



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 16561.720105/2017-10
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº **1401-003.492 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 11 de junho de 2019
Recorrente MEDLEY FARMACEUTICA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2013, 2014

NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. PROVIMENTO.

A decisão deve realizar a análise do caso específico, apresentando as argumentações da impugnação e apresentando a análise que entende cabível. Não é possível informar que não cabe a realização de análise por o mesmo caso já ter sido analisado em outro processo, tendo em vista que não há vinculação de julgado de processo diferente, mesmo que tratando do mesmo caso, posto que cada caso tem suas especificidades que devem ser enfrentadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de decadência e de utilização da LINDB para dar provimento parcial ao recurso no sentido de considerar nula a decisão de primeira instância, devendo retornar os autos à Delegacia de Julgamento para a prolação de nova decisão.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves- Presidente.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Abel Nunes de Oliveira Neto, Daniel Ribeiro Silva, Cláudio de Andrade Camerano, Carlos André Soares Nogueira, Leticia Domingues Costa Braga, Eduardo Morgado Rodrigues, Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente) e Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça (suplente convocada). Ausente momentaneamente a Conselheira Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin.

Relatório

Início com a transcrição do relatório da decisão de Piso.

Os presentes autos estão amparados pelo Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal n.º 08.1.85.00/2017-00020-2 e é continuação de procedimento fiscal originado no TDPF 08.1.85.00/2013-00135-2 (abrangia períodos 2010 a 2012) que redundou nos autos de infração conhecidos pelos processos n.º 16.561-720005/2015-21 e 16.561.720006/2015-76.

No final de julho de 2014, a fiscalizada MEDLEY COMERCIAL E LOGÍSTICA LTDA. (CNPJ N. 10.588595/0001-00), incorporou a empresas MEDLEY INDÚSTRIA FARMACÊUTICA LTDA. (CNPJ N. 50.929.710/0001-79), e assumiu a razão social de MEDLEY FARMACÊUTICA LTDA (CNPJ N. 10.588.595/0007-97).

O objeto desta verificação fiscal foi a constatação que para uma simples aquisição direta da MEDLEY pela SANOFI-AVENTIS PARTICIPATIONS, controladora do grupo situada na FRANÇA, houve a utilização por parte do grupo SANOFI-AVENTIS de uma complexa reorganização societária para essa aquisição, envolvendo empresas de passagem, custo de aquisição inflado por aumento de capital e a divisão da MEDLEY adquirida entre essas empresas de passagem. Tudo para dar uma aparência legítima ao aproveitamento da amortização do ágio, já inchado, como despesa dedutível.

Nessa operação foram envolvidas diversas empresas pelo grupo adquirente, inclusive com denominações semelhantes, como AVENTIS ANIMAL NUTRITION BRASIL LTDA, CNPJ 13.094.578/0001-04, posteriormente denominada SANOFI AVENTIS COMERCIAL E LOGÍSTICA LTDA. (**Sanofi 13, SACL**), SANOFI-AVENTIS FARMACÊUTICA LTDA, CNPJ 02.685.377/0001-57 (**Sanofi 02**), SANOFI-AVENTIS COMERCIAL E PARTICIPAÇÕES LTDA, CNPJ n.º 10.588.595/0001-00 (**Sanofi 10 Com**), posteriormente MEDLEY COMERCIAL E LOGÍSTICA LTDA. e atualmente MEDLEY FARMACÊUTICA LTDA., CNPJ 10.588.595/0007-97 (**Medley 10**) e SANOFI-AVENTIS INDUSTRIAL E PARTICIPAÇÕES LTDA., CNPJ 10.496.038/0001-50 (**Sanofi 10 Ind**). Pelo grupo de pessoas físicas vendedoras foi utilizada a empresa holding LOTPAR IV PARTICIPAÇÕES LTDA., CNPJ 10.645.021/0001-18 (**Lotpar**), representando a família Negrão.

Como resultado da ação fiscal, foram lançados os valores dos tributos incidentes sobre a glosa das amortizações de ágio contabilizados quando da aquisição da MEDLEY50 que influenciou na base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido nos anos calendários de 2013 e 2014.

DA ESTRUTURAÇÃO DO GRUPO SANOFI-AVENTIS PARA AQUISIÇÃO DA MEDLEY S/A INDÚSTRIA FARMACÊUTICA

Em 14/03/2009, o Grupo Sanofi Aventis adquire, através das empresas AVENTIS ANIMAL NUTRITION BRASIL LTDA. (CNPJ. n.º 13.094.578/0001-04) (**SANOFI13**) E SANOFI-AVENTIS FARMACÊUTICA LTDA (CNPJ n.º 02.685.377/0001-57) (**SANOFI02**) as

empresas de gaveta RELLI PARTICIPAÇÕES LTDA (CNPJ n.º 10.588.595/0001-00) e KOLGUA PARTICIPAÇÕES LTDA. (CNPJ n.º 10.496.038/0001-50). As empresas haviam sido constituídas em 19/01/2009 pelas sócias SERPAC EMPREENDIMENTOS LTDA. e SERPAC PARTICIPAÇÕES LTDA., com capital social de R\$ 1.000,00 cada uma.

A partir de 14/03/2009, o Grupo SANOFI (**SANOFI13**), assumiu a sociedade das empresas mencionadas e alterou a razão social de ambas. Assim a RELLI passou a ser chamada de SANOFI-AVENTIS COMERCIAL E PARTICIPAÇÕES LTDA (SACP). (CNPJ n.º. 10.588.595/0001-00) (**SANOFI10COM**) e a KOLGUA recebeu a denominação SANOFI-AVENTIS INDUSTRIAL E PARTICIPAÇÕES LTDA (SAIP). (CNPJ n.º 10.496.038/0001-50) (**SANOFI10IND**).

Em 27/04/2009 a **SANOFI13**, aumentou o capital da **SANOFI 101 ND** para R\$ 150.001.000,00 e aumentou o capital **da SANOFI10COM** para R\$ 1.350.001.000,00.

Estas duas empresas foram utilizadas para a aquisição da MEDLEY FARMACÊUTICA. Este aumento de capital foi o exatamente o valor necessário para a negociação.

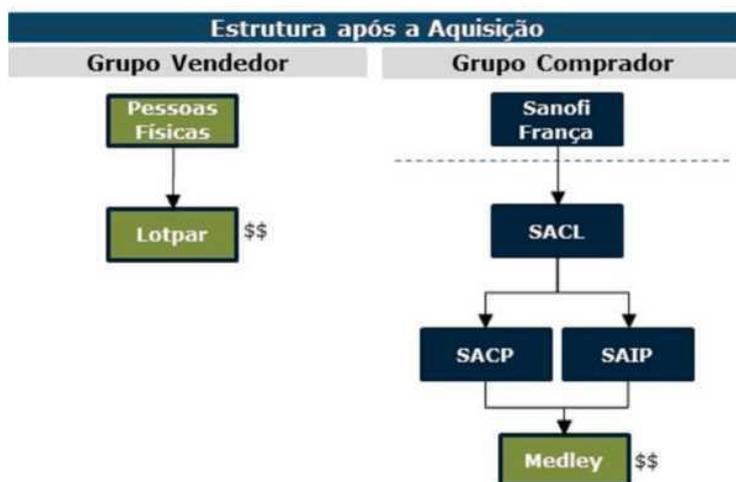


Em 07/04/2009 foi celebrado contrato de compra e venda da MEDLEY, tendo como compradores a **SANOFI10COM (SACP)** e **SANOFI10IND (SAIP)** e como vendedor a LOTPAR, onde a impugnante (à época SAIP) e a SACP se comprometeram adquirir da Lotpar 100% das ações existentes e de novas ações de emissão da Medley pelo valor total de R\$1.499.999.999,46, sendo R\$ 955.330.721,46 pagos à Lotpar e R\$ 544.669.278,00 pagos para a própria Medley para aquisição de ações de sua própria emissão.

Na data de fechamento, 27/04/2009, a parcela do preço de aquisição pago à Lotpar foi dividida da seguinte forma: (i) a SACP pagou R\$ 859.797.649,31 para aquisição de 90% das ações; e (ii) a Recorrente (à época SAIP) pagou R\$ 95.533.072,15 para aquisição de 10% das ações.

Já a parcela do preço de aquisição paga para a Medley pela emissão de suas ações foi segregada da seguinte forma: (i) a SACP pagou R\$ 490.202.350,00 (90%); e (ii) a Recorrente (à época SAIP) pagou R\$ 54.466.928,00 (10%). Tal pagamento ocorreu na data de fechamento contratada, 27 de abril de 2009, data em que houve aumento do capital social da Medley no valor total de R\$ 544.669.278,00.

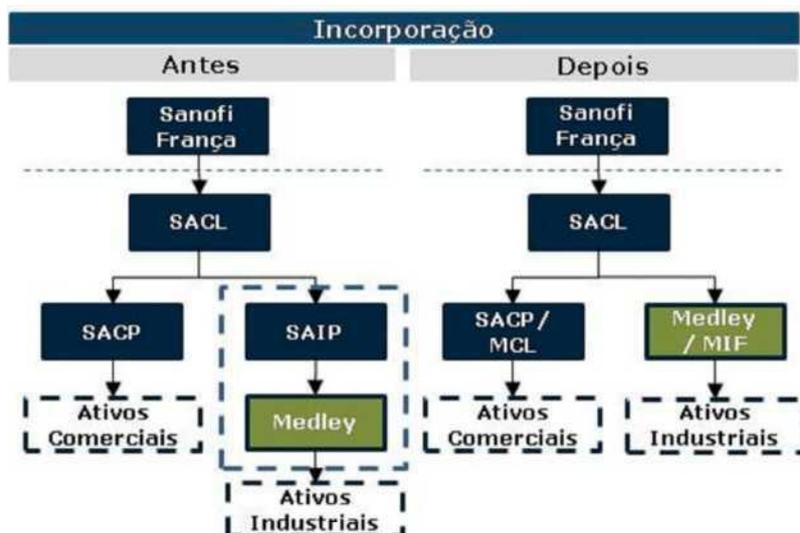
Após a aquisição, a contribuinte (à época SAIP) apurou ágio no valor de R\$ 148.836.884,12 (valor após ajustes em razão de obrigações firmadas no Contrato de Compra e Venda para o pagamento de preço de aquisição adicional em benefício da Lotpar). A estrutura após a aquisição pode ser assim demonstrada:



Foram considerados como integrantes do preço pago para fins de formação do valor do ágio: (i) o valor do aumento de capital; e (ii) o valor dos ajustes do preço de compra pagos ao vendedor.

Em 30.11.2009 a Medley foi cindida, tendo havido a incorporação do acervo líquido cindido (ativos e passivos relativos à área comercial da Medley - 90% do total) na SACP.

Em 30.12.2009, a Medley (que então apenas detinha os ativos e passivos relacionados à atividade industrial dos negócios Medley - 10% do total) incorporou a impugnant (à época SAIP), passando a estrutura a ser assim representada:



Da cisão da MEDLEY, a parcela de 90% foi incorporada pela **SACP**. Após a incorporação, a denominação desta empresa passou para MEDLEY COMERCIAL E LOGÍSTICA LTDA (**MEDLEY10**) - vide item 7.

A parcela remanescente de 10% da MEDLEY, ao contrário, incorporou a SAIP em janeiro de 2010 e assumiu a denominação de MEDLEY INDÚSTRIA FARMACÊUTICA LTDA (**MEDLEY50**), vide item 7 do TVF.

E finalmente em abril de 2014 a MEDLEY10 incorporou a MEDLEY50 e com as sucessivas operações societárias descritas encadeadas, o grupo SANOFI considerou que o ágio pago, e inflado pelo aumento de capital, estaria legalizado para ser amortizado nas condições dos arts. 385 e 386 do RIR/99.

VALOR DO ÁGIO APURADO E SUA AMORTIZAÇÃO

A contribuinte foi questionada sobre o registro do valor de R\$ 1.316.181.472,23 na **SANOFI10COM (SACP)** e R\$ 146.242.385,85 na **SANOFI10IND (SAIP)**, informados nas respectivas linha 27, relativa a ágios em investimentos ativo não circulante -investimentos, ficha 36, ativo - balanço patrimonial, da DIPJ 2009, ano calendário 2009 do CNPJ fiscalizado de situação especial de incorporação/incorporadora.

Foi esclarecido que o valor de R\$ 1.316.181.472,23 refere-se ao valor do ágio decorrente da aquisição de 90% de participação societária na MEDLEY S/A INDÚSTRIA FARMACÊUTICA, logo, o restantes (10%) referente à participação da SANOFI13IND são formados pela diferença entre o preço total pago e o valor proporcional à parcela adquirida do patrimônio líquido e ao aumento de capital de cada uma das sócias, apresentando planilha reproduzida no TVF, de pagamentos, datas e referências do contrato de compra e venda.

O valor do aumento de capital de R\$ 490.202.350,00 foi considerado na formação do valor do ágio (R\$ 1.316.181.472,23) no caso da SANOFI10COM, assim como o valor de aumento de capital de R\$ 54.466.927,78 foi considerado na formação do valor do ágio (R\$ 146.242.385,85) na SAIMOFI10IND, registrados pela aquisição da participação societária da MEDLEY50. A fiscalização observou que, para se considerar a inclusão do valor de aumento de capital como valor da aquisição seria preciso neutralizar através da consideração que o patrimônio líquido esta afetado com este mesmo aumento de capital, procedimento este não executado pelo contribuinte, logo se conclui que o ágio foi insuflado pelo aumento de capital pela forma como foi apurado.

O valor do ágio foi posteriormente alterado em função dos ajustes de preço de compra, além do que já está considerado acima (chamado de ajuste de earn-out):

DATA	ENTRADAS	ENTRADAS	DESCRIÇÃO
31/07/2009	1.316.181.472,66	146.242.385,85	SALDO DO ÁGIO
18/12/2009	14.596.625,52	1.621.847,28	AJUSTE EAR-OUT
02/02/2010	11.878.658,73	1.319.850,97	AJUSTE EAR-OUT
15/03/2010	-3.124.800,00	-347.200,00	AJUSTE EAR-OUT
30/06/2010	1.339.531.956,91	148.836.884,10	SALDO DO ÁGIO

Observa-se no Controle fiscal de amortização do ágio na MEDLEY10COM a amortização começou em julho/10, mas na MEDLEY50 a amortização vem desde janeiro de 2010. O termino da amortização na MEDLEY10COM deve ocorrer em junho/2020. Como a MEDLEY 50 foi incorporada em julho de 2014 pela SANOFI10COM, o saldo de ágio foi absorvido neste procedimento.

ANO	MEDLEY10		MEDLEY 50	
2010	67.471.634,29	15561.72005/2015	14.871.410,29	15561.72006/2015
2011	133.843.187,59	15561.72005/2015	14.875.995,73	15561.72006/2015
2012	134.209.881,26	15561.72005/2015	14.916.751,88	15561.72006/2015
2013	133.843.187,59	A TRIBUTAR	14.916.751,88	A TRIBUTAR
2014	140.078.876,95	A TRIBUTAR	8.640.204,36	A TRIBUTAR

Do ponto de vista fiscal, o ágio começou a ser amortizado no ano calendário de 2010, sendo que na DIPJ 2011, ano calendário 2010, o valor amortizado foi informado na linha 50 - amortização ágio aquisição invest.aval.pl - incorp. Fusão ou cisão da ficha 07 A, no valor de R\$ 67.471.634,29 na SANOFI10COM e R\$ 14.871.410,29 na SANOFI10IND, fazendo parte do ajuste do RTT (Regime de Tributação Transitória), influenciando tanto a apuração do lucro real quanto da base de cálculo da CSLL (já atuado).

No DIPJ 2012, ano calendário 2011, foi informado na linha 78 - outras exclusões da ficha 09 - demonstração do lucro real, o valor amortizado de R\$ 133.843.187,59(22) e na linha 61 - outras exclusões da ficha 17 - cálculo da CSLL. No lalur de 2011, de fato a amortização começa em julho de 2010 como ajuste do RTT e continua até dezembro de 2011 como ajuste de RTT, embora tenha declarado na DIPJ como outras exclusões. Da mesma forma, na SANOFI10IND, o valor foi de R\$ 18.875.995,73 (já atuado).

Na DIPJ 2013, ano calendário de 2012, também foi informado na linha 87 -outras exclusões da ficha 09 demonstração do lucro real e na linha 63 -outras exclusões da ficha 17 cálculos da CSLL o valor amortizado de R\$ 134.209.881,25 na SANOFI10COM, e na SANOFI10IND o valor foi de R\$ 14.916.751,88. (Já atuado).

Na DIPJ 2014, ano calendário de 2013, foi inserido dentro do RTT (Regime de Transição Tributária) o valor de **R\$ 133.843.187,59** (objeto deste auto de infração) na SANOFI13COM e R\$ 14.457.759,72 na SANOFI13IND.

Na declaração de 2014, ano base 2014 na SANOFI13COM foi abatido do resultado o valor de **R\$ 140.078.876,95** (objeto deste auto de infração), conforme disposto no Lalur correspondente. Já na SANOFI50, por ter sido incorporada pela SANOFI13COM em julho de 2014, consta apenas 7 /12 do valor do ágio (R\$ 8.640.304,36), portanto, o restante sendo absorvido já na incorporadora (SANOFI13COM).

Para suportar a contabilização do ágio, a fiscalizada apresentou o balanço Patrimonial de 27/04/2009, que serviu de base para apurar o ágio, e o documento denominado "MEDLEY S/A INDÚSTRIA FARMACÊUTICA - LAUDO DE AVALIAÇÃO ECONÔMICO-FINANCEIRA - DATA-BASE 27 DE ABRIL DE 2009" elaborado pela DELLOITE TOUCHE TOHAMTUSU CONSULTORES LTDA. Este laudo está datado de 30 de junho de 2009, e já está considerando os efeitos do aumento de capital realizado pelos adquirentes, o que demonstra que **foi elaborado após a aquisição da MEDLEY50.**

A fiscalização ressaltou que o laudo de avaliação apresentado pela fiscalizada para embasar o valor do ágio apurado na aquisição da MEDLEY, considera o valor do patrimônio líquido da adquirida já com o aumento de capital social. Dessa forma, o próprio laudo considera que o aumento de capital social não faz parte do ágio da operação.

USO DE EMPRESA VEICULO PARA APROVEITAMENTO DA AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO PAGO

A fiscalização afirmou que o art. 386 traz a única possibilidade de computar a despesa de amortização de ágio na determinação do lucro real, que é a pessoa jurídica absorver o patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no artigo 385 do RIR/99, mesmo que a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

Afirmou, ainda, a fiscalização que ao adquirir a MEDLEY50 e posteriormente promover uma incorporação para buscar o enquadramento no art. 386 do RIR/99, ainda que apenas formalmente, o grupo Sanofi-Aventis adquiriu a totalidade da participação societária da MEDLEY50 utilizando duas empresas veículo, a SANOFI10COM e a SANOFI10IND. A Autoridade responsável pela fiscalização afirmou que a SANOFI10COM e a SANOFI10IND eram empresas de gaveta, denominadas, inicialmente, de RELLI PARTICIPAÇÕES Ltda. e KOLGUA PARTICIPAÇÕES LTDA nas quais foi "admitida" como sócia a SANOFI13 em 14/03/2009, com capital social de R\$ 1.000,00, integralizado já na posse da SANOFI13 em 24/04/09.

Nesse momento, o endereço da fiscalizada passou para Avenida Major Sylvio de Magalhães Padilha, nº 5.200, Condomínio América Business Park, São Paulo, CEP 05.693-000, o mesmo endereço da SANOFI13. Os administradores também são os mesmos, da SANOFI13 e das empresas veículo adquirida, os Srs. Heraldo Carvalho Marchezini, Ivan Pedro Gonçalves de Barros e Jeanne da Silva Machado.

Sendo uma empresa de gaveta, sem operações, não desempenhando o papel real de uma empresa, não tinha como gerar recursos próprios, afirma a fiscalização, principalmente no prazo e no volume necessários para a aquisição da MEDLEY 50. Tais recursos só poderiam vir de outra empresa do grupo Sanofi-Aventis.

A Sanofi-Aventis Participations, sediada na França, proporcionou os recursos para que a Sanofi 13 em 27/04/2009, ou seja, na mesma data do fechamento do negócio em que os recursos teriam que ser transferidos para os vendedores, aumentar o capital social da SANOFI10COM em R\$ 1.350.000.000,00 e na SANOFI10IND em R\$ 150.000.000,00, cuja soma perfaz o valor exato e necessário para a compra de 100% da participação societária da MEDLEY50 e do aumento de capital subsequente na mesma proporção.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA

A Autoridade-Fiscal entendeu que os procedimentos adotados pela fiscalizada estão compreendidos na hipótese prevista no art. 72 da Lei nº 4.502/64, utilizando mecanismos, revestidos de legalidade, para reduzir tributos exclusivamente.

Assim, afirma aquela autoridade, “a utilização de empresas veículos para conduzir o planejamento tributário de encontro às normas legais permissíveis de amortização do ágio, além de considerar aumentos de capitais com clara indicação de aumento do valor do ágio para um maior aproveitamento na amortização dedutível não deixa dúvidas sobre a verdadeira intenção do fiscalizado para redução de tributos”.

Afirma, ainda, a fiscalização que toda essa arquitetura societária com finalidade de aproveitamento da amortização do ágio para reduzir tributos visou esconder o verdadeiro comprador que é a SANOFIAVENTIS PARTICIPATIONS, empresa matriz sediada na França.

IMPUGNAÇÃO

A Medley Farmacêutica LTDA cientificada em 16/10/2017 vem aos autos e apresenta impugnação (14/11/2017), que em resumo dispõe:

Preliminar

A Decadência da Exigência Fiscal: Impossibilidade de questionamento de ágio registrado em 2009 Primeiramente, a Requerente esclarece que a legislação fiscal estabelece que o prazo decadencial para as autoridades fiscais questionarem as operações dos contribuintes deve ser contado a partir do momento em que a adquirente registra o ágio na aquisição do investimento.

Tendo em vista que o auto de infração foi lavrado em 16.10.2017, só poderiam ser abrangidos pela autuação os fatos geradores ocorridos a partir de 16.10.2012 (cinco anos antes da lavratura do Auto de Infração). As operações que geraram o ágio foram realizadas em 2009, não sendo passíveis de contestação pelas Autoridades Fiscais em 2017.

O AUTO DE INFRAÇÃO

Esta Impugnação trata especificamente do ágio amortizado pela Requerente em razão da compra de 90% da Medley e amortizado após operação de cisão parcial.

Em 14.3.2009, foram constituídas duas empresas pela Sanofi-Aventis Comercial e Logística Ltda. ("SACL"), a holding operacional do Grupo Sanofi no Brasil: **(i)** a Requerente (denominada à época Sanofi-Aventis Comercial e Participações Ltda. - "SACP"); **(ii)** a Sanofi-Aventis Industrial e Participações Ltda ("SAIP"). As empresas foram constituídas já com o objetivo de permitir a segregação das atividades desenvolvidas pela Medley em duas empresas distintas: uma com foco comercial e outra com foco industrial.

Em 7.4.2009, após intensa negociação entre as partes, foi assinado o Contrato de Compra e Venda de Ações ("Contrato de Compra e Venda" - doc. n.º 5), pelo qual a Requerente (à época denominada SACP) e a SAIP se comprometiam a pagar o preço pela aquisição de 100% das ações existentes e de novas ações de emissão da Medley.

Pela venda e transferência de 100% das ações, a Requerente (com a denominação de SACP) e a SAIP se comprometeram a pagar o valor total de R\$ 1.499.999.999,46, sendo o preço de R\$ 955.330.721,46 pago ao antigo controlador e o preço de R\$ 544.669.278,00 pago para a própria Medley para aquisição de ações de sua própria emissão.

A parcela do preço de aquisição pago ao antigo controlador foi dividida da seguinte forma: **(i)** R\$ 859.797.649,31 (oitocentos e cinquenta e nove milhões, setecentos e noventa e sete mil, seiscentos e quarenta e nove reais e trinta e um centavos) foram pagos pela Requerente (à época denominada SACP) para aquisição de 90% das ações; e **(ii)** R\$ 95.533.072,15 (noventa e cinco milhões, quinhentos e trinta e três mil, setenta e dois reais e quinze centavos) foram pagos pela SAIP para aquisição de 10% das ações.

Já a parcela do preço de aquisição paga para a Medley pela emissão de suas ações foi segregada da seguinte forma: (**i**) R\$ 490.202.350,00 (quatrocentos e noventa milhões, duzentos e dois mil, trezentos e cinquenta reais) foram pagos pela Requerente (à época denominada SACP); e (**ii**) R\$ 54.466.928,00 (cinquenta e quatro milhões, quatrocentos e sessenta e seis mil, novecentos e vinte e oito reais) foram pagos pela SAIP.

Em 27.4.2009 houve o fechamento do negócio e a Requerente (à época denominada SACP) e a SAIP adquiriram ações da Medley através das duas transações de compra mencionadas acima: (**i**) pagamento para aquisição das ações detidas pela Lotpar na Medley; e (**ii**) pagamento para a Medley para aquisição das ações de sua própria emissão.

Com a aquisição das ações da Medley, a Requerente (à época denominada SACP) e a SAIP passaram a ser legalmente obrigadas, nos termos do artigo 385 do RIR/99, a avaliar seu custo de aquisição na sociedade investida (contraprestação incorrida em benefício da Lotpar e contraprestação incorrida em benefício da Medley) segundo o método da equivalência patrimonial, isto é, desdobrando o valor total em: (**i**) valor de patrimônio líquido da Medley; e (**ii**) ágio ou deságio pago na aquisição do investimento.

Seguindo, portanto, a legislação fiscal e societária em vigor, a Requerente apurou ágio no valor de R\$ 1.316.181.472,66 (um bilhão, trezentos e dezesseis mil, cento e oitenta e um mil, quatrocentos e setenta e dois reais e sessenta e seis centavos). Este ágio sofreu alguns ajustes em razão de obrigações firmadas no Contrato de Compra e Venda para o pagamento de preço de aquisição adicional em benefício da Lotpar, totalizando R\$ 1.339.531.957,11.

Este ágio resultou de uma operação efetiva de compra e venda de ações entre empresas brasileiras, praticada entre partes independentes, e somente foi apurado em razão de o valor de mercado estimado para a Requerente, com base em suas projeções de fluxo de caixa descontado, resultarem em valores significativamente superiores ao seu patrimônio líquido existente à época.

Para atingir uma melhor eficiência administrativa e operacional estava na segregação das atividades da Medley em duas empresas distintas: uma sociedade comercial e uma sociedade industrial.

Do ponto de vista jurídico, a administração da empresa adquirida optou por executar a segregação dos ativos e passivos comerciais através de uma operação de cisão parcial. Trata-se de instrumento jurídico especificamente delineado para este fim (segregação de um acervo líquido positivo em uma outra pessoa jurídica), conforme disciplinado pela Lei 6.404, de 15.12.1976 ("Lei das S.A."): "a cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão".

Este passo da operação ressalta a importância da Requerente para a estrutura dos negócios Medley. A constituição da empresa se deu a partir de motivações empresariais legítimas para a sua existência, sem que a empresa possa ser caracterizada como uma sociedade veículo, como pretende fazer a Fiscalização.

A existência da Requerente era fundamental para a segregação das atividades da Medley em duas entidades distintas, em especial em razão de necessidades regulatórias, permanecendo ativa até os dias de hoje, sem que a sua existência seja efêmera ou tivesse atrelada à obtenção de um benefício fiscal específico.

Além disso, como resultado da operação de cisão parcial da Medley e a incorporação do acervo líquido cindido na Requerente (que passou a ter a denominação de MCL), o ágio registrado com relação ao investimento na Medley passou a ter o tratamento previsto na legislação: **(i)** o ágio fundamentado na expectativa de rentabilidade futura da empresa passou a ser amortizável nos exatos termos do artigo 7º, inciso III, e artigo 8º da Lei 9.532/97; e **(ii)** o ágio fundamentado na mais-valia dos ativos deveria ter sido alocado ao custo dos ativos, servindo como base para futura depreciação ou amortização, caso o ativo permanente que deu causa ao ágio tivesse sido transferido para a Requerente.

Posteriormente, em 30.12.2009, em complementação à reorganização societária e com o objetivo de otimizar a estrutura societária do Grupo, a Medley (que detinha apenas os ativos e passivos relacionados à atividade industrial dos negócios Medley) incorporou a SAIP (**doc. n.º 9**), de forma que o ágio pago na sua aquisição também foi convertido em ativo diferido para fins fiscais, passando a ser amortizado.

Assim, nota-se que o ágio reconhecido na operação e posteriormente amortizado fiscalmente na Requerente foi: **(i)** fruto da aquisição efetuada por uma empresa domiciliada no Brasil; **(ii)** efetivamente pago pela Requerente, que desembolsou o preço de aquisição em benefício da Medley (com relação às ações de sua emissão) e do vendedor; **(iii)** fruto de transação efetuada entre partes independentes, a valores justos de mercado; e **(iv)** teve como justificativa a mais valia dos ativos e a expectativa de rentabilidade futura da sociedade adquirida, baseada em Laudo de Avaliação preparado nos termos da legislação fiscal.

Tendo em vista que as adquirentes tinham o objetivo de segregar as atividades da Medley em duas empresas (uma industrial e outra comercial), foi absolutamente necessária a constituição de uma sociedade específica antes da efetivação da compra e venda (SACP), permitindo que a obtenção de todas as Licenças Sanitárias e a imediata incorporação do acervo líquido cindido. Caso contrário, a segregação das atividades da Medley teria que ser postergada até que a SACP obtivesse as Licenças Sanitárias.

A presença da SACP na estrutura de aquisição decorreu de efetivos propósitos negociais que não a viabilização do aproveitamento fiscal do ágio, fato incontroverso por ser a empresa que desenvolve todas as atividades operacionais com a marca Medley até os dias de hoje. Em sendo assim, resta claro que a alegação da Fiscalização da SACP ser "empresa veículo" não deve prosperar.

A Requerente jamais poderia ser considerada uma entidade veículo, em razão das efetivas razões empresariais que envolvem a sua constituição, além de permanecer ativa até hoje como a única entidade que desenvolve os negócios Medley. Entretanto, ainda que a Requerente seja enquadrada como uma sociedade veículo, o que se admite apenas para argumentar, não restam dúvidas de que a transação observou todos os critérios legais e consolidados pelo CARF para a amortização fiscal do ágio.

O ágio, conforme o Laudo de Avaliação preparado pela Deloitte, estava fundamentado na expectativa de rentabilidade futura do novo investimento, calculado com base na projeção do seu fluxo de caixa descontado (a questão da parcela alocada à mais-valia de ativos será examinada em maiores detalhes abaixo). Como consequência disso, é inquestionável que esse ágio enquadra-se exatamente na hipótese do artigo 20, § 2º, letra "b" do Decreto-lei 1.598/77 (385, II, do § 2º do RIR/99).

No presente caso, com a cisão da Medley (adquirida) e a incorporação do acervo líquido na Requerente (adquirente), o ágio antes registrado pela Requerente foi convertido para fins fiscais em ativo diferido, de forma que esses valores se tornaram amortizáveis à razão mínima de 1/60 por mês.

Comprovado que a aquisição do controle societário da Medley pela Requerente e pela SAIP atende à finalidade prevista na Lei 9.532/97 para os fins de amortização fiscal do ágio, é evidente que o Auto de Infração ora impugnado não merece prosperar.

A Fiscalização não pode desconsiderar negócios jurídicos existentes, válidos e eficazes, como de fato foi a aquisição das ações da Medley pela Requerente e pela SAIP, apenas com base em uma suposta interpretação da "substância econômica" envolvendo a operação.

A constituição da sociedade comercial SACP no momento anterior à cisão parcial da Medley foi absolutamente necessária para que o propósito comercial pretendido pelo Grupo Sanofi fosse alcançado: adquirir a empresa de medicamentos e segregar as suas atividades em duas empresas (uma comercial e outra industrial), sem qualquer interrupção no desenvolvimento das atividades.

Por serem os medicamentos produtos sujeitos à vigilância sanitária, os ativos adquiridos (que incluem os medicamentos) precisariam necessariamente ser incorporados em uma sociedade que já possuísse todas as licenças e autorizações exigidas pela regulamentação para o comércio de medicamentos.

Tendo em vista que as adquirentes tinham o objetivo de segregar as atividades da Medley em duas empresas (uma industrial e outra comercial), foi absolutamente necessária a constituição de uma sociedade específica antes da efetivação da compra e venda (SACP), permitindo que a obtenção de todas as Licenças Sanitárias e a imediata incorporação do acervo líquido cindido.

Portanto, a SACP não serviu como simples instrumento de "passagem" para aquisição da participação societária na Medley, mas sim que foi a entidade que permitiu a imediata segregação da Medley e continua sendo até hoje a empresa que desenvolve todas as atividades operacionais com a marca Medley.

A impugnante esclarece que, mesmo que não houvesse qualquer razão empresarial para a utilização da Requerente (à época denominada SACP) e da SAIP pelo Grupo Sanofi no Brasil, a amortização fiscal do ágio reconhecido na transação seria legítima.

Isso porque uma sociedade holding pura não é constituída para ter empregados ou quaisquer outros ativos além de unicamente participações societárias. A esse respeito, EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO discorre sobre o assunto para esclarecer que uma sociedade holding

pode ser constituída meramente para deter participação societária, já que o seu propósito negocial típico é justamente esse.

Resta claro que a existência de uma sociedade holding pura **independe** da existência de empregados, ou da geração de despesas ou receitas próprias como pretende fazer crer a Fiscalização. A possibilidade de uma sociedade ter por função eminentemente participar de outras sociedades está expressamente amparada por lei e é largamente reconhecida na doutrina.

O CARF, ao julgar casos com fatos e circunstâncias em que havia "empresa veículo" (o que não ocorre no presente caso), reconheceu a legitimidade da amortização fiscal do ágio pago pelos contribuintes, desde que a transação que gerou o ágio tenha sido feita entre partes independentes, tenha havido efetivo pagamento do preço pelo comprador e que o fundamento econômico do ágio esteja baseado em avaliação (o que ocorreu no presente caso).

A contribuinte transcreve jurisprudência, e sucintamente estabelece:

(i) 1ª Conclusão: O ágio possui três premissas básicas para fins de amortização fiscal: **(a)** ter sido efetivamente incorrido pelo adquirente do investimento; **(b)** a transação ter sido realizada entre partes independentes; e **(c)** seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura;

(ii)2ª Conclusão: A Lei 9.532/97 induz os contribuintes a implementarem reorganizações societárias que possibilitem a amortização fiscal do ágio gerado, desde que referido ágio seja resultante de operação entre partes não vinculadas na sua origem;

(iii)3ª Conclusão: Não há qualquer ilícito quando a motivação do negócio jurídico está relacionada à obtenção de vantagem fiscal. O ilícito ocorre quando a causa do negócio jurídico (a aquisição da participação societária) está apenas ligada à obtenção de um benefício fiscal;

iv)4ª Conclusão: Só se poderia falar de ilícito na utilização de "empresa veículo" se essa utilização resultar no aparecimento de novo ágio ou de ágio maior do que aquele que seria reconhecido sem a sua utilização.

A operação de aquisição das ações da Medley pela Requerente atendeu à finalidade da Lei 9.532/97 para fins de amortização fiscal do ágio gerado. Mas não foi só isso. A utilização da Requerente como adquirente do investimento também estava revestida de efetivos propósitos negociais que ultrapassam a mera economia tributária da operação. Este entendimento é comprovado por três argumentos distintos: a causa jurídica da operação foi a aquisição da participação na Medley, a Requerente foi constituída com o objetivo específico de ser a entidade que centralizou as atividades comerciais da linha de negócios "Medley", Um outro argumento que comprova que a Requerente não é caracterizada como entidade veículo é que a empresa é a principal sociedade operacional que desenvolve os negócios Medley até os dias de hoje.

O preço de aquisição pago para compra das ações da Medley estava amparado em estudo interno elaborado pelo Grupo Sanofi (doc. n.º 6), posteriormente validado pelo laudo de avaliação elaborado pela Deloitte (doc. n.º 7). O estudo técnico e o laudo foram elaborados com

base nas melhores técnicas de avaliação e efetivamente constituem o suporte documental exigido para o registro do ágio com a sua correta avaliação econômica.

Vale ressaltar que a legislação fiscal não exige qualquer forma ou metodologia de cálculo específica para esse estudo. Nos termos do artigo 385, § 3º, do RIR/99, o contribuinte deve apenas manter demonstração que comprove o registro do ágio justificado economicamente com base na expectativa de rentabilidade futura do investimento adquirido.

Observe-se, ainda, que apenas com a publicação da Lei 12.973, de 13.5.2014 ("Lei 12.973/14"), cinco anos após os fatos ora tratados e que entrou em vigência apenas em 1º.1.2015, é que a legislação fiscal passou a impor requisitos à forma de apresentação da demonstração a que se refere o artigo 385, § 3º, do RIR/99, por meio da nova redação dada ao artigo 20, § 3º, do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26.12.1977.

Nos termos da legislação vigente, após a incorporação da empresa adquirida na adquirente (ou vice-versa) o valor do ágio alocado à mais valia deve integrar o custo do bem ou direito que lhe deu causa, servindo como base para futura depreciação, amortização ou para o cálculo de futuro ganho de capital.

A Lei 9.532/97 é aplicável a todas as formas de aquisição de investimento sujeitas à avaliação por equivalência patrimonial, qualquer que tenha sido o ato ou negócio jurídico de aquisição, não cabendo ao intérprete distinguir onde a lei não distingue, sob pena de inovar indevidamente o ordenamento.

Portanto, os artigos 385 e 386 do RIR/99 aplicam-se também à hipótese de subscrição de ações com o pagamento ágio, posto que a aquisição da participação com a emissão de ações é uma forma jurídica de "aquisição".

No que diz respeito à suposta invalidade dos ajustes efetuados antes da aquisição da participação societária da Medley, a Requerente esclarece que os referidos lançamentos contábeis foram efetuados com fundamento na legislação vigente e com base nos princípios geralmente aceitos.

Diferentemente do entendimento manifesto pela Fiscalização, a legislação fiscal autoriza expressamente a amortização do ágio reconhecido com relação à parcela do patrimônio líquido que se encontra negativa.

A Requerente solicita a juntada de Parecer Técnico elaborado pelos Professores **ELISEU MARTINS E VINÍCIUS AVERSARI MARTINS** (doc. n.º 10) com análise do procedimento contábil adotado no reconhecimento de ágio.

O DESCABIMENTO DA MULTA APLICÁVEL

Os atos praticados pela Requerente estavam fundamentados na legislação fiscal da época, bem como possuíam inquestionáveis fundamentos econômicos. Assim, a alegação da Fiscalização de que a Requerente teria agido de forma fraudulenta, com o único intuito de cumprir artificialmente com requisitos legais e propiciar benefício fiscal, decorre de interpretação equivocada dos fatos que não deve ser mantida pelos Julgadores após consideradas as efetivas razões econômicas da operação.

Ainda que, *ad argumentandum*, fosse admitida a exigência do principal nesta autuação, não poderia ser aplicada a multa qualificada de 150%, pois conforme restou acima demonstrado, não ocorreu nenhuma conduta simulada, dolosa ou fraudulenta por parte da Requerente neste caso. É pacífico o entendimento da doutrina, bem como da atual jurisprudência administrativa e judicial, no sentido de não admitir a multa qualificada neste caso.

No presente caso, fica claro que não existe qualquer espaço para a aplicação de multa qualificada. As operações praticadas pela Requerente na aquisição das ações da Medley, bem como a reorganização societária posterior, foram reais, efetuadas com terceiros independentes, além de terem sido devidamente registradas nos órgãos públicos competentes e contabilizadas nos livros fiscais e contábeis das sociedades envolvidas. Mais que tudo, tais operações tiveram razões empresariais e operacionais legítimas para ocorrer.

Em anexo jurisprudência.

A impugnante Suscita o art. 112 do CTN.

A IMPROCEDÊNCIA DOS JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Ainda que os juros de mora possam incidir sobre o valor dos tributos lançados, a atualização do débito não poderá ser feita com a incidência de juros pela taxa SELIC sobre as multas aplicadas, como pretende a Fiscalização. O CARF, vale notar, já se manifestou diversas vezes no sentido de que tais multas não são atualizáveis.

Por fim, no que se refere aos juros de mora, cabe lembrar que a jurisprudência tem reconhecido a inaplicabilidade da taxa SELIC aos créditos tributários, uma vez que essa taxa não foi criada por lei para fins tributários, de forma que a Recorrente requer sua desconsideração no cômputo do crédito tributário principal, tendo em vista a real possibilidade de a taxa SELIC vir a ser considerada inconstitucional para fins tributários pelo Poder Judiciário.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

Considerando que são aplicáveis à CSL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, são válidos os argumentos de fato e de Direito apresentados anteriormente, que justificam a legalidade do procedimento adotado pela Requerente também para efeitos de recolhimento da CSL. Dessa forma, tendo demonstrado na presente Impugnação a improcedência da autuação de IRPJ, torna-se, também, improcedente a exigência relativa à CSL.

Fim da transcrição do relatório da Decisão de Piso.

Analisada a impugnação a Delegacia de Julgamento a considerou improcedente e manteve integralmente a autuação.

Cientificado o contribuinte apresentou recurso voluntário no qual apresentou as seguintes razões:

- Preliminar de Decadência. Impossibilidade de questionamento do ágio registrado em 2009.

- Questão de Ordem. Aplicabilidade do art. 24 da LINDB ao julgamento,.
- Preliminar. Nulidade da Decisão Recorrida. Alega que a decisão seria nula em razão de não terem sido analisados os argumentos apresentados em impugnação. Apenas foi informado que não haveria mérito a julgar em razão de o mesmo caso já ter sido analisado anteriormente em outro processo que tratava de anos anteriores. Tal forma de julgar implicaria cerceamento do direito de defesa.
- Mérito. Apresenta a descrição dos fatos que constituíram a operação fiscalizada.
- Que a recorrente não é empresa veículo. Que a causa jurídica da operação foi a aquisição de participação na MEDLEY
- Que haviam razões econômicas para a constituição da recorrente. Que a recorrente até hoje funciona como braço operacional da empresa. Que era necessário a constituição da empresa antes da aquisição da Medley. A empresa não pode ser considerada efêmera pois funciona até os dias de hoje.
- As normas contábeis que determinam a reconstituição do ágio na holding controladora não modificam a natureza jurídica da transação.
- A operação foi válida porque cumpriu todos os requisitos para a dedução do ágio. Que foram aplicadas corretamente as normas da CVM. Que a empresa holding pode participar da aquisição de participação, não podendo ser considerada empresa veículo. Que o estudo interno e o laudo de avaliação são válidos.
- Que é legítimo o ágio reconhecido na subscrição de ações e/ou sobre o patrimônio líquido negativo na Medley. Que a subscrição de ações é uma forma válida de aquisição. Que o ágio corretamente formado foi devidamente contabilizado e utilizado.
- Alternativamente, caso não seja analisada a operação em conjunto, que seja aceita a possibilidade de reconhecimento de ágio sobre o patrimônio líquido negativo da Medley. Descreve esta parte da operação e alega que deve ser reconhecido o ágio sobre todo o sacrifício sofrido pela adquirente, ou seja, sobre o patrimônio líquido negativo assumido.
- Impossibilidade de aplicação de multa de ofício qualificada no percentual de 150%. Entende que não ocorreu dolo, simulação ou fraude a possibilitar a aplicação da qualificação da multa.
- Impossibilidade de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.
- Da impossibilidade de autuação conjunta da CSLL pelos mesmos argumentos de improcedência em relação ao IRPJ.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos legais, assim dele tomo conhecimento.

Iniciemos a análise dos pontos de divergência apresentados pelo recorrente em seu recurso.

Preliminar de Decadência. Impossibilidade de questionamento do ágio registrado em 2009.

Quanto a este ponto o argumento do recurso prende-se ao fato de que o ágio atacado foi registrado na contabilidade da empresa em 2009, assim, como o lançamento somente foi realizado em 2017, teriam decorridos mais de cinco anos do fato gerador do registro do ágio que se considerou indevido.

Discordo da opinião do recorrente o auto de infração e o TVF tratam da glosa da dedução de despesas com ágio. Não importa, neste sentido a data em que houve o registro do ágio, mas sim os períodos em que o ágio registrado foi utilizado para a redução do lucro.

Assim, verificando-se que o lançamento trata da glosa das despesas com ágio dos anos de 2013 e 2014, o lançamento realizado em 2017 não pode ser considerado decaído, posto que estão sendo analisadas as despesas computadas na redução do lucro do exercício dos anos de 2013 e 2014 e não do ano de 2009, quando houve o registro original do ágio.

Neste sentido o próprio CARF já firmou entendimento por meio da Súmula CARF n.º 116, conforme abaixo:

Súmula CARF n.º 116

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

Acórdãos Precedentes:

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

Desnecessário tecer maiores comentários diante da disposição expressa sumulada. Por estas razões, em atendimento ao disposto na Súmula n.º 116, do CARF.

Por estas razões, voto no sentido de negar provimento neste ponto.

Questão de Ordem. Aplicabilidade do art. 24 da LINDB ao julgamento.

Preliminarmente, impõe-se a análise da aplicabilidade e do alcance do artigo 24 da LINDB ao/no caso concreto. O dispositivo tem a seguinte redação:

Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas.(Incluído pela Lei n.º 13.655, de 2018)

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.(Incluído pela Lei n.º 13.655, de 2018)

Defende a Recorrente que tal dispositivo tem aplicação imediata ao caso, devendo ser cancelada a atuação fiscal, já que o procedimento por ela adotado se deu com base nas orientações da época, sendo pautado na jurisprudência majoritária deste CARF.

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

Não há como negar que o valor que se busca com tal norma é nobre, qual seja, o de garantir a segurança jurídica, em especial aos contribuintes que acabam por serem obrigados a interpretar e aplicar uma legislação tributária absolutamente complexa.

Entretanto, entendo que não se pode buscar, sob esse pretexto, ampliar o alcance ou impor a aplicação de uma norma (expressiva de um valor jurídico importante), sobre outras normas jurídicas já postas e absolutamente aplicáveis. Seria, a meu ver, buscar a segurança gerando ainda mais insegurança ao próprio sistema jurídico.

fato conhecido que o contexto de criação da norma tiveram como pano de fundo os processos de controle das contratações públicas, em especial aqueles das instâncias de controle dos gastos públicos, como o TCU e a CGU.

Tal fato é manifestado claramente quando se aprecia a justificção do PL, de autoria do Senador Antônio Anastasia:

Como fruto da consolidação da democracia e da crescente institucionalização do Poder Público, o Brasil desenvolveu, com o passar dos anos, ampla legislação administrativa que regula o funcionamento, a atuação dos mais diversos órgãos do Estado, bem como viabiliza o controle externo e interno do seu desempenho.

Ocorre que, quanto mais se avança na produção dessa legislação, mais se retrocede em termos de segurança jurídica. O aumento de regras sobre processos e controle da

administração têm provocado aumento da incerteza e da imprevisibilidade e esse efeito deletério pode colocar em risco os ganhos de estabilidade institucional.

Outrossim, exatamente por isso que o texto da norma fala em ato administrativo, contrato administrativo, ajuste administrativo, processo administrativo ou norma administrativa. É a conclusão que se chega da concordância verbal do dispositivo, bem como da interpretação sistemática do seu parágrafo único e demais artigos inseridos da alteração legislativa.

Portanto, a desconsideração dos efeitos tributários de um ato ou contrato feito por um particular, por exemplo, foge, a meu ver, da aplicação da norma.

Outrossim, a própria utilização da terminologia "revisão" também afasta a aplicação do art. 24 ao processo administrativo tributário. Isto porque, o conceito de lançamento previsto no art. 142 do CTN não se amolda a tal conceito. O lançamento, definitivamente, não se configura como procedimento de "revisão".

Ademais, mesmo que, forçando a interpretação da norma se defenda que o lançamento (como ato administrativo) estaria sendo revisto por este Conselho Administrativo (posição que discordo), o ato administrativo não se completou, especialmente por ter sido impugnado pelo contribuinte. Outrossim, também não há como se falar em situação plenamente constituída.

Como bem manifestado pela Conselheira Lívia De Carli em voto sobre o tema:

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

Outrossim, uma série de conceitos abstratos tornaria a norma de difícil ou impossível aplicação. Por exemplo, qual o conceito de jurisprudência majoritária? Como aferir isso? Tratar-se-ia de jurisprudência majoritária administrativa? De jurisprudência judicial? E se houver divergência de posicionamentos nas duas esferas? A existência de uma maioria simples de decisões em um sentido por si só importaria na chamada jurisprudência majoritária?

Ainda, qual o elemento temporal já que o lançamento sempre se reporta a atos passados? Seria a jurisprudência do momento dos fatos ou do lançamento?

Essas questões são tormentosas e de difícil solução.

Entretanto, ressalto que o direito processual já estabelece uma lógica de precedentes (baseado no mesmo valor de segurança jurídica), a exemplo de decisões com repercussão geral ou as próprias súmulas administrativas vinculantes deste CARF.

Entretanto, em todos esses casos há um procedimento específico para sua produção, e defender a aplicação direta do art. 24 da LINDB me parece ser tentar burlar um sistema de precedentes já posto.

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

O artigo 146 da Constituição Federal estabelece que a edição de normas gerais em matéria tributária é matéria reservada à lei complementar. E tem uma razão de ser em função da repartição de competências tributárias entre diversos entes federativos.

É esse o status do Código Tributário Nacional e de qualquer norma que pretenda veicular norma geral em matéria tributária. Assim, já causa estranheza que o legislador tenha pretendido o alcance que defende a Recorrente por meio da edição de uma lei ordinária federal.

Ademais, merece menção que o Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) da FGV Direito SP realizou recente colóquio com o objetivo de debater os possíveis impactos da Nova Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro (LINDB) no direito tributário (<https://direitosp.fgv.br/evento/nova-lei-de-introducao-normas-direito-brasileiro-lindb-objetivando-principios-estruturantes-d>).

No referido evento, um dos idealizadores do projeto de lei que gerou a alteração da LINDB (Prof. Carlos Ari Sundfeld) ao ser indagado sobre a aplicação do art. 24 da LINDB ao processo administrativo tributário, foi contundente ao afirmar que no direito tributário já existem os artigos 100 e 146 do CTN que trazem o "mesmo valor" buscado pela LINDB, e que o art. 24 não se prestaria como algo novo, mas sim um reforço de aplicação à norma já existente.

Isto porque que o CTN possui regramento específico sobre a matéria, estabelecendo o artigo 100 que a observância das chamadas normas complementares (das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos) exclui tão somente a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. Jamais o principal de tributo.

Da mesma forma, o artigo 146 do CTN traz regramento próprio sobre o efeito intertemporal da introdução de novos critérios jurídicos – leia-se, nova interpretação – no processo de constituição do crédito tributário.

Ou ainda, o próprio art. 112 do CTN determina a interpretação mais benéfica ao contribuinte de normas que cominem penalidade.

Diante disso, dar ao artigo 24 da LINDB o alcance que a Recorrente pretende é, ao fim e ao cabo, acreditar que lei ordinária federal poderia trazer uma espécie de exceção à norma do artigo 100 do CTN, o que vai de encontro a regras básicas de interpretação das normas em um sistema constitucional complexo como o brasileiro.

Permito-me citar, novamente, trecho de voto da Conselheira Lívia De Carli sobre o tema:

O alcance pretendido pela Recorrente em nome da "segurança jurídica" acabaria por "engessar" o contencioso administrativo, impossibilitando-o de evoluir com eficiência, retirando dos debates tributários a tecnicidade da especialização dos Tribunais/Conselhos de Recursos Fiscais, que diuturnamente lidam com casos que

envolvem critérios contábeis, situações e documentos específicos que o Poder Judiciário não tem condição (e nem estrutura) para analisar, o que acabaria por aumentar a vulnerabilidade dos contribuintes trazendo, veja só, insegurança jurídica.

Ainda, mesmo que passando por cima de tudo o quanto argumentado acima, hipoteticamente se entenda que o art. 24 da LINDB deva ser aplicado, outra questão se põe para análise.

Teria o art. 24 natureza puramente interpretativa?

Tal indagação é importante para se aferir a possível retroatividade da norma, e a conclusão que chego é que não.

A natureza do art. 24 não é tão somente interpretativa, isto porque supostamente impõe um dever ao julgador, dever este que afeta a própria materialidade do crédito tributário. Trata-se de norma de natureza material sob esse prisma.

Assim é que, mesmo que se concluísse pela aplicabilidade da norma ao direito e processo administrativo tributário, tal aplicação, a meu ver, apenas teria efeito para fatos geradores ocorridos após a sua edição, o que não aproveitaria a Recorrente.

Outrossim, também analisando hipoteticamente, em casos mais complexos como situações de amortização de ágio, as especificidades e situações fáticas de cada caso impediriam a utilização generalizada do referido dispositivo. Isto porque, o enquadramento de uma empresa como "veículo" demanda a análise fático-probatória, que torna cada decisão sobre o tema absolutamente única e peculiar.

Face ao exposto, voto por rejeitar a preliminar de aplicação do artigo 24 da LINDB ao caso em questão.

Preliminar. Nulidade da Decisão Recorrida.

Alega que a decisão seria nula em razão de não terem sido analisados os argumentos apresentados em impugnação. Apenas foi informado que não haveria mérito a julgar em razão de o mesmo caso já ter sido analisado anteriormente em outro processo que tratava de anos anteriores. Tal forma de julgar implicaria cerceamento do direito de defesa.

De início causou-me estranheza a argumentação do contribuinte em razão de não terem sido analisados os argumentos de defesa. Não consegui entender como a decisão de piso não teria analisado os argumentos de defesa.

Entretanto ao verificar o teor do acórdão recorrido consegui entender a irresignação do recorrente. Vejamos trechos do acórdão atacado que demonstram a não análise dos argumentos da impugnação.

Conforme relatado os presentes autos são continuação de procedimento fiscal originado no TDPF 08.1.85.00/2013-00135-2 (abrangia períodos 2010 a 2012)

que redundou nos autos de infração conhecidos pelos processos n.º 16.561-720005/2015-21 e 16.561.720006/2015-76.

A questão central no presente PAF é a exclusão do Lucro Líquido e da base de cálculo da CSLL a título de ágio dos valores constantes do relatório.

Preliminarmente a contribuinte questionou a decadência da exigência fiscal. Alegou que as operações que geraram o ágio foram realizadas em 2009.

Esta questão foi enfrentada no PAF 16561.720006/2015-76, e teve acórdão n.º 14-59.817, de 06 de janeiro de 2016. Abaixo transcrevo partes do referido acórdão:

.....

Quanto ao ágio propriamente dito, este foi minuciosamente debatido no voto cujo acórdão de n.º 14-59.817, já dá o entendimento da primeira instância de julgamento.

A ementa nesta parte dispõe:

TRANSFERÊNCIA DE CAPITAL PARA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO POR EMPRESA VEÍCULO, SEGUIDA DE SUA INCORPORAÇÃO PELA INVESTIDA. SUBSISTÊNCIA DO INVESTIMENTO NO PATRIMÔNIO DA INVESTIDORA ORIGINAL. Para dedução fiscal da amortização de ágio fundamentado em rentabilidade futura é necessário que a incorporação se verifique entre a investida e a pessoa jurídica que adquiriu a participação societária com ágio. Não é possível a amortização se o investimento subsiste no patrimônio da investidora original.

ÁGIO. FUNDAMENTO ECONÔMICO. PROVA. DEDUTIBILIDADE. No lançamento contábil do ágio deve estar indicado o fundamento econômico, e quando este for o valor de rentabilidade futura da investida, deve estar baseado em demonstração a ser arquivada como comprovante da escrituração. Na ausência de apresentação da prova hábil do fundamento econômico, *in casu*, da demonstração de rentabilidade futura das investidas, considera-se não comprovado o ágio contabilizado na aquisição dos investimentos, configurando-se irregular as decorrentes despesas de amortização.

O referido acórdão teceu as seguintes observações sobre o ágio:

.....

Quanto a empresas veículo o voto traz as seguintes conclusões:

.....

Da Subscrição Das Ações

Quanto a operação da subscrição o voto citado asseverou:

.....

Quanto ao fundamento do ágio o voto dispõe:

.....

Como vemos, a matéria referente ao ágio já foi debatida e julgada no âmbito da 1ª instância administrativa, não podendo mais ser reexaminada nesta instância. Dessa forma, a glosa deve ser mantida.

Como se observa acima a decisão de piso sequer relacionou os argumentos da impugnação para fazer o contraponto com os fundamentos utilizados no acórdão citado.

Não se quer aqui dizer que as Delegacias de Julgamento não possam se valer de decisões anteriores para fundamentar o seu entendimento. A utilização de precedentes, mais ainda quando relacionados ao mesmo caso é usual em nosso direito.

O que não se pode admitir, sob pena de cerceamento do direito de defesa é a utilização pura e simples de uma decisão exarada em processo diverso sob o argumento de que "*.....a matéria referente ao ágio já foi debatida e julgada no âmbito da 1ª instância administrativa, não podendo mais ser reexaminada nesta instância.*"

A se acolher este entendimento estaríamos diante do absurdo que novos fundamentos de recurso não possam ser apresentados e, mais ainda, todos os demais autos de infração lavrados sobre a mesma operação não passem pela reanálise pela Delegacia de Julgamento, já que estaríamos diante de uma forma de recurso repetitivo no âmbito das DRJ que, desculpem-me os que pensam em sentido contrário, não possui fundamento jurídico de validade.

Veja-se, ainda, que no âmbito do CARF existe previsão de utilização dos fundamentos da decisão recorrida para fundamentar a decisão em recurso voluntário, apenas e tão somente, quando o recurso voluntário não trouxer nenhuma inovação além dos argumentos apresentados na impugnação e, ainda, quando o relator concordar com os argumentos utilizados.

Veja-se a previsão legal neste ponto.

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

I - verificação do quórum regimental;

II - deliberação sobre matéria de expediente; e

III - relatório, debate e votação dos recursos constantes da pauta.

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

§ 2º Os processos para os quais o relator não apresentar, no prazo e forma estabelecidos no § 1º, a ementa, o relatório e o voto, serão retirados de pauta pelo presidente, que fará constar o fato em ata.

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 2017)

Veja-se, mesmo no caso em que o CARF possa simplesmente manter a decisão de Piso por aceitar os seus fundamentos, há de se justificar o caso. Demonstrar que a impugnação e o recurso são idênticos e que não houve qualquer acréscimo na peça recursal, nem ao menos contraposição aos argumentos da decisão de primeira instância. Nestes casos específicos o julgador não deixar de julgar, como assim fez a Delegacia de Julgamento no presente caso. O julgador, diante da inexistência de argumento novo e concordando que o que foi decidido originalmente, utiliza os fundamentos da decisão de Piso, que são reproduzidos no acórdão do recurso, para fundamentar a sua decisão.

Da forma como foi elaborada a Decisão recorrida não se deixou margem à dúvida que não houve nenhuma análise dos pontos de impugnação. O problema da decisão formulada desta maneira é que não se demonstra o objeto analisado no outro processo, nem se apresentam os pontos de discordância daquele processo em comparação com o processo sob exame a fim de demonstrar que tanto a acusação quanto o recurso são idênticos.

Mais ainda, não pode o julgador afirmar que determinada matéria não pode ser reexaminada na mesma instância. Veja-se que problema semelhante foi objeto de recente julgamento nesta turma, no qual a Turma decidiu pela anulação da decisão de Piso seguindo o entendimento do Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, no acórdão n.º 1401-003.184, de 19 de março de 2019.

Da nulidade da decisão da DRJ

Também neste caso entendo que assiste razão à Recorrente.

Isso porque a decisão recorrida não analisou sequer um dos argumentos trazidos pela Recorrente em sua defesa, tendo se limitado a transcrever trechos da decisão de 1ª instância proferida nos autos do processo administrativo n.º 11020.721280/201302, decisão esta que, inclusive, foi reformada por este CARF.

Ou seja, a Turma Julgadora se valeu da literalidade dos argumentos utilizados no julgamento de **outro processo** que, mesmo sendo de titularidade da Recorrente e trazendo a discussão a respeito da mesma operação, não pode ser empregado como fundamento ou motivação da improcedência da impugnação apresentada nos presentes autos, já que, como visto, trata-se de novo lançamento, independente do primeiro.

O artigo 59 do Decreto 70.235/1972 é claro em estabelecer a nulidade de decisões que operem em cerceamento ao direito de defesa, que foi o que ocorreu no caso.

A DRJ chega ao cúmulo de dizer que não pode reexaminar os mesmos fatos já julgados no processo administrativo 11020.721280/201302, conclusão desprovida de qualquer fundamento legal.

Pelo contrário, o artigo 145, I, do CTN prevê exatamente que uma das hipóteses de alteração de lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo é a impugnação do sujeito passivo.

Nesse ponto, cumpre notar que o art. 146 do CTN estabelece, inclusive, que pode haver modificação no critério jurídico do lançamento quando examinado fato gerador posterior:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Exatamente por isso, aliás, é que cada auto de infração e cada decisão administrativa precisa ter fundamentação própria, tanto de fato quanto de direito.

No caso, portanto, entendo que a decisão da DRJ não está devidamente fundamentada, razão porque deve ser anulada.

Complemento, ainda, trazendo norma do Decreto nº 70.235/72 em relação à análise em primeira instância de julgamento no processo administrativo tributário.

Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, **devendo referir-se, expressamente**, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, **bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências.**(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Ora, no presente caso nem ao menos foi informado no acórdão recorrido quais os fundamentos utilizados no processo em que se baseou o voto para justificar que argumentos idênticos teriam sido utilizados neste processo.

Faltou, no caso desta decisão, a dialeticidade, como costumava comentar o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, no contraponto entre os argumentos da acusação delineados no auto de infração e Termo de Verificação Fiscal e os argumentos de defesa que tentam infirmar a autuação.

Mesmo tratando-se da mesma operação, os anos-calendário são distintos e situações específicas podem ocorrer em cada novo exercício. Já nos deparamos neste CARF de processos relativos a uma mesma operação que tiveram julgamentos definitivos diferentes em razão justamente norma do art. 146, do CTN.

Por isso é que o julgador de primeira instância tem obrigação de analisar a impugnação apresentada no processo que se lhe apresenta com a identificação de todas as suas peculiaridades. Cada processo é uno e, assim, as decisões de cada um tem de ser independentes entre si. Os fundamentos utilizados em uma podem servir como fundamentos para decidir outro processo relativo à mesma operação, mas até mesmo nesse caso há de se fazer o contraponto

com os argumentos da impugnação sob pena de cerceamento de defesa e descumprimento das normas do art. 31, do decreto n.º 70.235/72.

Por estas razões, diante do todo o apresentado, voto no sentido de rejeitar as preliminares de decadência e de utilização da LINDB para dar parcial provimento ao recurso no sentido de considerar nula a decisão de primeira instância, devendo retornar os autos à Delegacia de Julgamento para a prolação de nova decisão.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator