e obrigações. No caso da existência de ágio no patrimônio da empresa sucedida, será o mesmo transferido para o patrimônio da sucessora. (...)

Ora, a determinação legal (atualmente já revogada) de diferimento da tributação de ganho de capital em evento de subscrição e integralização de capital (correspondente à diferença entre o valor de integralização de capital, resultante da incorporação ao patrimônio de outra pessoa jurídica que efetuar a subscrição e integralização, e o valor dessa participação societária registrado na escrituração contábil desta mesma pessoa jurídica) implica a existência de ganho de capital por parte da investida. Ganho de capital decorre de baixa de ativo e, assim, não há falar em transferência. Por outro lado, a empresa que recebe o investimento fica obrigada a avaliá-lo, podendo surgir ou não um ágio. "

O acórdão proferido naquele caso é extremamente didático: ao contrário do quanto sustentado pela autoridade lançadora no caso presente, nas hipóteses de incorporação, fusão ou cisão de sociedades, o ágio apurado pela investidora original torna-se custo e a sucessora (nova investidora) deverá verificar se deverá registrar ágio (ou até mesmo deságio) em relação ao investimento recebido.

Em outras palavras, havendo aquisição do investimento por qualquer modalidade, inclusive por meio de integralização da participação societária em aumento de capital, ocorre a transferência do investimento³² para a empresa adquirente, que deverá recalcular o eventual ágio pago nessa segunda operação, respeitando os ditames do artigo 385 do RIR como toda e qualquer aquisição de participação societária em pessoa jurídica que seja avaliada pelo método da equivalência patrimonial, sendo o ágio apurado pela adquirente "original" do investimento substituído pelo novo investimento, reconhecido por equivalência patrimonial.

Raciocínio similar foi utilizado recentemente pela C. Câmara Superior de Recursos Fiscais ("CSRF") desse E. CARF quando da análise de caso relevante sobre o tema ("Caso CPQ") (Acórdão 9101 -001.657).

Nesse caso, a C. CSRF foi incisiva ao afirmar que o termo "aquisição" utilizado pelo artigo 385 do RIR deve ser interpretado em toda a sua plenitude, sendo vedado ao Fisco qualquer pretensão em restringir seu sentido com vistas a ilegalmente reduzir o campo de incidência da norma. Confirma-se a seguir o quanto pacificou a C. CSRF nesse relevante julgado:

"A questão está em que o termo "aquisição", ressaltado nas normas, não pode ser restringido, em seu significado, apenas à compra e venda de ações, para possibilitar a amortização do ágio proveniente da aquisição da participação societária.

Não há qualquer fundamento lesai que enseje tal restrição, de modo a excluir a subscrição, debatida nos autos. O fundamento do voto vencido no acórdão de que a aquisição exige uma outra pessoa é, como o devido respeito, um entendimento diferente da previsão legal. A legislação possibilita que a aquisição de participação societária de uma companhia se dê por subscrição de novas ações, desde que respeitados os limites legais.

Na verdade entendo de forma totalmente diversa ao apresentando no voto vencido do acórdão recorrido, pois uma pessoa física ou jurídica, nos termos da legislação positiva, por "adquirir" participação societária por meio de uma operação de alienação, em que há uma aquisição da participação societária de outra pessoa física ou jurídica, ou, por meio de um aumento de capital em que há a emissão de novas ações que são subscritas pelo novo acionista, ou pelo acionista que quer aumentar a sua participação na Companhia.

Na verdade, os efeitos contábeis independem da forma como a investidora adquiriu o seu investimento, quer tenha sido por subscrição de capital com recursos financeiros ou mediante a conferência de bens ou em participações societárias. A Lei não discriminou nenhuma dessas alternativas de aquisição de participação societária e não negou, em nenhuma dessas hipóteses, a possibilidade da amortização do ágio nos casos de incorporação reversa. A origem dos recursos utilizados para aumento do capital social na empresa investidora (por exemplo, se recursos dos sócios, imóveis, subscrição de ações, contribuição de investimento em outra companhia) não é relevante no tocante a análise da dedutibilidade fiscal do ágio na empresa operacional quando esta incorpora sua investidora.

Portanto, a subscrição de ações por aumento de capital é uma forma de aquisição.

De fato, não havendo distinção na lei, não cabe ao intérprete fazê-lo. Por aquisição entende-se forma de absorção a um patrimônio jurídico de algo novo, não tendo, tal absorção, por único meio uma compra e venda. Pode-se dar, como na hipótese, pela subscrição de ações novas, o qual se insere, indubitavelmente, no conceito de 'participação societária adquirida'.

Não se vislumbra, portanto, a alegada violação ao artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77. Neste dispositivo, também, o termo aquisição não aponta para qualquer restrição do seu significado.

Na mesma linha, o artigo 385 do RIR/99 esclarece o tratamento tributário que deve ser dado pelo contribuinte à participação societária adquirida, qualquer que seja a forma de aquisição, o que inclui a subscrição de capital. Uma vez que a controlada incorpore sua empresa controladora, aplicar-se-á o disposto na Lei 9.532/97 e o ágio será dedutível.

Caso o legislador quisesse excluir cada um dessas formas de aquisição de participação societária do tratamento tributária disposto nos artigos 385 e 386 do

RIR o teria feito na própria lei. Ocorre que é esperado que a regra legal alcance todas as hipóteses equivalentes de forma homogênea, garantindo um tratamento isonômico aos contribuintes a elas sujeitos. Não é relevante para a amortização do ágio a origem dos recursos investidos: se já estavam na empresa, ou se derivam de subscrição de capital, ou se decorrente de contribuição de bens e direito em aumento de capital. O que importa é que, em todas essas hipóteses de aquisição de participação societária, a posição patrimonial da investida e da investidora é equivalente e não há razão para não permitir a fruição do benefício de amortização do ágio após realizada a incorporação reversa.

Desta forma, o termo aquisição abrange a subscrição de ações, ensejando, legitimamente, a amortização do ágio, reconhecendo a sua contrapartida como despesas dedutíveis." (g.n.)

Note-se, por fim, que no caso presente jamais se cogitou de qualquer artificialidade nas operações realizadas, sendo que a autoridade fiscal reconheceu expressamente que a Recorrente efetivamente adquiriu o empreendimento industrial representado pela unidade industrial de Luiz Antônio, grande produtora de papel que, no contexto do Plano de Transformação implementado pelo Grupo IP, permitiu que a Recorrente incrementasse significativamente sua atividade produtiva e, consequentemente, sua capacidade de geração de empregos diretos e indiretos e pagamento de tributos no País.

A afirmação feita pela DRJ33 no sentido de que a estrutura eleita é condenável porque a aquisição poderia ter sido feita diretamente pela Recorrente não representa senão uma ingerência no exercício da adequada prerrogativa de gestão. Representa a inaceitável postura de condenar tudo aquilo que, segundo seu tendencioso ponto de vista, não segue a "ordem natural das coisas"³⁴.

Ora, não cabe ao Fisco exigir do contribuinte a prática desse ou daquele ato, nem tampouco podem as autoridades fiscais pretender que o contribuinte opte pela forma mais onerosa do ponto de vista fiscal, contratual ou regulatório. Contra tais abusos Marco Aurélio Greco é veemente³⁵:

"Sublinhe-se que, com esta conclusão, não estou dizendo que o contribuinte é 'obrigado a optar pela forma mais onerosa', ou que deverá 'pagar o maior imposto possível'. Não!

Conforme diversas vezes afirmado acima, o contribuinte tem o direito de se auto-organizar; e dispor a sua vida como melhor lhe aprouver; não está obrigado a optar pela forma fiscalmente mais onerosa.

Porém, o que disse acima é que esta reorganização deve ter uma causa real, uma razão de ser, um motivo que não seja predominantemente fiscal. Sublinhei o termo 'predominantemente', pois este é o conceito chave. Se uma determinada operação ou negócio privado tiver por efeito reduzir a carga tributária, mas se apoia num motivo empresarial, o direito de auto-organização terá sido adequadamente utilizado. Não haverá abuso! O Fisco nada poderá objetar! (...)

Assim, cabe ao Fisco o ônus da prova da finalidade predominantemente fiscal do negócio para que, aí sim, possa justificar a desqualificação. " (grifos da Recorrente)

À luz de todos os fatos até aqui expostos, o que se percebe é que todos

os itens enumerados pela autoridade fiscal como requisitos para a amortização do ágio foram preenchidos no caso em exame. Vejamos:

- (i) Uma pessoa jurídica (IPB) teve participação em outra (LA);
- (ii) A participação na LA foi adquirida pela IPB via emissão de suas próprias quotas (ônus financeiro);
- (iii) Houve incorporação da LA pela IPB; e
- (iv) Houve "encontro" do patrimônio da LA e da IPB ("confusão patrimonial").

Mais importante, foram cumpridos os requisitos legais que legitimam o registro e aproveitamento do ágio.

Impossibilidade de caracterização da LA como "empresa veículo"

Como já mencionado, a DRJ defendeu a manutenção do Auto de Infração ao argumento de que "a estratégia da contribuinte foi a criação de empresa veículo com o intuito somente de aproveitamento de ágio criado dentro do mesmo grupo societário, sem a caracterização de propósito negocial, pois as operações poderiam ser efetuadas diretamente entre as empresas envolvidas" (fl. 15 da Decisão DRJ).

Além de representar inaceitável inovação no fundamento do lançamento tributário, as alegações da DRJ não se sustentam diante do confronto com a realidade fática que estranhamente deixou de ser enfrentada pela decisão recorrida.

É fato incontroverso nos presentes autos que o investimento na LA foi adquirido pelo Grupo IP de um de seus maiores concorrentes, o Grupo VCP, sendo completamente descabida a afirmação de que haveria "ágio criado dentro do mesmo grupo societário". Além disso, também não há qualquer objeção fiscal quanto ao fato de que o ágio foi efetivamente pago pelo Grupo IP na aquisição do investimento na LA.

O acervo líquido transferido à LA era composto por contas a receber, créditos fiscais a recuperar, 77 fazendas, 44 veículos florestais e 14 veículos industriais, além de passivos vinculados a fornecedores e a salários e outros encargos sociais devidos³⁶. Também foram transferidos à LA todos os mais de 800 funcionários exclusivamente dedicados à operação das atividades de produção de papéis para imprimir e escrever. Se considerados também os funcionários terceirizados, chega-se ao impressionante número de 1.900 colaboradores envolvidos nas atividades da LA.

A partir do recebimento desse acervo líquido, a LA passou a contar com 21 filiais, e imediatamente após o recebimento desses ativos e passivos (período de janeiro a maio de 2007), a LA gerou mais de R\$260 milhões em receitas de vendas e mais de R\$33 milhões de lucro operacional.

Como sustentar que uma sociedade com todas essas características representaria um simples ativo, ou que se tratava de uma empresa veículo?

Embora inexista qualquer definição legal sobre o conceito de "empresa veículo", o termo tornou-se um clichê pejorativo que vem sendo utilizado pelo Fisco de forma indiscriminada e sem qualquer critério.

Ao ser provocado a analisar o tema, esse E. CARP buscou fixar critérios que permitiriam a qualificação das "sociedades veículo", assim entendidas aquelas que tenham sido criadas exclusivamente para a obtenção de economia fiscal e inseridas em um contexto de uma estrutura desprovida de propósito negocial ou societário. Confira-se³⁷:

"Existem dois elementos essenciais para se identificar se estamos ou não diante de uma empresa veículo. O primeiro deles, conforme já destaquei, é a densidade das circunstâncias em que foi constituída. O segundo é a análise dos atos negociais em seu conjunto, como se fossem lances de um mesmo jogo ou, nas expressões da defesa do recorrente, 'como se fossem várias cenas do mesmo filme'. Neste caso, deve o julgador se ater ao resultado final dos vários atos realizados e não a sequência de operações realizadas para se atingir o objetivo que desde o início era querido e esperado pelas partes. " (acórdão nº 1402-00.802, Declaração de voto do limo. Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva).

A despeito da clareza do entendimento desse E. CARF, a Decisão DRJ deixou de analisar todo o contexto e circunstâncias da constituição da LA para chamá-la de "empresa veículo" sem qualquer critério.

A LA não apenas existiu de fato e de direito, albergando um enorme empreendimento industrial, como também desenvolveu atividades operacionais, gerou receitas, contratou funcionários, pagou credores e fornecedores e, inclusive, recolheu pontualmente todos os tributos devidos.

Na linha dos procedimentos adotados pelo Governo Federal no contexto do PND, a constituição da LA se mostrou o caminho mais natural a ser adotado, na medida em que a permuta não envolveria um simples ativo detido pelo Grupo VCP, mas verdadeiro acervo líquido, representado por todos os ativos e passivos que estavam alocados à produção de papeis realizada no Município de Luiz Antônio.

Além disso, a completa união das atividades então desenvolvidas pela Recorrente e pela LA somente pôde acontecer depois de elaborado e implementado um completo plano de alinhamento, já que a LA, então detida pelo Grupo VCP, possuía processos de produção, manutenção, qualidade, suprimentos, informatização e gestão de recursos humanos completamente distintos dos adotados pelo Grupo IP.

A união entre a Recorrente e a LA não ocorreu apenas formalmente com o objetivo de permitir a amortização do ágio. Ou seja, a LA não foi uma empresa sem substância econômica utilizada para "servir de canal de passagem de patrimônio ou dinheiro", como sustentou a DRJ (fl. 25 da decisão), mas foi pessoa jurídica operacional que contribuiu significativamente para o incremento nos resultados da Recorrente, levando a um crescimento da ordem de 160% do lucro e 55% no volume de produção de papeis pela Recorrente, entre tantos outros indicadores do sucesso da união patrimonial entre Recorrente e LA, o que evidencia o total despropósito em procurar qualificar a LA como uma "empresa veículo".

Não obstante, ainda que a LA fosse uma "empresa veículo", o que, como dito, não condiz com a realidade dos fatos, é certo que a reorganização de que tratam os

artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, mediante a utilização de empresa veículo, autoriza tal estruturação desde que não tenha resultado prejuízo ao Fisco.

Nessa linha é que nos casos de utilização de "sociedade veículo" esse E. CARF vem sustentando a validade da estruturação dos negócios por parte do contribuinte, "desde que dessa utilização não tenha resultado aparecimento de novo ágio, não resulta economia de tributo diferente da que seria obtida sem a utilização da empresa veículo e, por conseguinte, não pode ser qualificada de planejamento fiscal inoponível ao fisco". Confira-se:

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. USO DE EMPRESA VEÍCULO. Em regra, é legítima a dedutibilidade de despesas decorrentes de amortização de ágio efetivamente pago. A circunstância de a reorganização societária de que tratam os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, ter sido realizada por meio de empresa veículo não prejudica o direito do contribuinte, ante o fato incontroverso de que dessa reorganização não surgiu novo ágio ou economia de tributos distinta daquela prevista em lei. (acórdão nº 1102-000.982, Redator designado José Evande Carvalho Araujo, sessão de 04/12/2013)

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ARTIGOS 7º E 8º DA LEI Nº 9.532/97. PLANEJAMENTO FISCAL INOPONÍVEL AO FISCO. INOCORRÊNCIA. A reorganização empresarial, sob amparo dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, mediante a utilização de empresa veículo, desde que dessa utilização não tenha resultado aparecimento de novo ágio, não resulta economia de tributos diferente da que seria obtida sem a utilização da empresa veículo e, por conseguinte, não pode ser qualificada de planejamento fiscal inoponível ao fisco, (acórdão nº 1402-001.409, Rel. Leonardo de Andrade Couto, Sessão de 10/07/2013).

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO ARTIGOS 7º E 8º DA LEI Nº 9.532/97. PRIVATIZAÇÃO. TELECOMUNICAÇÕES. É legítima a dedutibilidade de despesas decorrentes de amortização de ágio pago no âmbito de leilão de privatização de empresas de telecomunicações. A circunstância de a reorganização societária de que tratam os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 ter sido realizada por meio de empresa veículo não prejudica o direito do contribuinte, ante o fato incontroverso de que dessa reorganização não surgiu novo ágio ou economia de tributos distinta daquela prevista em lei. Precedentes dessa Corte Administrativa." (acórdão nº 1102-000.873, Rei. João Otávio Oppermann Thomé, Sessão de 11/06/2013) (grifos da Recorrente)

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE - AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO - ARTIGOS 7º E 8º DA LEI Nº 9.532/97. PLANEJAMENTO FISCAL REGULAR. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. É regular o planejamento, sob amparo dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, mediante a utilização de empresa veículo, desde que não tenha resulte em aparecimento de novo ágio, tampouco em economia de tributos diferente da que seria obtida sem a utilização da empresa veículo, (acórdão nº 1402-001.310, Rei. Antonio José Praga de Souza, Sessão de 05/12/2012)38

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. USO DE EMPRESA VEÍCULO. APROVEITAMENTO POR OUTRA EMPRESA DO GRUPO. PROPÓSITO NEGOCIAL. POSSIBILIDADE. Em regra, é legítima a dedutibilidade de despesas decorrentes de amortização de ágio efetivamente pago, decorrente de transação entre partes independentes Caso exista um propósito negocial válido e se demonstre ser possível a dedução do ágio por incorporação direta, não há óbices para que o grupo econômico "transfira" o ágio efetivamente pago para uma de suas

controladas com o uso de empresa veículo, aproveitando-se do benefício fiscal em outra parte da estrutura societária. Do mesmo modo que é necessário frear os planejamentos que criem benefícios fiscais aos quais o contribuinte não faça jus, não se deve permitir que um formalismo exacerbado impeça o uso de direito legitimamente adquirido, (acórdão nº 1102-001.018, Rei. José Evandro Carvalho de Araujo, sessão de 12/02/2014)

Nesse mesmo sentido, vale destacar o seguinte trecho do voto proferido pelo limo. Cons. Valmir Sandri no julgamento do "Caso Telemar" (acórdão nº 1301-000.711):

O problema da reorganização societária 'ilícita' do ponto de vista tributário está quando a causa, isto é, a função econômico-social que o direito objetivo atribui a determinado negócio jurídico, é distorcida para criar, instituir ou estabelecer uma vantagem fiscal. Aliás, a própria decisão recorrida cita casos em que o vício encontra-se na causa típica dos negócios jurídicos, como no acórdão 101-96.724, que tratou de 'ágio fabricado internamente'. Neste caso, a operação societária cria um ágio artificialmente, para assim obter a vantagem fiscal. O vício está na formação do ágio e não no seu aproveitamento posterior, quando da incorporação. Entretanto, é óbvio que o vício do ágio macula o seu próprio aproveitamento.

Mas se o ágio é legítimo como no caso em tela, o seu aproveitamento deve seguir a causa típica estipulada no ordenamento para a incorporação de empresas. Se na compra e venda a causa é a permuta entre a coisa e preço, como asseverou Moreira Alves, na incorporação a causa típica é a absorção de uma ou mais sociedades por outra; esta é a função econômico-social que lhe atribui o direito objetivo, como deixa patente o art. 227 da Lei nº 6.404/76, verbis: (...) (grifos da Recorrente)

Alega, assim, que teria ficado evidente que não merece guarida o argumento da C. Turma Julgadora no sentido de que a existência da LA na operação teve como único objetivo o de fazer com que o ágio pudesse ser aproveitado pela Recorrente, reduzindo suas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Inexistência de restrição legal para a amortização do ágio no caso presente -a tentativa de inovação pela MP 627

De tudo quanto até aqui exposto, percebe-se inexistir na legislação qualquer limitação ou restrição para a amortização do ágio no caso presente. Em verdade, embora as autoridades fiscais já venham, na prática, impondo restrições que da lei não constam e lavrando autos de infração amparados em condições não encontradas em textos legais, como o presente caso, o fato é que a possibilidade de alteração da sistemática de amortização do ágio para fins fiscais surgiu somente a partir da edição da recente Medida Provisória nº 627/2013 (MP 627), convertida na Lei nº 12.973/2014 (Lei 12.973). Entretanto, muito embora a MP 627 trouxesse vedação quanto ao aproveitamento do ágio nas hipóteses de aquisição de investimentos por meio de "operação de substituição de ações ou quotas de participação societária", fato é que essa restrição foi rejeitada pelo Congresso Nacional e não constou da redação final da Lei 12.973.

Confira-se, inicialmente, o artigo 21 da MP 627:

"Art. 21. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha participação societária adquirida com ágio por rentabilidade futura (goodwill) decorrente da aquisição de participação societária entre partes não dependentes, apurado segundo o disposto no inciso III do

caput do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, poderá excluir para fins de apuração do lucro real dos períodos de apuração subsequentes o saldo do referido ágio existente na contabilidade na data do evento, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração ".

§ 1º contribuinte não poderá utilizar o disposto neste artigo, quando:

I - o laudo a que se refere o § 3º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, não for elaborado, e tempestivamente protocolado ou registrado;

II - os valores que compõem o saldo do ágio por rentabilidade futura (goodwill) não puderem ser identificados em decorrência da não observância do disposto no §3º do art. 35 ou no § 1º do art. 37; e

III - o valor do ágio por rentabilidade futura (goodwill), relativo à participação societária extinta em decorrência da incorporação, fusão ou cisão, tiver sido apurado em operação de substituição de ações ou quotas de participação societária.

§ 2º O laudo de que trata o inciso I do § I será desconsiderado na hipótese em que os dados nele constantes estiverem incorretos ou não mereçam fé.

§ 3º A vedação prevista no inciso I do § I não se aplica para participações societárias adquiridas até 31 de dezembro de 2013, para os optantes conforme art. 71, ou até 31 de dezembro de 2014 para os não optantes. " (g.n.)

Em seguida, veja-se a redação final do mesmo dispositivo na Lei 12.973:

"Art. 22. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha participação societária adquirida com ágio por rentabilidade futura (goodwill) decorrente da aquisição de participação societária entre partes não dependentes, apurado segundo o disposto no inciso III do caput do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, poderá excluir para fins de apuração do lucro real dos períodos de apuração subsequentes o saldo do referido ágio existente na contabilidade na data da aquisição da participação societária, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração.

§ 1º O contribuinte não poderá utilizar o disposto neste artigo, quando:

I - o laudo a que se refere o § 3º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, não for elaborado e tempestivamente protocolado ou registrado:

II - os valores que compõem o saldo do ágio por rentabilidade futura (goodwill) não puderem ser identificados em decorrência da não observância do disposto no § 3º do art. 37 ou no § 1º do art. 39 desta Lei.

§ 2º O laudo de que trata o inciso I do § 1º será desconsiderado na hipótese em que os dados nele constantes apresentem comprovadamente vícios ou incorreções de caráter relevante.

§ 3º A vedação prevista no inciso I do § 1º não se aplica para participações societárias adquiridas até 31 de dezembro de 2013, para os optantes conforme o art. 75, ou até 31 de dezembro de 2014, para os não optantes. "

A restrição do §1º, inciso III do artigo 21 da MP 627 não constou da redação final do artigo 22 da Lei 12.973, evidenciando que não existia à época dos fatos, e continua

não existindo, qualquer restrição para a amortização do ágio nas aquisições de participação societária por meio de integralização em aumento de capital, como ocorreu no caso presente.

Em verdade, a própria linguagem adotada pelo Poder Executivo na Exposição de Motivos da MP 627 já deixava claro tratar-se de uma tentativa de inserir restrições que da legislação não constavam, afirmando-se que o artigo 21 da MP 627 "estabelece prazos e condições para a dedução do novo ágio por rentabilidade futura (goodwill) na hipótese de a empresa absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha participação societária adquirida com goodwill, apurado segundo o disposto no inciso II do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977".

Das diversas acepções para o verbo "estabelecer", utilizado pelo Poder Executivo no trecho acima transcrito, ganham destaque aquelas relacionadas a "dar existência a", "fundar", "instituir", "iniciar" e "introduzir"³⁹, todas elas indicando a criação de algo novo, inexistente até então.

A edição da MP 627 e a rejeição expressa da restrição do artigo 21, §1º, III pelo Congresso Nacional deixam ainda mais evidente a ilegitimidade da pretensão fiscal no presente caso.

Essa questão já foi analisada por esse E. CARF, que firmou entendimento exatamente no sentido do quanto alegado pela Recorrente. Confira-se o trecho abaixo do voto do limo. Cons. Relator Márcio Rodrigo Frizzo no acórdão nº 1302-001.145 (Caso Sul-América):

"A intenção da administração tributária federal, com essa proposta de Medida Provisória, de impedir as operações com ágio dentro do mesmo grupo econômico, se não esclarece que há a possibilidade de o fazer atualmente, ao menos demonstra que a legislação atual não é clara na sua vedação. Se fosse clara a proibição legal, não haveria necessidade de se propor uma Medida Provisória para ratificar algo que já existe." (grifos no original)

Impor limitações ao reconhecimento e amortização do ágio apurado em aquisição de investimento decorrente de operações de integralizações de participações societárias ao capital social de outras sociedades, como pretendem a autoridade fiscal e a DRJ, implica flagrante desrespeito aos princípios da legalidade e da tipicidade no Direito Tributário⁴¹.

Dessa forma, alega que, a suposta restrição à apuração do ágio pela Recorrente apurado no momento de integralização ao seu capital social da totalidade das ações da LA não poderia prevalecer à luz da legislação tributária vigente, posto que não haveria vedação legal alguma à amortização do ágio reconhecido nesse tipo de operação.

Superada essa questão, passemos a analisar a questão inerente ao suposto "duplo-aproveitamento" do ágio.

Inexistência do chamado "duplo-aproveitamento" do ágio - ausência de prejuízo ao Fisco

O Auto de Infração criou dois conceitos, o de "recuperação fiscal do ágio pela investida através da amortização" e o de "recuperação fiscal do ágio pela investidora na alienação", concluindo que "a Lei nº 9.532/97 não teve como objetivo conceder esse favor

fiscal (duplo aproveitamento do ágio), mas sim permitir que o ágio seja recuperado naquelas situações em que se torna impossível sua recuperação na alienação do investimento "42.

Com base nessa construção sem qualquer respaldo na lei, a autoridade fiscal elabora raciocínio de que, no caso presente, a amortização do ágio pela Recorrente não seria permitida haja vista que haveria o "duplo aproveitamento do ágio" na medida em que a IPH manteria o direito que foi denominado como "recuperação fiscal do ágio pela investidora na alienação", além de a Recorrente valer-se da "recuperação fiscal do ágio pela investida na amortização". Sem inovar na justificativa, a DRJ limitou-se a repetir as alegações do agente fiscal em sua decisão.

Ao desenvolverem seu raciocínio, esquecem-se a autoridade fiscal e a DRJ que a IPH é pessoa jurídica não-residente no Brasil, à qual não é aplicável a regra do artigo 385 do RIR que determina o registro do ágio e para quem, em qualquer alienação do investimento, o custo de aquisição será representado pelo valor do investimento estrangeiro registrado junto ao Banco Central do Brasil⁴³.

Ou seja, ao contrário do quanto afirmado pela autoridade fiscal em surpreendente equívoco na interpretação dos fatos frente às normas aplicáveis, em nenhum momento a IPH registrou qualquer ágio em relação à LA ou em relação à Recorrente⁴⁴. Mais surpreendente ainda é a constatação de que essa afirmativa foi repetida pela DRJ em sua decisão, afirmando que "a IPH, por seu turno, registrou um ágio na IPB, o qual, segundo seu entendimento, passaria a ser dedutível com a incorporação da LA CELULOSE pela IPB" (fls. 14-15).

Ademais, também se equivoca a autoridade fiscal ao afirmar que "a transferência do ágio à IPB não afasta a possibilidade de a IPH recuperá-lo fiscalmente no caso de alienação dessa participação, dado que o custo de aquisição do investimento IPB inclui o ágio a ela transferido^{1,45} nos termos do artigo 391 do RIR/99.

Isso porque o artigo 391 do RIR é absolutamente inaplicável à IPH, que é sociedade estrangeira residente no exterior! Seja qual fosse a operação realizada pela Recorrente ou por qualquer outra pessoa jurídica em que a IPH tivesse investimento, fato é que o valor a ser por ela considerado como custo de aquisição na apuração de eventual ganho de capital seria exatamente o mesmo, aquele registrado como investimento estrangeiro junto ao BACEN.

E destaque-se: tivesse a IPH contribuído recursos ao capital da Recorrente para que essa adquirisse o investimento na LA com ágio, a posterior amortização do ágio pela Recorrente em nada alteraria o custo de aquisição da IPH em relação à Recorrente!

Nessa situação, nem mesmo a autoridade fiscal ousaria sustentar que o custo de aquisição da IPH estaria contaminado por um supostamente indevido "duplo aproveitamento do ágio", evidenciando que, a despeito do grande esforço acusatório da autoridade fiscal e da DRJ, não houve qualquer prejuízo ao Fisco com a realização dos atos questionados por meio do Auto de Infração.

Essa conclusão foi, inclusive, compartilhada na declaração de voto da decisão da DRJ que analisou a impugnação apresentada pela IPB contra o Auto de Infração - AC 2007, na qual fica claro que não haveria que se falar em um suposto duplo aproveitamento

Em verdade, a postura adotada no caso presente representa a imposição de uma revogação parcial dos artigos 1º e 8º da Lei nº 9.532/97. Segundo tais dispositivos, diversas eram as alternativas que levariam ao atendimento das formalidades exigidas pelo artigo 386 do RIR, todas elas inclusive muito mais simples e diretas do que aquela efetivada no caso concreto. Muito embora tais estruturas levassem à amortização do ágio, nenhuma delas atenderia aos já mencionados propósitos societários e empresariais do Grupo IP e do Grupo VCP no negócio.

O regime de amortização do ágio foi criado pela Lei nº 9.532/97 (artigos 7º e 8º) com o objetivo de dar ampla flexibilidade ao investidor que adquirisse investimento com ágio e, principalmente, com o objetivo de incrementar os valores obtidos pelo Governo Federal no processo de desestatização. Assim é que, consoante dispõe o permissivo legal, as operações que permitem a amortização não se restringem à incorporação, mas incluem também a fusão e a cisão, bem como admitem a incorporação de controladora por controlada, sem que isto tenha de receber alcunhas que associem o mero exercício de autorização legal a práticas abusivas ou artificiais.

Antes, portanto, de se cogitar tratar-se de abuso a situação de um investidor contemplar, nos seus planos de investimento, a aplicação de um regime que é claramente disposto na lei, o que deve promover uma justa reflexão é o motivo pelo qual as autoridades legislativas não o revogam, já que, no mundo dos fatos, a exemplo do presente Auto de Infração, o efeito é precisamente este! A atitude vem sendo adotada pelo Fisco em relação à matéria mostra-se incongruente com os atos praticados pelo Governo Federal, já que quando teve oportunidade de alterar a regra da amortização do ágio por meio da MP 627, posteriormente convertida na Lei 12.973, não a revogou, mas apenas inseriu novas condições, que não trariam qualquer impacto ao caso presente fossem elas vigentes à época dos fatos relevantes para a controvérsia aqui tratada⁴⁷. Ainda assim, parte dessas condições foi expressamente rejeitada pelo Congresso Nacional.

Alega que, teria ficado claro que os atos condenados pela autoridade lançadora e pela DRJ não apenas não são abusivos, como representam condutas induzidas e positivamente autorizadas pelo ordenamento, como vem reconhecendo esse E. CARP⁴⁸.

Preenchimento dos requisitos para a amortização do ágio à luz da jurisprudência do CARF

A Recorrente buscou demonstrar que também atendeu aos requisitos exigidos pelas duas principais correntes que vêm sendo adotadas nos julgamentos envolvendo a desconsideração de negócios jurídicos por esse E. CARF.

De acordo com a primeira corrente, os negócios jurídicos devem ser analisados à luz de seus diversos planos, quais sejam: (j) o plano da existência, (jj) o plano da validade e (üj.) o plano da eficácia. Essa corrente visa a adotar critérios jurídicos mais objetivos para fundamentar a desconsideração dos negócios jurídicos, com base no Direito Civil⁴⁹.

Em breve resumo, o plano da existência é representado pelos elementos constitutivos previstos em lei e reconhecidos socialmente como legítimos a ensejarem o nascimento e o aperfeiçoamento dos negócios jurídicos⁵⁰.

Já no plano da validade, inserem-se os elementos do negócio jurídico que o qualificam como válido, ou seja, em harmonia com as regras jurídicas, quais sejam: (i) agente capaz, (ii) objeto lícito, possível, determinado ou determinável, (iii) forma prescrita ou não defesa em lei e (iv) causa objetiva, elemento esse de grande importância para o tema da desconsideração dos negócios jurídicos para fins fiscais, uma vez que a ausência de causa objetiva pode levar à caracterização dos negócios jurídicos como simulados, o que ensejaria a sua desconsideração.

Por fim, no tocante ao plano da eficácia, situa-se o elemento da finalidade do negócio, que consiste na necessidade de correspondência entre a pretensão das partes ao realizar um determinado negócio e os efeitos decorrentes dele. Em outras palavras, a pretensão das partes ao realizar um determinado negócio é de que ele efetivamente origine os efeitos pretendidos.

Segundo essa primeira corrente, a avaliação sobre a legalidade dos negócios jurídicos realizados por contribuintes passa pela análise dos três planos acima descritos, especialmente na avaliação se há coerência entre causa objetiva e o seu conteúdo típico⁵¹.

Se, após a análise do negócio jurídico, verificar-se a ausência de sua causa objetiva, o ato jurídico que utilizou referida forma jurídica poderia ser considerado ilícito, pois negócio jurídico sem causa objetiva pode configurar hipótese de simulação. Essa linha de raciocínio serviu de guia para o já citado voto do limo. Conselheiro Alberto Pinto em decisão recentemente proferida:

"Note-se que os efeitos buscados pela impugnante eram efeitos próprios dos atos praticados (adquirir a participação de terceiros na MTE com ágio por meio da BERTOLINO e depois promover a incorporação desta por aquela) e não de atos eventualmente dissimulados.

Sustenta, então, a autoridade fiscal que a simulação estaria configurada na utilização da BERTOLINO apenas para adquirir as ações da MTE com ágio e depois ser incorporada, possibilitando a geração de despesas com amortização de ágio, pois "a IMPUGNANTE teria deixado de explicar o motivo pelo qual o fundo de investimento optou por efetuar o investimento, não diretamente, com o previsto no Acordo pactuado, mas sim indiretamente, por meio da holding brasileira.

Há que se distinguir o conceito de motivo e causa do negócio jurídico. A futura incorporação da BERTOLINO e o aproveitamento da despesa de amortização do ágio podem até ser o motivo do aporte de capitais na BERTOLINO, mas não a sua causa. Causa é o fim que o agente procura e o leva a prática do ato, sem se cogitar do fim, que antes tivera, e do fim, ou fins, ulteriores, que com o ato alcançar. Motivos são as pré-intenções que dão ensejo. O que é essencial ao negócio jurídico é a causa, sendo que o acordo sobre a causa pode ser simulante: dissimula-se a doação, simulando-se o pagamento; dissimula-se o pagamento, doando-se; vende-se, simuladamente, quando, em verdade, se doou (Pontes de Miranda, in *Tratados de Direito Privado*, Tomo 3, ed. Bookseller, p. 124/126/127).

No caso em tela, a 1700480 ONTARIO INC queria aportar capital na BERTOLINO, para constituir uma subsidiária no Brasil, não restando demonstrado qualquer simulação quanto a causa do negócio jurídico, ou seja, sobre a existência de um negócio dissimulado.

Não se nega que o Acordo para Subscrição de Ações, celebrado com os sócios da MTE, já autorizava a 1700480 ONTARIO INC a ceder seus direitos a uma

subsidiária integral (cláusula 14.2 do Acordo para Subscrição e Compra de Ações), mas isso não transforma tal potencial motivo em razão determinante ou condição de aporte de capital feito na BERTOLINO. Todavia, ainda que fosse a razão determinante, não teria o condão de alterar a causa - Uma doação não deixa de ser donandi causa, porque há um motivo)." (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais — CARF - 3a Câmara/ 2a Turnia Ordinária /Acórdão n. 1302-001.150 de 07/08/2013).

Nesse mesmo sentido, se posicionou esse E. CARF no acórdão cujo trecho se transcreve a seguir:

"Assim, a título de síntese, enquanto a causa é a função típica de determinado negócio jurídico, o motivo é a razão metajurídica que levou a pessoa a realização do mesmo, que só influenciará na órbita jurídica se esta motivação for ilícita (art. 166 do CCv.).

O problema da reorganização societária "ilícita" do ponto de vista tributário está quando a causa, isto é, a função econômico social que o direito objetivo atribui a determinado negócio jurídico, é distorcida para criar, instituir ou estabelecer uma vantagem fiscal. Seria o caso (não presente neste processo) de "ágio fabricado internamente", quando a operação societária cria um ágio artificialmente, para assim obter a vantagem fiscal.

O vício está na formação do ágio e não no seu aproveitamento posterior, quando da incorporação. Entretanto, é óbvio que o vício do ágio macula o seu próprio aproveitamento." (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais -CARF - 2a Câmara/ 1a Turma Ordinária/Acórdão nº 1201-00.689 de 08.05.2012)

Aplicando-se o raciocínio acima ao caso concreto, verifica-se que a causa dos negócios jurídicos realizados pela Recorrente foi plenamente respeitada, negócios esses cuja motivação em momento algum trouxe qualquer vantagem fiscal escusa à Recorrente.

A estrutura utilizada foi coerente e necessária para o deslinde satisfatório da operação e que, no longo prazo, gerou um crescimento significativo para os negócios da Recorrente.

Além dos acórdãos acima mencionados, diversas outras decisões resultaram na possibilidade de amortização do ágio eram oponíveis ao Fisco. Dentre essas decisões, destacamos as seguintes: "Caso Telemar" (acórdão 1301-000.711), ""ALE Combustíveis" (acórdão 1201-00.548), "Caso Camü" (acórdão 1201-00.659), Caso Vivo" (acórdão 1101-00.354), que já foi citado acima, entre outros⁵².

A segunda corrente que vem sendo adotada por esse E. CARF entende existirem três requisitos básicos para que seja reconhecido o direito à amortização do ágio:

- (i) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio;
- (ii) a realização das operações originais entre partes não ligadas;
- (iii) a demonstração da fundamentação econômica do ágio pago com base na expectativa de rentabilidade futura.

Dentre as decisões recentemente proferidas por esse E. CARF, a Recorrente destaca as seguintes:

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO PREMISSAS. As premissas básicas para amortização de ágio, com fulcro nos art. 7º, inciso III, e 8º. da Lei 9.532 de 1997, são: i) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio; ii) a realização das operações originais entre partes não ligadas; iii) seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura. Cumprida ou não questionadas essas premissas, cancela-se a glosa, (acórdão nº 1402001.264, Rei. Antônio José Praga de Souza, sessão de 04/12/2012).

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO APÓS INCORPORAÇÃO, FUSÃO OU CISÃO. O ágio efetivamente pago, em uma operação conduzida entre partes independentes, e fundamentado na rentabilidade futura da coligada ou controlada, ou na mais valia de bens do seu ativo, é passível de amortização, nos prazos e condições estabelecidos em lei (...). (acórdão nº 1102-000.875, Rei. João Otávio Oppermann Thomé, sessão de 12/06/2013).

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. INCORPORAÇÃO REVERSA. DEDUTIBILIDADE. Após a incorporação da investidora pela investida (incorporação reversa), é dedutível a amortização de ágio decorrente da anterior aquisição de participação societária em negócio firmado entre partes independentes, em condições de mercado, baseado em expectativa de rentabilidade futura da investida e efetivamente pago à alienante do investimento, (acórdão nº 1302001.407, Rei. Waldir Veiga Rocha, sessão de 03/06/2014)

Esses requisitos são exigidos para se verificar se as operações societárias que deram origem ao ágio possuem significação econômica, aí incluído o próprio ágio.

O efetivo pagamento, primeiro requisito, é exigido para que se comprove que a operação societária que deu origem ao ágio é onerosa, de modo que o ágio registrado por determinada pessoa jurídica de fato resulte em riqueza nova para o alienante original, evitando-se o que se vem convencendo chamar de "ágios internos".

Na operação objeto do Auto de Infração, o ágio teve origem no processo de aquisição da LA pela Recorrente do por meio de subscrição de ações realizada pela IPB, cuja regularidade e efetivo pagamento são reconhecidos pelo agente fiscal e representam fatos incontroversos nos presentes autos.

Nessa mesma linha é que se vinha exigindo que as operações originais fossem realizadas entre partes não relacionadas, segundo requisito, resguardando-se que a negociação seja realizada entre partes independentes e em condições de mercado.

Conforme apontado pela própria autoridade fiscal, a aquisição da LA foi uma operação realizada entre partes independentes, de modo que o segundo requisito também foi observado.

Os requisitos acima estão relacionados à aquisição original do investimento por determinado grupo econômico diverso do grupo alienante.

Avançando para o terceiro requisito, a existência de demonstração do fundamento econômico do ágio registrado contabilmente, trata-se de comando expresso do

artigo 385 do RIR que tem como objetivo refletir a razão econômica pela qual o adquirente pagou pelo investimento um valor superior ao seu patrimônio líquido.

No caso presente, o ágio na aquisição do investimento na Recorrente foi fundamentado na rentabilidade futura da investida, conforme laudo acostado aos autos e já examinado pela autoridade fiscal.

De acordo com essa segunda corrente, cumpridas as premissas básicas acima apontadas, resta confirmado o direito do contribuinte de deduzir as despesas de ágio nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL a partir do momento em que se verificar uma das operações societárias elencadas pelo artigo 386 do RIR (incorporação, fusão ou cisão). Veja-se⁵³:

"Nos termos do voto condutor no aludido acórdão, aprovado à unanimidade por esta colenda Turma, prevaleceu o entendimento de que a amortização do ágio, pago com fundamento em previsão de rentabilidade futura, com fulcro no artigo 7o, inciso III, da Lei nº 9.532 de 1997, deve atender, inicialmente a três premissas básicas, como forma de comprovação da realização do propósito negocial da operação, quais sejam:

- 1) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio;
- 2) a realização das operações originais entre as partes não ligadas;
- 3) seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura;" (Processo nº 10469.721944/2010-51; 4a Câmara, 2a Turma Ordinária, j. 11/04/2012)

Ao longo dessas razões recursais foi demonstrado que esses três requisitos foram devidamente cumpridos na operação objeto do Auto de Infração.

Portanto, independentemente de esse E. CARF adotar (i) a corrente que analisa a coerência entre causa objetiva e o seu conteúdo típico ou (ii) a corrente que verifica se (a) houve o efetivo pagamento do custo total de aquisição, (b) a realização de operações entre partes não ligadas e (c) a lisura na avaliação da empresa adquirida, constata-se que o aproveitamento fiscal do ágio no caso concreto é válido, devendo ser dado provimento ao recurso voluntário para desconstituir o Auto de Infração.

Especificamente no que concerne à CSLL, a amortização do ágio não suscita grandes problemas. Isso porque, contrariamente ao que se verifica com relação ao IRPJ, para o qual a lei (consolidada nos artigos 389, § 1o 54, e 39155 do RIR) veda a dedutibilidade do ágio, inexistente disposição legal que imponha qualquer vedação para fins de apuração da CSLL.

Assim, não havendo qualquer disposição legal que impeça a dedutibilidade do ágio da base de cálculo da CSLL, tampouco qualquer norma que estenda a esta contribuição as disposições relativas ao IRPJ⁵⁶, resta concluir que não existe qualquer óbice ou limitação quanto à amortização do ágio para a dedutibilidade dos valores pagos a título de ágio quanto à contribuição em tela. É este, inclusive, o entendimento desse E. CARF:

"AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO - ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO - INAPLICABILIDADE DO ART. 57 LEI Nº 8.981/1995 - Inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago

na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial. Inaplicabilidade, ao caso, do art. 57 da Lei nº 8.981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ." (1º CC, 3a C, acórdão 103-22749, sessão de 06/12/2006)

"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - BASE DE CÁLCULO - ADIÇÕES - ILEGALIDADE - ART. 57 - LEI N.º 8.981/95 - INAPLICABILIDADE. A adição à base de cálculo da CSSL do valor da amortização do ágio na aquisição de investimentos avaliados pela equivalência patrimonial não encontra previsão legal, não podendo ser exigida do contribuinte. Não se aplica à presente questão o art. 57 da Lei n.º 8.981/95, pois tal dispositivo não determina que a base de cálculo da CSSL seja idêntica à base de cálculo do IRPJ, nem que as adições devam ser as mesmas. " (1o CC, 7a C, acórdão 107-07315, sessão de 09/09/2003)

Nem se alegue que o artigo 57 da Lei nº 8.981/9557 estendeu indiscriminadamente à CSLL as regras aplicáveis ao IRPJ. Como reconhecido pela Secretaria da Receita Federal na recente Solução de Consulta COSIT nº 198/201458, "a norma, apesar de unificar a forma de apuração e pagamento de ambos os tributos preserva, no entanto, aspectos particulares de cada um, uma vez que observa que devem ser mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor".

Logo, na ausência de norma expressa limitando para a CSLL a dedutibilidade das despesas de ágio amortizadas contabilmente, seria direito da Recorrente o aproveitamento do ágio em tela desde o momento de aquisição do investimento na LA, nos termos expostos acima.

De qualquer maneira, ainda que se entenda serem as normas do IRPJ extensíveis à CSLL, o que se admite somente para argumentar, a Instrução Normativa nº 390/04, que compila as normas relativas à contribuição, traz em seu artigo 75 disposição que, a exemplo do inciso III do artigo 386 do RIR, autoriza a amortização do ágio pago na hipótese de incorporação da sociedade investidora pela investida.

Nesse caso, nos termos do artigo 75 da Instrução Normativa nº 390/04, o ágio pago seria amortizável à razão de 1/60 por mês, aplicando-se à CSLL, reflexamente, todos os argumentos anteriormente expostos.

Sobre essa questão, alega que uma vez mais silenciou-se a Decisão DRJ, procurando apenas buscar fundamento para a exigência relativa à CSLL no artigo 28 da Lei nº 9.430/9659, o qual trata de matéria distinta daquela objeto do Auto de Infração e é absolutamente inaplicável ao caso presente.

Subsidiariamente

Infração 0003 - Multas Ou Juros Isolados

Excesso na constituição do Crédito Tributário - Multa isolada

Impossibilidade de se exigir multa isolada após o encerramento do ano-calendário

Conforme mencionado, o Auto de Infração exigiu multa isolada de 50% em razão da suposta falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre a base de cálculo estimada da Recorrente dos anos de 2008 a 2012.

Em que pese parte dessas exigências ter sido atingida pela decadência (as multas decorrentes dos meses de janeiro a outubro de 2008), conforme sustentado em sede preliminar, a aplicação da multa isolada de 50% é ilegal, como se passa a demonstrar.

Como se depreende do art. 44, inc. II, alínea "b" da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, é considerada uma infração sujeita à aplicação de multa isolada de 50% calculada sobre o valor do pagamento mensal a falta de recolhimento do tributo, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa no ano-calendário correspondente.

Contudo, essa norma não se aplica ao caso em comento por um inquestionável motivo: a impossibilidade de se exigir multa isolada pela falta de recolhimento de estimativa após o encerramento do ano-calendário.

De fato, mesmo depois da alteração promovida pela Lei nº 11.488/2007, a multa isolada prevista no artigo 44, inciso II, alínea "b" da Lei nº 9.430/96 é aplicável quando verificada a falta de recolhimento das estimativas mensais antes do encerramento do ano-calendário. Essa conclusão decorre das próprias regras referentes à tributação do IRPJ e da CSLL.

O fato jurídico tributário que enseja o nascimento da obrigação tributária de pagar o IRPJ e da CSLL é o ato da pessoa jurídica de auferir lucro (ou renda, nos termos exatos da disposição do art. 43 do CTN).

O lucro da pessoa jurídica é apurado levando-se em conta não um único ato, mas uma série deles que, em certo período de tempo predeterminado (período-base), constituem fatos jurídica e economicamente relevantes para a incidência da norma tributária.

Entretanto, na sistemática do IRPJ e da CSLL imposta pela Lei nº 9.430/96, o imposto e a contribuição são calculados em sistema antecipado de recolhimento, ou seja, mensalmente, na medida em que os fatos econômicos integrantes do fato gerador ocorrem.

Nesse sentido, quantifica-se a cada mês a base de cálculo dos tributos, recolhendo o IRPJ e a CSLL devidos. Esse sistema é conhecido como regime de recolhimento por estimativa (que pode ser calculado com base das receitas estimadas mensais ou de acordo com o balancete de suspensão e redução).

Portanto, os recolhimentos efetuados com base na estimativa nada mais são do que uma antecipação do IRPJ e CSLL devidos no encerramento do período-base, isto é, no fim do ano-calendário (31 de dezembro de cada ano).

Pois bem. A multa isolada prevista no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 é cabível sempre que o Fisco verificar a falta de recolhimento do imposto e da contribuição ou recolhimento insuficiente das estimativas mensais durante o curso do ano-calendário, ou seja, antes do término do ano-base.

Isto é, no curso do ano-calendário, se em eventual fiscalização ficar constatado que o contribuinte deixou de recolher ou recolheu a menor o valor devido a título de estimativa, a Lei nº 9.430/96, no art. 44, II, impõe a cobrança de multa isolada.

Entretanto, diferentemente do quanto alegado pela DRJ, encerrado o ano-base, eventuais insuficiências de recolhimento do IRPJ e de CSLL só serão exigidas quando examinados todos os elementos integrantes da renda em 31 de dezembro do ano-calendário.

E dizer, eventuais recolhimentos a menor estarão sujeitos à aplicação da multa de ofício de 75%, nos termos do inciso I do artigo 44, da Lei nº 9.430/9662, que impõe a penalidade nos casos em que restar comprovada a falta de pagamento ou recolhimento, a falta de declaração e nos de declaração inexata, sendo a multa calculada sobre o tributo que deixou de ser recolhido.

Contudo, em tais situações, logicamente, perde o sentido qualquer exigência referente às estimativas de IRPJ e CSLL que deixaram de ser recolhidas.

De fato, ao fim do ano-calendário, o contribuinte não pode mais ser exigido pelo não recolhimento de IRPJ e CSLL referente a determinado mês do ano-calendário, mas tão somente de um valor que deixou de ser recolhido conforme resultado final do ano-calendário. Nesse sentido são as decisões desse E. CARF:

ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. LANÇAMENTO DO TRIBUTOS DEVIDO ACRESCIDO DE MULTA DE OFÍCIO E DE MULTA ISOLADA EM RELAÇÃO ÀS ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. A multa isolada é sanção aplicável nos casos em que o sujeito passivo, no decorrer do ano-calendário, deixar de recolher o valor devido a título de estimativas ou carnê-leão. Encerrado o ano-calendário não há o que se falar em recolhimento de carnê-leão ou de estimativa, mas sim no efetivo imposto devido. Nas situações em que o sujeito passivo, de forma espontânea, oferece os rendimentos ou lucros à tributação, acompanhado do pagamento dos tributos e juros, aplica-se o instituto da denúncia espontânea previsto no disposto no artigo 138 do CTN. Nos casos de omissão, verificada a infração, apura-se a base de cálculo e sobre o montante dos tributos devidos e aplica-se a multa de ofício, sendo incabível a exigência da multa isolada cumulada com a multa de ofício. A alteração do artigo 44, II, alíneas a e b, da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 11.488, de 2007, resultante da conversão da Medida Provisória 351, de 2007, não teve o condão de cumular a multa de ofício com a multa isolada, mas sim reduzir o percentual desta por se tratar de infração de menor gravidade. Ademais, o item 8 da exposição de motivos da citada Medida Provisória fala em "multa lançada isoladamente nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa. Assim, se estamos falando de multa isolada ela não pode ser cumulada com outra multa, sendo a primeira exigida no decorrer do ano-calendário, nas circunstâncias em que o contribuinte deixar de recolher os valores devidos a título carnê-leão ou de estimativas e a segunda, quando verificada omissão após o período de apuração e prazo para entrega da declaração. Recurso Voluntário Parcialmente provido.

(AC. 1402-001.415, Io CC, Rei. : Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Julgamento: 10 de julho de 2013) "

"IRPJ- LUCRO REAL - OPÇÃO PELO REGIME DE APURAÇÃO ANUAL - ENCERRAMENTO DO ANO BASE - OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR - IMPOSSIBILIDADE DE SE EXIGIR AS PARCELAS POR ESTIMATIVA.

Uma vez terminado o período de apuração anual do imposto sobre a renda e entregue a competente DIRPJ, não podem mais ser exigidos os pagamentos mensais por estimativa de janeiro, março, abril e maio de 1.997, devendo prevalecer o valor do tributo efetivamente devido com base no lucro real, cujo fato gerador ocorreu em 31.12.1997. RECURSO OFICIAL NEGADO.

(Ac. 101-95948, 1º CC, Rei. : João Carlos de Lima Júnior, Julgamento: 24 de janeiro de 2007) "

"(...)IRPJ e CSLL. EXERCÍCIO FISCAL DE 2004. RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. Conforme precedentes desta E. Câmara (v.g., Recurso 124.946), a exigência da multa de lançamento de ofício isolada, sobre diferenças de IRPJ e CSLL não recolhidos mensalmente, somente faz sentido se operada no curso do próprio ano-calendário ou, se após o seu encerramento, se da irregularidade praticada pela contribuinte (falta de recolhimento ou recolhimento a menor) resultar prejuízo ao fisco, como a insuficiência de recolhimento mensal frente à apuração, após encerrado o ano-calendário, de tributo devido maior do que o recolhido por estimativa. Recurso voluntário provido em parte. Publicado no D.O. U. n" 14 de 17 de junho de 2008."

(Ac. 157.759, 1º Conselho de Contribuintes. Relator : Antônio Carlos Guidoni Filho, Julgamento : 23/01/08) "

"(...)IRPJ. ANOS-CALENDÁRIO DE 1997 a 1999. RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. Conforme precedentes desta E. Câmara (v.g., Recurso 124.946), a exigência da multa de lançamento de ofício isolada, sobre diferenças de IRPJ não recolhidas mensalmente, somente faz sentido se operada no curso do próprio ano-calendário ou, se após o seu encerramento, se da irregularidade praticada pela contribuinte (falta de recolhimento ou recolhimento a menor) resultar prejuízo ao fisco, como a insuficiência de recolhimento mensal frente à apuração, após encerrado o ano-calendário, de imposto devido maior do que o recolhido por estimativa. " (Ac. 147.879, 1º Conselho de Contribuintes. Relator : Antônio Carlos Guidoni Filho, Julgamento : 08/08/07) "

Em suma, a sistemática do IRPJ e da CSLL impõe que, uma vez encerrado o ano-calendário, qualquer divergência quanto aos valores recolhidos seja feita considerando a base de 31 de dezembro.

No mesmo raciocínio, após o encerramento do ano-calendário, perde fundamento a exigência de multa isolada pela suposta falta de recolhimento dos valores de estimativa mensais, uma vez que o contribuinte não mais está sujeito ao pagamento do valor mensal, conforme base estimada, mas sim ao pagamento do tributo conforme a base anual, já consolidada.

A luz dessa sistemática, ainda que se considerem insuficientes os recolhimentos feitos pela Recorrente a título de IRPJ e CSLL ao longo do ano-calendário de 2008, a única multa que poderia ser cogitada, como forma de penalidade, seria a multa de 75% prevista no artigo 44, I da Lei nº 9.430/96, mas jamais a multa isolada!

De outra forma, validar-se-ia a situação na qual um auto de infração exige a cobrança de multa pelo não-recolhimento de estimativa sendo que, ao fim do ano-calendário, nenhum valor a título de imposto ou contribuição seria devido. Esta aí o absurdo na premissa fiscal.

Ressalta, portanto, que estaria demonstrada a ilegitimidade da aplicação da multa isolada, devendo ser cancelado esse item específico da autuação em comento.

Impossibilidade de se exigir cumulação de multas pelo mesmo fato gerador

Por fim, porém não menos importante, não poderia deixar a Recorrente de mencionar a ilegitimidade da cobrança também no que concerne a aplicação da multa isolada e multa de ofício para o mesmo suposto fato gerador, isto é, a insuficiência do recolhimento do IRPJ e da CSLL.

A suposta insuficiência de recolhimento do IRPJ e da CSLL ensejou a aplicação de duas penalidades, quais sejam, a multa isolada de 50%, ora combatida, e a multa de ofício de 75%>, resultando em uma penalidade no percentual total de 125%).

Destaque-se que tanto a multa isolada como a multa de ofício possuem os mesmos elementos centrais e a mesma natureza jurídica, qual seja, a de sanção pelo não recolhimento do tributo!

Ora, o ordenamento jurídico não comporta tão ampla gama de penalidades para a mesma infração! Para uma eventual infração tributária cometida pelo contribuinte, uma penalidade basta. É dizer: a ausência ou insuficiência no recolhimento só poderia estar sujeita a uma única infração.

Nesse sentido, é importante destacar que situações como essas já foram por diversas vezes analisadas por esse E. CARF que em todos os casos decidiu pela inaplicabilidade da multa isolada culminada com a multa de ofício nos casos de insuficiência no recolhimento da estimativa. Podemos citar como exemplo os seguintes julgados desse E. CARF:

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA. Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da conjunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. (AC. 1803-00.823, 1º Conselho de Contribuintes, relator Conselheiro Sérgio Rodrigues Mendes, sessão de 23.02.2011)

IRPJ CSLL - RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA - MULTA ISOLADA MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, findo o período de apuração, de um lado, e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado complexivamente, de outro lado, a infração relativa ao não recolhimento das estimativas mensais caracteriza etapa preparatória do ato e reduzir a exação, no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é, sem dúvida, a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, ao passo que o bem jurídico de relevância secundária é a

antecipação do fluxo de caixa da Fazenda, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. (AC. 1803-00.459, Io Conselho de Contribuintes, relator Conselheiro Benedito Celso Benício Júnior, sessão de 08.07.2010)

MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO DE 2000, FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO, Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que em ambas penalidades tiveram como base o valor da receita omitida apurado em procedimento fiscal, MULTA^ ISOLADA. LANÇAMENTO NO CURSO DO PRÓPRIO ANOCALENDARIO, Deve ser mantida a exigência da multa de lançamento de ofício isolada sobre diferenças de CSLL não recolhidas mensalmente quando tal penalidade é lançada no curso do ano-calendário correspondente. (AC. 9101-00.112, Io Conselho de Contribuintes, relator Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho, sessão de 11.05.2019)

"MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - MESMA BASE DE CÁLCULO - A aplicação concomitante da multa isolada (inciso 111 do parágrafo Io do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996) e da multa de ofício (Incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo. " (Câmara Superior de Recursos Fiscais, 1ª Turma, Recurso do Procurador nº. 06-131314, relatora Conselheira Leila Maria Scherrer Leitão, sessão de 15.06.2004).

"MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - IMPOSSIBILIDADE - A multa isolada não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício. Precedentes da 2ª Câmara e da Câmara Superior de Recursos Fiscais. " (1º Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, Recurso Voluntário, nº 153.562, relator Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka, sessão de 23.04.2008)

"MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - IMPOSSIBILIDADE - A multa isolada não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício. Precedentes da 2ª Câmara e da Câmara Superior de Recursos Fiscais. " (1º Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, Recurso Voluntário nº 154.632, relator Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka, sessão 06/08/2008).

"MULTA ISOLADA CUMULADA COM MULTA DE OFÍCIO - Pacífica a jurisprudência deste Conselho de Contribuintes no sentido de que não é cabível a aplicação concomitante de multa isolada prevista no art. 44, parágrafo Io, inciso III da Lei nº 9.430/96, com multa de ofício, tendo em vista a dupla penalização sobre a mesma base de incidência. " (Io Conselho de Contribuintes, 6ª Câmara, Recurso Voluntário nº 137.200, relator Conselheiro José Ribamar Barros Penha, sessão de 13.05.2004)

E mais, se existe um aparente conflito entre duas normas que visam a disciplinar a conduta referente a ausência de recolhimento, cabe ao aplicador verificar se uma norma é capaz de absorver a outra, adequando a punição à conduta que se pretende coibir.

No caso concreto, o aparente conflito entre as normas do art. 44, I da Lei nº 9.430/96 (multa de ofício de 75%) e art. 44, II, b da Lei nº 9.430/96 (multa isolada de 50%) que invocou a Fiscalização para aplicar as duas multas pode ser facilmente afastado quando se observa que uma conduta está compreendida na outra.

De fato, o não recolhimento por estimativa é etapa preparatória do ato de reduzir o imposto devido ao fim do ano-calendário. A primeira conduta - insuficiência no recolhimento das estimativas - está compreendida na segunda conduta - insuficiência no recolhimento do imposto anual.

Trata-se de uma situação na qual o não recolhimento da estimativa é ato preparatório para o ato de não recolher integralmente o tributo em bases anuais. Em tais situações, é evidente que da mesma forma que uma conduta está compreendida na outra, a aplicação de uma sanção já resulta na punição pelos dois atos. Essas lições são extraídas inclusive, do próprio Direito Penal⁶³.

Portanto, não há qualquer lógica jurídica em exigir pelo suposto não recolhimento do tributo multa de ofício de 75% e multa isolada de 50%, sob pena de caracterizar bis in idem!

Concluiu que é de confirmar o posicionamento pacífico do CARF, que seria no sentido de que, nos casos de insuficiência no recolhimento de IRPJ e de CSLL, seria incabível a aplicação de multa de ofício e de multa isolada, sob pena de cumulação de penalidades para o mesmo fato gerador, devendo ser cancelado esse item da autuação.

Cumulação de multas que resulta em efeito confiscatório

Mais do que isso, a cumulação dessas duas penalidades resulta, em última análise, na aplicação de multa de 125% sobre o valor recolhido a menor, o que é completamente descabido, além de ter nítido efeito confiscatório!

Relembre-se, nesse passo, que a suposta infração cometida foi apenas o não recolhimento, sem qualquer dos agravantes previstos na legislação tributária (dolo, fraude, simulação, não atendimento de intimação, etc).

Entretanto, a aplicação cumulada das duas penalidades termina por equiparar o contribuinte que apenas recolheu a menor o tributo com aquele que cometeu fraude, simulação ou deixou de atender a Fiscalização, que teria, para o mesmo fato, a aplicação de uma multa de 125% ou 150%).

Decerto que aqui está mais que configurado o confisco e, ainda, a violação ao direito de propriedade do contribuinte, que são expressamente protegidos conforme disposições dos arts. 5º, LIV, e 150, IV, da Constituição Federal.

Ora, as multas estão atreladas ao sistema jurídico, fazendo jus, inclusive, ao mesmo regime jurídico que os tributos para efeito de cobrança, o que corrobora a necessidade de aplicação das garantias do sistema constitucional também em relação a estes encargos.

Não é por outro motivo que a Suprema Corte já afastou, reiteradas vezes, a aplicação de multas que, tais como a discutida nesses autos, têm nítido caráter confiscatório, e, de forma subvertida, acabam se tornando instrumento de arrecadação, de transferência de riqueza para os cofres públicos, desvirtuando sua função originária (e.g., Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ, julgada pelo Tribunal Pleno em 24 de outubro de 2002, que afastou legislação carioca que impunha multa abusiva).

Dessa forma, demonstrado está que, no caso presente, a cumulação de multa de ofício e de multa isolada resulta, em última análise, na aplicação de multa de 125% sobre o valor da suposta infração, o que termina por violar frontalmente os princípios do não confisco e o direito de propriedade assegurados na Constituição e protegidos na jurisprudência dos Tribunais Superiores.

Portanto, por mais este motivo está demonstrada a necessidade de cancelamento deste item do Auto de Infração, extinguindo a cobrança relacionada à multa isolada pela suposta insuficiência no recolhimento das estimativas mensais.

Conclusões

Em face das considerações precedentes, podemos concluir:

(i) a glosa das compensações dos Prejuízos Fiscais foi expressamente impugnada pela Recorrente na Impugnação, de modo que é indevida a determinação de desmembramento da exigência fiscal em um novo processo administrativo e sua remessa para as providências de cobrança.

Além disso, considerando que os Prejuízos Fiscais têm origem nas amortizações de ágio realizadas pela Recorrente no **ano-calendário 2007**, cujo auto de infração vem sendo regularmente questionado em sede administrativa, toda a exigência fiscal relativa ao tema também está em julgamento nesta sessão:

(ii) a despeito de a autoridade fiscal ter indicado o artigo 299 do RIR na capitulação legal do lançamento, a DRJ sustenta a manutenção do Auto de Infração com base em uma alegada violação ao artigo 386 do RIR, em flagrante inovação nos fundamentos do lançamento, o que fulmina a validade da Decisão DRJ;

(iii) ao assim proceder, a DRJ evidenciou o erro na motivação do lançamento, que está baseado em um suposto desrespeito ao artigo 299 do RIR, mas que deixa de indicar qualquer violação às regras específicas atinentes à matéria, em especial os artigos 385 e 386 do RIR;

(iv) todas as amortizações efetuadas até 31/10/2008 foram objeto de homologação tácita pelo Fisco, restando inadmissível (i) sua glosa por meio de Auto de Infração do qual a Recorrente foi notificada em novembro de 2013, e (ii) eventual imposição de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa decorrente desse fato;

(v) a amortização do ágio realizada pela Recorrente é totalmente válida e legítima, já que preenchidos os requisitos dos artigos 385 e 386 do RIR, tendo origem em atos que obedeceram a forma válida, tiveram objeto lícito, bem como foram respaldados em legítimos propósitos negociais, societários e regulatórios, não sendo possível qualificá-los como abusivos, motivo pelo qual são plenamente oponíveis ao Fisco, não sendo também possível caracterizar a LA como "empresa veículo" para a transferência do ágio;

(vi) ao contrário do que sustenta a DRJ, a Recorrente não adquiriu um "mero ativo" atribuído a uma pessoa jurídica que "jamais buscou o lucro". A transação foi realizada entre a Recorrente, empresa operacional, e a LA, empresa também operacional que recebeu acervo líquido composto por contas a receber, créditos fiscais a recuperar, 77 fazendas, 44 veículos florestais e 14 veículos industriais, passivos, 800 funcionários diretos e 1.900 colaboradores indiretos e que gerou mais

de R\$260 milhões em receitas de vendas e mais de R\$33 milhões de lucro operacional entre a aquisição do investimento pela Recorrente e sua incorporação;

(vii) foram observados os requisitos básicos para que seja reconhecido o direito à amortização do ágio: (a) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio; (b) a realização das operações originais entre partes não dependentes; (c) a demonstração da fundamentação econômica do ágio pago com base na expectativa de rentabilidade futura, fatos esses incontroversos nos autos do presente processo administrativo;

(viii) a Recorrente agiu em absoluta conformidade com a legislação aplicável e não obteve economia fiscal indevida, uma vez que o resultado tributário obtido nas operações realizadas poderia ter sido atingido, inclusive, por meio de outras operações societárias;

(ix) inexistia dispositivo legal à época dos fatos que impedisse a dedutibilidade do ágio da base de cálculo da CSLL, tampouco qualquer norma que estendesse a essa contribuição às disposições relativas ao IRPJ, motivo pelo qual não há qualquer óbice ou limitação quanto à amortização do ágio para a CSLL;

(x) houve excesso na constituição do crédito tributário, já que o Auto de Infração aplicou a multa isolada de 50% indevidamente, seja porque os exercícios já estavam encerrados ao tempo da lavratura do Auto de Infração, seja porque não é possível exigir a multa isolada concomitantemente com a multa de ofício;

(xi) finalmente, deve ser cancelada a cobrança dos juros de mora, calculados com base na taxa SELIC, sobre a multa de ofício lançada no Auto de Infração..

Voluntário. Por todo o exposto, voto no sentido de **dar provimento** ao Recurso

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil

Declaração de Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado

Em que pese o bem fundamentado voto do i. Relator, que deu provimento ao recurso voluntário para afastar a glosa de amortização do ágio pela recorrente, os elementos trazidos ao autos me conduziram a conclusão diversa.

Trata-se de uma operação de aquisição de investimento por uma empresa estrangeira (IPH), que mediante permuta de ativos com o grupo VCP, passou a deter a

participação societária da recém-criada empresa LA Celulose, mediante o desmembramento de parte do acervo da empresa VCP, entregando em troca a participação societária que detinha na empresa Chamflora.

Em que pese esta operação tenha sido realizada entre parte independentes, mediante a permuta de ativos reais, verifica-se que o eventual ágio gerado nesta operação somente podia ser reconhecido pela empresa investidora, IPH, cuja sede fica na Holanda.

Ocorre que, após adquirir o investimento, a empresa sediada no exterior (IPH) houve por bem transferir o controle societário da empresa LA Celulose para a sua controlada no Brasil, IPB (ora recorrente).

Tal transferência, segundo o item 43 do TVF, se deu por meio de aumento de capital na IPB, efetuado pela IPH, mediante a subscrição das ações detidas por ela na empresa LA Celulose, passando este de R\$ 601.100.228,00 para R\$ 3.645.171.326,00, sendo neste momento reconhecido um ágio, pela IPB, em face da participação societária da LA Celulose, no valor de R\$ 2.039.071.819,61.

O valor atribuído às quotas da LA Celulose, de cerca de R\$ 3,04 bilhões corresponde exatamente ao valor pelo qual fora adquirido pela empresa IPH.

Na sequência das operações, a empresa IPB incorporou a sua controlada LACelulose, passando a amortizar o ágio reconhecido para fins fiscais.

Nota-se claramente que, se existe um ágio a ser reconhecido nestas operações, este devia ser feito tão somente pela empresa IPH, com sede na Holanda, por ocasião da aquisição da empresa LA Celulose.

Todas as operações subsequentes tem cunho interno ao grupo IPH e tem como única motivação a geração e reconhecimento de um ágio não suportado pela sua controlada brasileira (IPB), com vistas à sua dedução fiscal no Brasil.

Com a devida vênia, penso que tal ágio não pode ser reconhecido para fins de sua amortização no Brasil. A mera transferência do controle societário da empresa LA Celulose da controladora estrangeira (IPH) para sua controlada no Brasil (IPH) não tem o condão de gerar um novo ágio passível de ser reconhecido e deduzido com base no art. 386 do RIR/99.

Não tem razão a recorrente quando alega que a autoridade fiscal teria baseado o lançamento unicamente com fundamento nas normas de dedutibilidade das despesas (art. 299 do RIR), porquanto se vêem, claramente citados no Termo de Verificação Fiscal e no auto de infração do IRPJ, os arts. 385 e 386 do RIR e os arts 7ª e 8º da Lei nº 9.532/1997. Além do mais a imputação feita no TVF aponta claramente a motivação da glosa da dedução do ágio em face do não cumprimento aos requisitos de sua dedutibilidade, situação plenamente compreendida pela recorrente, como revelam sua impugnação e recurso.

Não obstante, penso que além do atendimento aos requisitos do art. 386 do RIR/99, a dedutibilidade também passa pela necessidade da despesa para a manutenção e geração da fonte produtora dos rendimentos.

A recorrente alega que é equivocado o entendimento da fiscalização quando esta fundamenta a indedutibilidade do ágio com base no conceito de despesas necessárias

estabelecido no art. 299 do RIR/99 uma vez que existe regra específica de dedutibilidade das despesas com amortização de ágio (art. 386, inc. III, § 2º do RIR/99), pois que, diferente da condição geral imposta pelo artigo 299 do RIR/99, a norma específica acima transcrita não estabelece, como requisito para a dedutibilidade da amortização do ágio, que a despesa seja necessária ou incorrida, como indevidamente sustentou-se na decisão recorrida.

Embora tenha sido apontado no TVF e no auto de infração que as operações que deram ensejo ao ágio não encontram amparo nas regras de dedutibilidade previstas no art. 386, inc. III, § 2º do RIR/99), que tratam especificamente da dedução da amortização do ágio, estas não estão, e nem poderiam estar dissociadas dos conceitos legais as normas gerais de dedutibilidade das despesas previstos no art. 299 do RIR/1999, amparado no art. 47 da Lei 4.506/1964.

Quando a lei define como "*necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa*" está a indicar a presença de dois elementos essenciais para a dedutibilidade de qualquer despesa: 1) serem pagas ou incorridas e, 2) serem necessárias a realização das atividades da empresa.

Obviamente, a lei poderá estabelecer a dedutibilidade de despesas que não são imprescindíveis à atividade da empresa, como ocorre, p. ex., com os juros sobre o capital próprio. Mas, certamente em nenhum caso se admite que a despesa não seja paga ou ao menos incorrida para fins de sua dedutibilidade.

Penso que se trata de um princípio geral de dedutibilidade de despesas e que, no mínimo, reforçam a necessidade de que o ágio dedutível é aquele que foi suportado por um dispêndio (sacrifício patrimonial) efetivo.

Tal norma se faz mais importante quando se denota que a empresa controlada brasileira não dispendeu nenhum esforço patrimonial para a aquisição do investimento que supostamente teria gerado o ágio, sendo mera receptora do investimento feito por sua controlada no exterior, não havendo que se cogitar, no caso, de qualquer dispêndio necessário à consecução de suas atividades.

Melhor sorte não tem a dedutibilidade do referido ágio sob as normas especiais que dele tratam (art. 385 e 386 do RIR/99) e arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997.

Ocorre que a dedutibilidade do ágio, além de passar necessariamente pela efetividade do dispêndio na aquisição do investimento por parte da empresa que passa a deter o investimento, exige a necessária confusão patrimonial entre investidora e investida, para que se admita sua dedução.

Tal não ocorre no presente caso.

A real investidora (IPH) continua a existir e a deter o controle sobre sua controlada recebeu a transferência da participação societária por ela adquirida (LA Celulose) e efetuou sua incorporação. Não houve extinção do investimento, mas mera absorção, mediante incorporação ao patrimônio de sua controlada direta (IPB)

A 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais em decisões bastante recentes (Acórdãos nº 9101-002.186 e 9101-002.187), analisou a questão da transferência do ágio pago e entendeu que a dedutibilidade do ágio fica prejudicada, neste caso, por não se

subsumir à hipótese descrita nos art. 385 e 386 do RIR/99, conforme espelhado na seguinte ementa:

TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. IMPOSSIBILIDADE.

A subsunção aos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, assim como aos artigos 385 e 386 do RIR/99, exige a satisfação dos aspectos temporal, pessoal e material. Exclusivamente no caso em que a investida adquire a investidora original (ou adquire diretamente a investidora de fato) é que haverá o atendimento a esses aspectos, tendo em vista a ausência de normatização própria que amplie os aspectos pessoal e material a outras pessoas jurídicas ou que preveja a possibilidade de intermediação ou de interposição por meio de outras pessoas jurídicas.

Não há previsão legal, no contexto dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e dos artigos 385 e 386 do RIR/99, para transferência de ágio por meio de interposta pessoa jurídica da pessoa jurídica que pagou o ágio para a pessoa jurídica que o amortizar, que foi o caso dos autos, sendo indevida a amortização do ágio pela recorrida.

Transcrevo, por oportuno, fragmentos do voto condutor do Acórdão nº 9101 - 002.186, da CSRF, contendo os seus fundamentos, verbis:

Para o julgamento de mérito sobre a despesa de amortização de ágio e seus reflexos tributários, da mesma forma como fiz para o processo nº 19647.01051/200783, adoto a recente jurisprudência do CARF que considero mais adequada e que restou cinzelada no Acórdão nº 1103001.170, de 04/02/2015, da relatoria do nobre Conselheiro André Mendes de Moura. Seguem trechos do voto condutor:

"[...]

O investimento adquirido com ágio pode ser alienado, liquidado, ou mesmo ser objeto de uma transformação societária.

Passam a ser tratadas as situações específicas, como se pode verificar nos arts. 391 e 426 do RIR/99:

[...]

Verifica-se que o aproveitamento do ágio ocorre no momento em que o investimento que lhe deu causa for objeto de alienação ou liquidação, oportunidade em que o ágio irá compor a apuração do custo de aquisição a ser considerado no ganho de capital auferido pelo alienante.

Por sua vez, em eventos de transformação societária, quando investidora absorve o patrimônio da investida (ou vice versa), adquirido com ágio ou deságio, em razão de cisão, fusão ou incorporação, resolveu o legislador disciplinar a situação no art. 386 do RIR/99:

[...]

Fica evidente que os arts. 385 e 386 do RIR/99 guardam conexão indissociável, constituindo-se em norma tributária permissiva do

aproveitamento do ágio nos casos de incorporação, fusão ou cisão envolvendo o investimento objeto da mais valia.

A norma em debate tem repercussão direta na base de cálculo do tributo, o que permite a sua análise sob a perspectiva da hipótese de incidência tributária delineada pela melhor doutrina (Geraldo Ataliba, Hipótese de Incidência Tributária).

Esclarece o doutrinador que a hipótese de incidência se apresenta sob variados aspectos, cuja reunião lhe dá entidade.

*Ao se apreciar o aspecto **pessoal**, merecem relevo as palavras da doutrina, ao determinar que se trata da qualidade que determina os sujeitos da obrigação tributária.*

*E a norma em debate se dirige à **investidora, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição, sendo ela, e apenas ela a destinatária da prerrogativa de amortização do sobrepreço. A partir do momento em que o ágio é transferido ou repassado para outras pessoas (de A para B, de B para C, de C para D e assim sucessivamente), pessoas jurídicas distintas da investidora, a subsunção ao art. 386 do RIR/99 torna-se impossível, vez que o fato impositivo (suporte fático, situado no plano concreto) deixa de ser amoldar à hipótese de incidência da norma (plano abstrato), por incompatibilidade do aspecto **pessoal**.***

*A respeito do aspecto **temporal**, cabe verificar o momento em que o contribuinte aproveita-se da amortização do ágio, mediante ajustes na escrituração contábil e no LALUR, **evento que provoca impacto direto na apuração da base de cálculo tributável.***

*Sobre o aspecto **material**, há que se observar que **apenas o ágio com fundamento econômico no valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros** é que tem a amortização autorizada em sessenta parcelas.*

*Ainda, há que se consumir a **confusão de patrimônio** entre investidora e investida, a que faz alusão o caput do art. 386 do RIR (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...), ou seja, o lucro e o investimento que lhe deu causa passam a se comunicar diretamente.*

Compartilhando o mesmo patrimônio investidora e investida, consolida-se cenário no qual a mesma pessoa jurídica que adquiriu o investimento com mais valia (ágio) baseado na expectativa de rentabilidade futura, passa a ser tributada pelos lucros percebidos nesse investimento."

Naquela assentada, tratava-se de caso em que a incorporação se deu conforme o caput do art. 386 do RIR/99. Já no caso dos autos, trata-se de incorporação nos

moldes do §6º do art. 386 do RIR/99 (que é comumente conhecida como incorporação "às avessas"). Embora isso não vá impactar nas premissas de exegese da norma, faz-se necessário tecer comentários adicionais quantos aos aspectos pessoal e material, de forma a adequá-los a esse modelo de incorporação:

[...]

O §6º do art. 386 do RIR/99, na realidade o art. 8º da Lei nº 9.532/97 (do qual este é mera cópia), se utilizou de uma técnica legislativa que faz uso da propriedade transitiva, assim o que vale para o *caput* do art. 386 do RIR/99 vale para o §6º do mesmo artigo, fazendo-se apenas a adaptação para contemplar a situação prevista.

Portanto, o §6º do art. 386 do RIR/99, sob o significado pessoal, se dirige à investida que incorporar a investidora que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição da participação societária (tanto o valor do principal quanto o valor do ágio). Ou seja, quando ocorre a incorporação, pela investida, da investidora "original" ou investidora *stricto sensu* (no sentido de que a originalidade está indissociavelmente ligada a pessoa jurídica que paga o ágio e, por isso mesmo, tem confiança na rentabilidade futura, pois é quem assume o risco) é que se dá a subsunção do fato à norma e surge a prerrogativa de amortização do sobrepreço.

Analisando as situações possíveis, sob a ótica dos dois tipos de incorporações, a partir do momento em que o ágio é transferido ou repassado para outras pessoas (de A para B, de B para C, de C para D e assim sucessivamente), pessoas jurídicas distintas da investidora **original** (para, ao fim, incorporar a investida ou ser incorporada pela investida), a subsunção ao **caput do art. 386 do RIR/99 ou ao §6º do mesmo artigo** torna-se impossível, vez que o fato impositivo (suporte fático, situado no plano concreto) deixa de ser amoldar à hipótese de incidência da norma (plano abstrato), por incompatibilidade do aspecto pessoal (seja no caso de a investidora que tiver incorporado a investida seja outra investidora que não a original, seja no caso de a investida estar incorporando uma investidora que não a original).

Da mesma forma que no aspecto pessoal, **a confusão de patrimônios**, principal item do aspecto material, para fins de enquadramento no §6º do art. 386 do RIR/99, consuma-se quando, na investida, o lucro futuro e o investimento original com expectativa desse lucro (aquele que foi sobreavaliado) passam a se comunicar diretamente (os riscos se fundem: o risco do investimento assim entendido os recursos aportados e o risco do empreendimento).

Compartilhando o mesmo patrimônio a investida e a investidora original, consolida-se cenário no qual a mesma pessoa jurídica que honrará a rentabilidade futura passa a ser detentora da mais valia (ágio) do investimento baseado na expectativa dessa rentabilidade.

[...]

Em síntese, a subsunção aos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, assim como aos artigos 385 e 386 do RIR/99, exige a satisfação dos aspectos temporal, pessoal e material.

Na atual redação destes dispositivos e para o caso de incorporação "às avessas", exclusivamente no caso em que a investida **adquire a investidora original** (ou **adquire diretamente a investidora**, nessa linha de raciocínio as intermediárias não seriam investidoras de fato, apenas de direito) é que haverá o

atendimento a esses aspectos, tendo em vista a ausência de normatização própria que amplie os aspectos pessoal e material a outras pessoas jurídicas ou que preveja a possibilidade de intermediação ou de interposição por meio de outras pessoas jurídicas. No caso dos autos, esses aspectos não foram satisfeitos, em especial dos aspectos pessoal e material, vejamos:

A utilização de uma pessoa jurídica interposta (Leicester Comercial S.A) para transferência do ágio, que veio a ser adquirida pela investida (CELPE), mas que não era a investidora original (investidora de fato, a que pagou o ágio), implica no desatendimento dos aspectos pessoal e material e, conseqüentemente, na descaracterização da aplicação dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e dos artigos 385 e 386 do RIR/99, que resulta na impossibilidade da amortização do ágio.

A amortização do ágio seria devida apenas se a empresa investida (CELPE) tivesse incorporado a investidora original (investidora *strico sensu*), pois somente essa se enquadra nos aspectos pessoal e material. Pouco importa terem havido motivos de ordem societária, técnica ou mercadológica que impedião a CELPE de incorporar a real investidora: são as situações que devem se moldar à lei, para fins de aplicação da norma, e não a lei que tem que se moldar às situações, o que implicaria em substituir a coercitividade da regra pela conveniência dos regradados.

Na linha dos fundamentos trazidos no acórdão citado, o aproveitamento do ágio somente seria possível, no presente caso, se a empresa LA Celulose tivesse incorporado a IPH (e não incorporada pela IPB), pois somente assim haveria a confusão patrimonial, consumando-se, na investida, o lucro futuro e o investimento original com expectativa desse lucro (aquele que foi sobrevalorizado) passam a se comunicar diretamente. Situação que não se verifica no presente caso, inviabilizando os aspectos pessoais e materiais da hipótese de incidência.

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado

Declaração de Voto

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior.

Não obstante acompanhe o voto do I. Relator, para cancelar os lançamentos em tela, solicitei a apresentação desta declaração de voto - a qual é, *mutatis mutandi*, igual a que apresentei no PAF nº 16561.720163/2012-39, para expor algumas observações complementares ao brilhante voto do Relator.

A questão ora analisada vem se repetindo em várias autuações que têm sido objeto de julgamento por esta Tuma, as quais refletem muito mais um inconformismo do Fisco com as normas insculpidas nos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97 do que com os fatos apurados nas fiscalizações. Trata-se do que, vulgarmente, passou-se a denominar de "transferência de ágio".

O I. Presidente desta Turma traz, em seu voto vista, jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a qual vale ser novamente transcrita:

"TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. IMPOSSIBILIDADE.

A subsunção aos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, assim como aos artigos 385 e 386 do RIR/99, exige a satisfação dos aspectos temporal, pessoal e material. Exclusivamente no caso em que a investida adquire a investidora original (ou adquire diretamente a investidora de fato) é que haverá o atendimento a esses aspectos, tendo em vista a ausência de normatização própria que amplie os aspectos pessoal e material a outras pessoas jurídicas ou que preveja a possibilidade de intermediação ou de interposição por meio de outras pessoas jurídicas.

Não há previsão legal, no contexto dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e dos artigos 385 e 386 do RIR/99, para transferência de ágio por meio de interposta pessoa jurídica da pessoa jurídica que pagou o ágio para a pessoa jurídica que o amortizar, que foi o caso dos autos, sendo indevida a amortização do ágio pela recorrida."

Com a devida vênia dos seus defensores, a meu ver, tal entendimento redundaria de um rotundo equívoco jurídico e contábil, se não vejamos o que se segue.

No caso de uma subscrição de capital com ágio, este (o ágio) é apenas a diferença entre o custo de aquisição e o valor patrimonial líquido da participação adquirida, como dispunha o inciso II do art. 20 do DL 1598/77, na sua redação vigente à época dos fatos. Assim, por óbvio, a investidora deverá registrar um investimento, cujo custo de aquisição será a soma das subcontas referentes ao valor patrimonial líquido da participação e ao ágio. Ora, se porventura esse investimento for dado na aquisição de participação de uma outra sociedade (integralização de capital) de valor superior ao dele (ao do investimento dado em pagamento), surgirá um outro ágio dessa operação, a ser registrado na contabilidade da sociedade que recebeu a integralização, já que o investimento foi recebido (em integralização de capital) por valor superior ao do seu acervo líquido contábil. Repita-se, se aquele primeiro ágio estava registrado na pessoa jurídica subscritora, este outro ágio será registrado na pessoa jurídica que recebeu o investimento em integralização de capital e, não necessariamente, eles terão o mesmo valor, mas, mesmo que assim seja, não significa que tenha ocorrido uma transferência de um mesmo ágio da investidora para a investida.

Aliás, lembre-se que, se na hipótese descrita, se há ágio a ser registrado na investida, houve ganho de capital na investidora, esse sim deveria ser objeto de uma maior atenção do Fisco, mesmo porque há previsão de tributação no país de ganho de capital auferido no Brasil por domiciliado no exterior (art. 26 da Lei nº 10.833/03).

Como, então, pode o julgador falar que estaríamos, nesta situação, diante de um mesmo ágio? Só há três possíveis respostas. Primeiro, um conhecimento superficial da legislação que rege a matéria, especialmente o método da equivalência patrimonial, hipótese que descarto de plano, por serem os julgadores administrativos profundos conhecedores da matéria. Segundo, se houvesse, nos autos, demonstração cabal da ocorrência de

fraude/simulação na operação de integralização de participação com a dação de participação em outra pessoa jurídica, hipótese que também descarto, por tudo que já foi sustentado na decisão de primeira instância do PAF nº 16561.720163/2012-39 e por esta Turma, ao negar provimento ao recurso de ofício naqueles autos. Resta, então, a única resposta viável, estamos realmente diante de mais um lançamento tributário que revela apenas o inconformismo da Fiscalização com os arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97, razão pela qual esta autuação não se sustenta.

Por último, vale registrar que, ao que parece, esse inconformismo tomou conta também da D. Procuradoria da Fazenda Nacional, pois, do púlpito, o I. Procurador tentou desqualificar o laudo de avaliação, por entender que o cálculo do ágio com base na rentabilidade futura deveria levar em conta a avaliação das "ações" de uma investida da sociedade avaliada, em vez de, com fez o laudo, de avaliar o fluxo de caixa descontado dos ativos de tal investida. Tal argumento também só pode decorrer daquele mesmo inconformismo ao disposto nos citados arts. 7º e 8º. Quem gera caixa são os ativos de uma sociedade, logo, se estamos calculando a rentabilidade futura com base no fluxo de caixa descontado de uma sociedade cujo único ativo é a participação em uma sociedade operacional, devem ser levados em conta o fluxo de caixa dessa sociedade operacional, pois será a sua capacidade de geração de caixa que irá impactar o fluxo de caixa na investidora, pelo recebimento de lucros por aquela distribuídos.

Feitas essas breves observações, reafirmo que voto por acompanhar o voto do I. Relator, para dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior