



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

Processo n° 16561.720170/2012-31
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-001.469 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de agosto de 2016
Matéria IRPJ
Recorrente JOHNSON & JOHNSON DO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS PARA SAUDE LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2007, 2008, 2009

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EMPRESAS DE MESMO GRUPO ECONÔMICO. INDEDUTIBILIDADE. Incabível a dedução de amortização de ágio decorrente de operação societária realizada entre empresas de mesmo grupo econômico, pela inexistência da contrapartida do terceiro que gere o efetivo dispêndio.

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL. Inadmissível a formação de ágio por meio de operações internas, sem a intervenção de partes independentes e sem o pagamento de preço a terceiros. Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a sucessão de operações societárias sem qualquer finalidade comercial que resulte em incorporação de pessoa jurídica de mesmo grupo, com utilização de empresa veículo, unicamente para criar de modo artificial as condições para aproveitamento da amortização do ágio como dedução na apuração do lucro real e da contribuição social.

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. Não há como aceitar a dedução do ágio com utilização de empresa veículo, quando o procedimento do sujeito passivo não se reveste de propósito comercial mas revela objetivo exclusivamente tributário.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

ACÓRDÃO DRJ. COMPOSIÇÃO DA TURMA INCOMPLETA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

A Portaria 341/11 que estabelece que somente quando presente a maioria dos membros da Turma, poderá haver deliberação, bem como, que o Delegado da DRJ pode designar julgador *ad hoc* para participar de sessão específica em Turma de julgamento, visando garantir o quorum mínimo de **03 julgadores** que uma vez alcançado, possibilita o julgamento.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INOCORRÊNCIA DE ENCERRAMENTO DA EMPRESA CINDIDA. APLICAÇÃO DO ARTIGO 132 DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

Não tendo ocorrido o encerramento das atividades da empresa cindida é inaplicável a regra de responsabilização tributária por sucessão prevista no art. 132 do CTN.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. REDUÇÃO.

A multa deve ser reduzida ao percentual de 75% por não haver nos autos comprovação cabal das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade votos, em afastar a Responsabilidade da empresa Hipermercados, nos termos do voto do Relator. A Conselheira Ester Marques e o Conselheiro Ronaldo Apelbaum acompanharam o relator pelas conclusões. Acordam também, por maioria de votos, em segunda votação, por dar parcial provimento ao recurso, para afastar a qualificação da multa, reduzindo-a para 75%, vencidos os conselheiros Luis Fabiano, José Roberto e Ronaldo Apelbaum, que lhe davam provimento e José Carlos e Ester Marques, que lhe negavam provimento. Designada a Conselheira Eva Maria Los para redigir o voto vencedor. O Conselheiro Ronaldo entendeu que não era cabível a aplicação de multa e apresentará declaração de voto.

(assinado digitalmente)

ROBERTO CAPARROZ DE ALMEIDA - Presidente.

(assinado digitalmente)

LUIS FABIANO ALVES PENTEADO - Relator.

(assinado digitalmente)

EVA MARIA LOS - Redatora designada

EDITADO EM: 09/10/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Caparroz de Almeida (Presidente), Luis Fabiano Alves Penteado, José Carlos de Assis Guimarães, José Roberto Adelino da Silva, Ester Marques Lins de Sousa (suplente convocada), Eva Maria Los e Ronaldo Apelbaum

Relatório

Por muito bem relatar o presente caso, tomo por base o relatório apresentado pela 3º Turma da DRJ/SP2.

1. Em decorrência de ação fiscal levada a efeito junto ao contribuinte acima identificado e, em razão de irregularidades apuradas, foram lavrados 2 (dois) Autos de Infração, com ciência dada em 11/12/2012. Os créditos tributários constituídos foram: IRPJ R\$ 478.254.685,43 e CSLL R\$ 172.173.393,94.

2. Totalizaram, portanto, tais lançamentos, a importância de R\$650.428.079,37, aí incluídos os valores dos tributos, das multas de ofício e dos juros de mora (estes calculados até 30/11/2012). Os enquadramentos legais utilizados para fundamentar as autuações encontram-se nos respectivos autos de infração.

3. A infração apurada pela fiscalização se refere amortização de ágio apurado em participação intragrupo e ao não cumprimento de condição essencial para a sua dedutibilidade fiscal, nos termos da legislação tributária de regência.

4. Cabe destacar que apesar do MPFF alcançar os anos-calendário de 2007 a 2010, os créditos tributários lançados por meio dos mencionados autos de infração abrange os anos-calendário de 2007, 2008 e 2009 (de 01/01/2009 a 01/12/2009). Estes créditos tributários possuem como sujeitos passivos a JJ Produtos (na qualidade de contribuinte) e a Hypermarchas (na qualidade de responsável tributário solidário). Já os créditos tributários referentes aos anos-calendário de 2009 (de 02/12/2009 a 31/12/2009) e 2010, possuem como sujeito passivo apenas a JJ Produtos (na qualidade de contribuinte) e são controlados por meio do processo administrativo fiscal nº 16561.720172/2012-20.

4.1. Foi formalizada a correspondente “Representação Fiscal para Fins Penais”, processo nº 16561.720171/201285.

5. A fiscalização apresenta, por meio do “Termo de Verificação Fiscal” (TVF), resumidamente, o seguinte.

DAS DENOMINAÇÕES UTILIZADAS NESTE TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

5.1. Como todas as sociedades residentes no Brasil, tratadas no presente processo, pertencem ao grupo empresarial Johnson & Johnson, as anotações relativas a cada

uma dessas empresas serão iniciadas pela sigla “JJ”. Essa mesma sigla só não será empregada em relação às sociedades residentes no exterior, a despeito de todas elas pertencerem também ao grupo Johnson & Johnson.

5.2. Abaixo estão identificadas estas sociedades, bem como as convenções adotadas:

Nome Empresarial	CNPJ	Denominação adotada	Domicílio/Sede (Brasil/Exterior)
Johnson & Johnson do Brasil Indústria e Comércio de Produtos para Saúde Ltda (anterior Johnson & Johnson Produtos Profissionais Ltda)	54.516.661/0001-01	JJ Produtos (ou simplesmente fiscalizado)	Brasil
Johnson & Johnson Comércio e Distribuição Ltda (anterior Johnson & Johnson Indústria e Comércio Ltda)	61.192.571/0001-60	JJ Comércio	Brasil
JJBR Latam Administração de Investimentos e Participações Ltda (anterior Johnson & Johnson Administração de Investimentos Ltda)	08.450.265/0001-01	JJ Administração	Brasil
Johnson & Johnson Industrial Ltda	59.748.988/0001-14	JJ Industrial	Brasil
Bella 7 LLC	07.727.223/0001-02	Bella 7	Exterior
Ethicon Endo-Surgery, LLC	07.727.224/0001-49	Ethicon	Exterior
Latam International Investment Company	08.238.476/0001-77	Latam Investment	Exterior
Latam Properties Holdings	09.249.346/0001-00	Latam Properties	Exterior
Johnson & Johnson International Financial Services Company	-	Johnson IFSC	Exterior
Janssen Pharmaceutical Ltd	-	Janssen Pharma	Exterior
Johnson & Johnson Corporate	-	Johnson Corporate	Exterior

Demonstrativo 1 – Denominações das Sociedades do Grupo Empresarial

BREVE SÍNTESE DAS OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS DE INTERESSE DA INFRAÇÃO FISCAL APONTADA

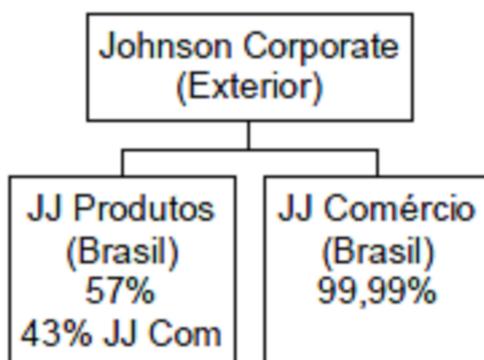
5.3. A natureza intragrupo do ágio, cuja amortização foi glosada, foi totalmente comprovada. Todas as operações que lhe deram origem foram realizadas entre sociedades pertencentes ao grupo Johnson & Johnson, sob controle comum, direto ou indireto, de uma mesma sociedade (Johnson Corporate).

5.4. São apresentados dois "blocos" de operações realizadas entre 2005 e 2007: (i) exclusivamente entre sociedades estrangeiras e (ii) com a participação também de sociedades nacionais, dentre as quais o contribuinte. “A finalidade de tais operações foi majorar ilicitamente os custos de aquisição dos investimentos em duas sociedades nacionais do grupo — a JJ Comércio e a JJ Produtos — para possibilitar a posterior amortização dos respectivos ágios com efeitos redutores da tributação nacional sobre o lucro”.

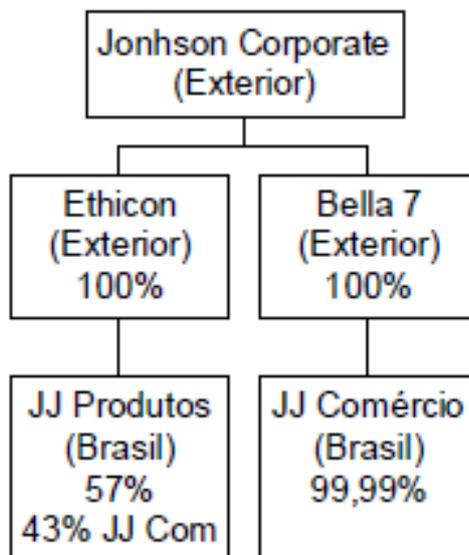
5.5. O primeiro bloco de operações, do qual resultou uma artificial majoração dos custos de aquisição registrados, foi realizado no exterior para evadir da tributação nacional

o ganho de capital decorrente dessa alteração da base de avaliação de investimentos, já mediante o segundo bloco, o grupo Johnson & Johnson "transferiu" para o Brasil tais custos da aquisição majorados a fim de aproveitar ilicitamente a amortização fiscal dos ágio decorrentes.

5.6. Quanto ao primeiro bloco de operações, até 2005 a Johnson Corporate possuía 57% de participação no capital da JJ Produtos e praticamente 100% de participação no capital da JJ Comércio, a qual possuía os 43% restantes do capital da JJ Produtos, conforme representação abaixo:



5.7. No final de 2005 a Johnson Corporate integralizou capital na Ethicone na Bella 7 com as participações, respectivamente, da JJ Produtos e da JJ Comércio. As referidas sociedades passaram a compor o seguinte organograma:



5.8. As participações na JJ Produtos e na JJ Comércio permaneceram na Ethicon e na Bella 7 pelo valor histórico de US\$24.549.865,00.

5.9. Após menos de um mês destas operações, em um período de apenas três meses (13/12/2005 a 16/03/2006), as participações que a Johnson Corporate detinha na Bella 7 e na Ethicon passaram a pertencer à Latam Investment e a serem registradas por um valor total de US\$1.575.477.384,00, montante este lastreado nas supostas rentabilidades futuras das sociedades nacionais, JJ Comércio e JJ Produtos.

5.10. Após mais outros três meses, a Bella 7 e a Ethicon foram dissolvidas e liquidadas no final de 2006 e, por conseguinte, as sociedades nacionais (JJ Comércio e JJ Produtos) passaram ao controle direto da Latam Investment.

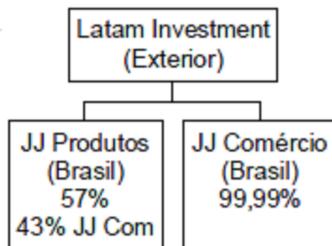
5.11. Com o emprego destas duas empresas-veículo, Bella 7 e Ethicon, (empresas de passagem), o conglomerado Johnson & Johnson aumentou os registros dos custos de aquisição das participações nas sociedades nacionais (JJ Comércio e JJ Produtos), mas até então ainda sem reflexos diretos no Brasil. Este foi o primeiro bloco de operações realizado exclusivamente entre sociedades do grupo.

5.12. O segundo bloco de operações foi realizado com o fito de transferir os custos de aquisição artificialmente majorados para sociedades nacionais e aqui amortizar fiscalmente seus respectivos ágios.

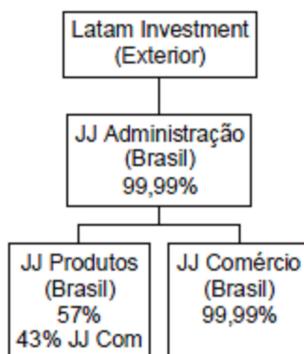
5.13. Em setembro de 2006, após três meses do encerramento do primeiro bloco de operações, a Latam Investment utilizou as duas participações (JJ Comércio e JJ Produtos) para integralizar capital na JJ Administração no ato da sua constituição. Como resultado, passou a deter quase 100% do capital da nova sociedade (a JJ Industrial era a outra sócia na criação da JJ Administração, mas possuía apenas uma fração simbólica do capital), que passou a controlar diretamente as sociedades JJ Comércio e JJ Produtos.

5.14. Abaixo, segue a representação esquemática dessas operações:

**Antes da Constituição da JJ Administração
(Grupo Johnson & Johnson)**



**Após a Constituição da JJ Administração
(Grupo Johnson & Johnson)**



5.15. Ao final dessa etapa, a JJ Administração passou a deter as participações na JJ Produtos e na JJ Comércio, supostamente registradas a valores de mercado, cujos custos de aquisição foram desdobrados em valores patrimoniais e ágios.

5.16. Finalmente, o segundo bloco e o conjunto global de operações, que se iniciaram no exterior com o objetivo de burlar a legislação nacional, foi encerrado com a incorporação da JJ Administração e da JJ Comércio pela JJ Produtos, a qual passou a amortizar os respectivos ágios.

5.17. Todas as sociedades acima mencionadas pertenciam ao grupo Johnson & Johnson, como as demais cinco sociedades estrangeiras discriminadas no Demonstrativo 1 (Latam Investment, Latam Properties, Johnson IFSC, Janssen Pharma e Johnson Corporate), sendo controladas direta ou indiretamente pela matriz norte-americana no período sob exame.

5.18. Tal afirmação se extrai não só dos vários documentos e organogramas apresentados à fiscalização, mas também do categórico esclarecimento prestado pelo contribuinte em sua resposta datada de 22/06/2012 (Doc. 97).

5.19. O demonstrativo a seguir evidencia de maneira resumida e gráfica as relações societárias entre a Latam Investment, a Latam Properties, a Johnson IFSC, a Janssen Pharma e a Johnson Corporate:

5.20. Com relação às participações na JJ Produtos (aproximadamente 57%) e na JJ Comércio (aproximadamente 99,9999%), antes registradas no final de 2005 na Johnson Corporate por um valor total equivalente a US\$24.549.865 (US\$1.839.830,00 + US\$22.710.035,00), passaram a ser registradas na Latam Investment já no ano seguinte por um valor espetacularmente maior, qual seja, US\$1.575.477.384,00. A resposta apresentada pelo contribuinte em 16/04/2012 (Doc. 87), em atenção ao Item 01 do Termo de Intimação datado de 27/03/2012 (Doc. 82), informa o valor desse registro na Latam Investment, nos seguintes termos:

“Como já informado na resposta enviada em 25/11/2011 (pág.10 do Director’s Report and Financial Statements), a Latam International Investment Company detinha participação nas seguintes sociedades empresárias, nos percentuais descritos na tabela abaixo:

Participação no

Sociedade Investida _____ Capital Social

Johnson & Johnson Produtos Profissionais Ltda 56,99000000%

Johnson & Johnson Comércio e Distribuição Ltda 99,99999999%

A Fiscalizada apresenta, no Anexo 1, carta da empresa de Auditoria independente responsável pela auditoria de suas demonstrações financeiras, que atesta o valor total ali registrado, no importe de US\$1.575.477.384, e confirma que este valor permanecia nos registros em 31 de agosto de 2006.

De maneira a comprovar o valor individualizado de cada sociedade detida pela Latam International Investment Company, a Fiscalizada junta, nos Anexos 2 e 3, o Laudo de Avaliação Econômica que amparou a formação do preço que a controladora no exterior pagou pelas sociedades Johnson & Johnson Produtos Profissionais Ltda. e Johnson & Johnson Comércio e Distribuição Ltda.

Na pagina 35 do Laudo de Avaliação juntado como Anexo 2 e possível verificar a avaliação da Johnson & Johnson Produtos Profissionais Ltda. pelo valor de US\$576.758.000. Já na página 44 do Laudo de Avaliação juntado como Anexo 3, é possível verificar a avaliação da Johnson & Johnson Comércio e Distribuição Ltda. pelo valor de US\$ 1.246.783.000.

Desta forma, a Fiscalizada comprova que as participações detidas pela Latam International Investment Company tinha os seguintes valores individualizados.(g.m.)

5.21. O contribuinte foi intimado, por meio do Termo de Intimação datado de 22/05/2012 (Doc. 91), a prestar esclarecimentos relativos às operações a partir das quais os custos dos investimentos passaram a ser registrados por valores superiores aos respectivos valores patrimoniais. Em resposta ao Item 01 do aludido Termo de Intimação, o contribuinte informou (Doc.93):

A Fiscalizada esclarece que a primeira aquisição da propriedade das sociedades Bella 7, LLC e Ethicon Endo-Surgery, LLC por montantes acima dos seus valores patrimoniais ocorreu quando da alienação destas sociedades, pela Johnson & Johnson Corporate (sociedade norte-americana), à Janssen Pharmaceutical Ltd. (sociedade irlandesa) e à Johnson & Johnson International Financial Services Company (sociedade irlandesa), em 13 de dezembro de 2005, conforme será demonstrado mais adiante.(g.m.)

5.22. Já por meio do Item 05, "a", do mencionado Termo de Intimação, datado de 22/05/2012, o contribuinte foi intimado a esclarecer definitivamente a partir de quando e em que sociedade(s) os custos dos investimentos correspondentes às participações na JJ Produtos e na JJ Comércio passaram a ser registrados por valores superiores aos seus respectivos valores patrimoniais, até atingirem o montante total de US\$1.575.477.384,00. Em resposta, o contribuinte assim sustentou (Doc. 93):

A Fiscalizada esclarece que os custos dos investimentos nas sociedades Johnson & Johnson Comércio e Distribuição Ltda. e Johnson & Johnson Produtos Profissionais Ltda. passaram a ser registrados por valores acima de seus valores patrimoniais em 13 de dezembro de 2005, quando da aquisição das sociedades Bella 7, LLC e Ethicon Endo-Surgery, LLC pela Janssen Pharmaceutical Ltd. (sociedade irlandesa) e pela Johnson & Johnson International Financial Services Company (sociedade irlandesa).

5.23. Foi ainda pedido ao contribuinte identificar inequivocamente e a detalhar todas as operações societárias por meio das quais teriam sido originariamente pagos montantes superiores aos respectivos valores patrimoniais pelas participações na JJ Produtos e na JJ Comércio (até que fosse atingido o valor de US\$1.575.477.384,00). Tais operações foram especificamente identificadas pelo interessado em sua resposta ao Item 05, "b", do mencionado Termo de Intimação datado de 22/05/2012 (Doc. 93), *in verbis*:

A Fiscalizada esclarece que a primeira aquisição das sociedades Bella 7, LLC (detentora da Johnson & Johnson Comércio e Distribuição Ltda.) e Ethicon Endo-Surgery, LLC (detentora da Johnson & Johnson Produtos Profissionais Ltda.) por valores acima aos valores patrimoniais ocorreu conforme abaixo descrito.

Em 13 de dezembro de 2005:

i) a Johnson & Johnson Corporate vendeu, recebendo pagamento em dinheiro, 80,90% da Sociedade Bella 7, LLC por US\$1.000.000.000 (um bilhão de dólares), à Sociedade Irlandesa Janssen Pharmaceutical Ltd.;

ii) a Johnson & Johnson Corporate contribuiu, mediante a transferência de participação societária, 19,10% da Sociedade Bella 7, LLC, pelo valor de US\$236.093.943,14 (duzentos e trinta e seis milhões, noventa e três mil, novecentos e quarenta e

três dólares, e quatorze centavos), na Sociedade Irlandesa Janssen Pharmaceutical Ltd.;

iii) a Johnson & Johnson Corporate contribuiu, mediante a transferência de participação societária, 37,24% da Sociedade Ethicon Endo-Surgery, LLC, pelo valor de US\$116.973.012,43 (cento e dezesseis milhões, novecentos e setenta e três mil, doze dólares, e quarenta e três centavos), na Sociedade Irlandesa Janssen Pharmaceutical Ltd.,

iv) a Johnson & Johnson Corporate vendeu, recebendo pagamento em dinheiro, 62,74% da Sociedade Ethicon Endo-Surgery, LLC por US\$197.070.000 (cento e noventa e sete milhões e setenta mil dólares), à Sociedade Irlandesa Johnson & Johnson International Financial Services Company;

v) a Janssen Pharmaceutical Ltd. contribuiu, mediante a transferência de participação societária, 100% da Sociedade Bella 7, LLC, na Sociedade Irlandesa Johnson & Johnson International Financial Services Company;

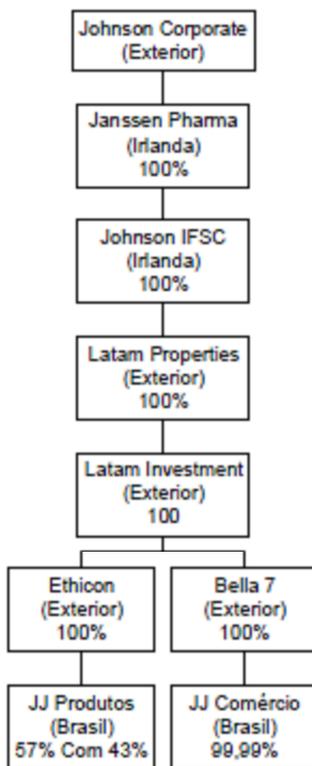
vi) a Janssen Pharmaceutical Ltd. contribuiu, mediante a transferência de participação societária, 37,24% da Sociedade Ethicon Endo-Surgery, LLC, na Sociedade Irlandesa Johnson & Johnson International Financial Services Company;

vii) a Sociedade Irlandesa Johnson & Johnson International Financial Services Company vendeu, mediante pagamento em dinheiro, 100% da Sociedade Bella 7, LLC e da Sociedade Ethicon Endo-Surgery, LLC, para a Sociedade Latam Properties Holdings, pelo montante de US\$1.550.270.000 (um bilhão, quinhentos e cinquenta milhões, duzentos e setenta mil dólares);

Em 16 de março de 2006:

viii) a Sociedade Latam Properties Holdings vendeu, mediante pagamento em dinheiro, 100% da Sociedade Bella 7, LLC e da Sociedade Ethicon EndoSurgery, LLC, para a Sociedade Latam International Investment Company, pelo montante de US\$1.575.477.384 (um bilhão, quinhentos e setenta e cinco milhões, quatrocentos e setenta e sete mil, trezentos e oitenta e quatro dólares);

5.24. Abaixo estão demonstrados os organogramas sintetizados do grupo após cada uma das datas destacadas (13/12/2005 e 16/03/2006):

Após Operações Realizadas em 16/03/2006

5.25. Ainda em relação à aquisições da Bella 7 e da Ethicon pela Latam Investment o contribuinte assinalou importante aspecto quanto ao valor da operação e a sua contabilização:

A Fiscalizada informa que as sociedades Bella 7, LLC e Ethicon Endo-Surgery, LLC foram adquiridas pelo seu valor de mercado, que correspondia ao custo de investimento registrado pelo alienante. Todavia, muito embora estes valores fossem superiores ao Patrimônio Líquido das sociedades brasileiras, não houve registro de ágio quando da contabilização pela Latam Investment, das sociedades adquiridas. Ou seja, o valor pago por ambas foi registrado como custo de investimento, sem o desdobramento em Patrimônio Líquido e Ágio.

A Fiscalizada esclarece que todas as anteriores detentoras da Bella 7, LLC e Ethicon Endo-Surgery, LLC as registraram como custo de investimento, sem desdobramento em Patrimônio Líquido e Ágio.

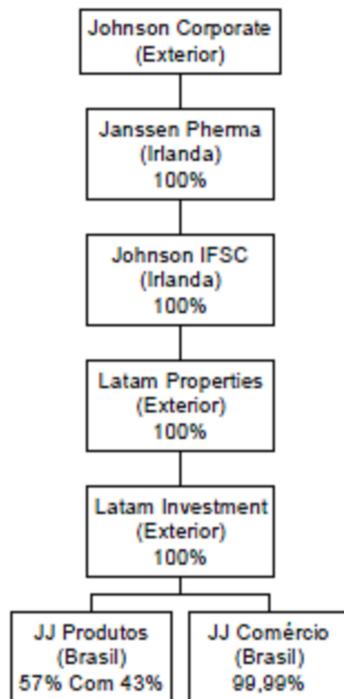
5.26. Com base no apurado conclui-se que após as operações realizadas em 13/12/2005 e 16/03/2006 — e que foram empreendidas exclusivamente entre empresas do próprio grupo Johnson & Johnson —, o valor total do custo dos investimentos na Bella 7 e na Ethicon, antes registrado na Johnson Corporate por US\$24.549.865,00 passou a ser registrado na Latam Investment por US\$1.575.477.384,00. Ressalte-se que esse valor era registrado

apenas como custo, não tendo até então sido desdobrado em valor patrimonial dos investimentos e em ágio correspondente.

5.27. O contribuinte confirmou que os valores envolvidos nas operações realizadas foram fundamentados com base na expectativa de rentabilidade de exercícios futuros das empresas JJ Produtos e da JJ Comércio e os laudos foram elaborados pela Ernst & Young Assessoria Empresarial Ltda, datados de 01/01/2006 e tinha como data-base 30/09/2005.

5.28. Pouco após as aquisições da Bella 7 e da Ethicon pela Latam Investment, tais sociedades recém-adquiridas foram dissolvidas e liquidadas (em 29/06/2006 e 30/06/2006, respectivamente). Por conseqüência, as participações na JJ Comércio e na JJ Produtos passaram a ser detidas diretamente pela Latam Investment pelo valor equivalente a US\$1.575.477.384,00.

5.29. Assim, após as dissoluções da Bella 7 e da Ethicon, o grupo passou a ter a seguinte conformação simplificada:



5.30. Em setembro de 2006, a Latam Investment e JJ Industrial constituíram no Brasil a JJ Administração. O capital social da sociedade então constituída foi integralizado basicamente mediante a conferência a valor de mercado das quotas que a Latam Investment detinha da JJ Produtos e da JJ Comércio, cujos custos de aquisição foram desdobrados em valores patrimoniais e ágios.

5.31. É importante ainda destacar que quando da integralização de capital da JJ Administração com as participações então detidas pela Latam Investment na JJ Produtos e na JJ Comércio, desdobrou-se na sociedade recém constituída o valor total de

R\$3.369.631.028,00 (correspondente ao montante de US\$1.575.477.384,00 registrado na Latam Investment como custo de aquisição) em valores patrimoniais dos investimentos e em ágios correspondentes.

5.32. O contribuinte indagado acerca da motivação extra-tributária para a constituição da JJ Administração assim justificou sua existência em resposta datada de 04/04/2011 (Doc. 32), *in verbis*:

(.....), a empresa JBr Latam foi constituída para proceder análises (estudos) de ações necessárias para a otimização das atividades do Grupo Johnson & Johnson ("Grupo") no Brasil, o que passou a ser ainda mais estratégico para o Grupo após a inserção do Brasil na estrutura do IFSC.

O objetivo desta sociedade era analisar o modelo organizacional das entidades legais brasileiras, identificando e potencializando oportunidades de redução de custos e de aumento de produtividade entre os negócios locais (Consumer, Phamnaceutical e Medicaí Devices & Diagnostics), e efetivamente implementar um novo modelo organizacional e operacional para o Grupo, de maneira a obter o máximo desempenho em todas as atividades desenvolvidas.

(.....)

A função desta sociedade no desenvolvimento das análises e implementação do novo modelo organizacional se justifica pelo fato de que tal objetivo seria melhor alcançado se (sic) houvessem pessoas exclusivamente dedicadas a este mister em uma estrutura de governança unificada.

Neste contexto, pessoas que ocupavam cargos nas sociedades operacionais foram transferidas para a JBr Latam, sendo que os administradores das sociedades operacionais passaram a constituir o Conselho de Administração desta nova sociedade.(.....)

Além disso, a constituição de uma holding para tal fim teve função estratégica, pois as atividades foram desenvolvidas em ambiente de sigilo, com a contratação de consultorias e profissionais especializados. Não fosse assim, o sigilo poderia não ter sido atingido, pois os profissionais das empresas operativas teriam maior possibilidade de acesso aos resultados dos estudos, os quais, por sua natureza extremamente sensível e estratégica, não poderiam vazar, não só entre os negócios, como também aos concorrentes.(.....).

5.33. Após pouco mais de um ano desde a constituição da JJ Administração o grupo sofreu nova reestruturação societária no Brasil, que culminou com as sucessivas incorporações (no mesmo dia) da própria JJ Administração e da JJ Comércio pela JJ Produtos. A fiscalização reproduz no TVF as alterações do Contrato Social da JJ Produtos.

5.34. Ainda em relação à constituição da JJ Administração e sua subsequente incorporação pela JJ Produtos, o contribuinte assim de manifestou:

Antes de mencionar sobre os motivos ou fins do evento de incorporação, a Fiscalizada entende necessário, para melhor entendimento dos fatos, reportar-se ao ano de 2005, ocasião em que as empresas do grupo domiciliadas no Brasil (Johnson & Johnson Comercio e Distribuição Ltda. CNPJ 61.192.571/000160, Johnson & Johnson Produtos Profissionais Ltda. CNPJ 54.516.661/000101, Janssen-Cilag Farmacêutica Ltda CNPJ 51.780.468/000187 e Johnson & Johnson Industrial Ltda. CNPJ 59.748,988/000114) passaram a ser detidas por empresa domiciliada na Irlanda.

A transferência dos investimentos brasileiros para a entidade Irlandesa permitiu uma reestruturação operacional, a qual, dentre outros propósitos, objetivou a inclusão das operações brasileiras no Centro de Serviços Financeiros Internacionais ("International Financial Services Center IFSC"), Neste contexto da reestruturação internacional, o Grupo Johnson & Johnson constituiu no Brasil a empresa JJBR LATAM ADMINISTRAÇÃO DE INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA com o propósito de conduzir localmente uma reestruturação empresarial com o objetivo de incrementar a eficiência das empresas do Grupo.

Destaca-se que, conforme o Anexo 8, especialmente da leitura do artigo 4a do "Instrumento Particular de Constituição de Sociedade Empresarial Limitada" dessa empresa, pode-se verificar que ela tinha como objeto social, além de participar como acionista ou sócia de quaisquer sociedades dos ramos de negócios de interesse do Grupo no Brasil e/ou no exterior:

(.....)

Ainda, a empresa JJBR LATAM ADMINISTRAÇÃO DE INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTD. teve como objeto social a prestação de serviços de consultoria gerencial aos sócios estrangeiros e o reporte dos resultados dos estudos, análises e ações necessários para o bom desenvolvimento e otimização das atividades dos investimentos no Brasil, visando subsidiar futuras decisões e deliberações quanto à reorganização dos negócios no Brasil. Sobre a prestação de serviços de consultoria gerencial, a Fiscalizada apresenta no Anexo 10 a cópia do contrato de exportação de serviços, no qual constam o objeto e outras disposições quanto à atividade empresarial exercida.

(.....)

5.35. E decorrência das incorporações da JJ Comércio e da JJ Administração pela JJ Produtos, o ágio originado do desdobramento do custo total de aquisição registrado na Latam Investment quando da integralização de capital na JJ Administração com as participações na JJ Produtos e na JJ Comercio passou a ser fiscalmente amortizado pela JJ Produtos, sob o suposto manto do artigo 386 do Decreto nº 3000/ 99 (Regulamento do Imposto de Renda — RIR/99).

DA INDEDUTIBILIDADE DOS ENCARGOS DE AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO INTRAGRUPO

5.36. Quando da constituição da JJ Administração, seu capital social foi praticamente todo integralizado pela Latam Investment por meio das participações por esta detidas, avaliadas a mercado, na JJ Produtos e na JJ Comércio. O valor total integralizado pela Latam Investment alcançou R\$3.369.631.028,00, que coincidiu com o custo de aquisição de tais investimentos então registrados nesta sociedade estrangeira (que correspondia a US\$1.575.477.384,00). Os valores individualizados das participações foram o seguinte:

JJ Produtos	R\$703.109.166,00
JJ Comércio	R\$2.666.521.862,00
Total	R\$ 3.369.631.028,00

5.37. Neste ponto a fiscalização faz uma descrição detalhada das contabilizações dos ágios e de suas amortizações e informa as linhas das DIPJ's em que foram registradas. Abaixo estão demonstrados os montantes dos encargos de amortização dos ágios relativos à JJ Comércio e à JJ Produtos que reduziram as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL:

Ano-calendário	Período da DIPJ	Valor total dos encargos de amortização
2007	01/01/2007 a 31/12/2007	R\$76.109.178,32
2008	01/01/2008 a 31/12/2008	R\$268.699.200,00
2009	01/01/2009 a 01/12/2009	R\$330.296.439,00
2009	02/12/2009 a 31/12/2009	R\$30.026.949,00
2010	01/01/2010 a 31/12/2010	R\$436.034.384,00

Demonstrativo 16 – Impacto fiscal das amortizações nos anos-calendário de 2007 a 2010

5.38. No ano-calendário de 2009, a JJ Produtos teve o seu patrimônio parcialmente absorvido pela sociedade Versoix Participações Ltda, CNPJ: 11.218.372/000105, em virtude de cisão parcial realizada em 01/12/2009 (Doc. 40). Em razão de tal operação, a JJ Produtos apresentou duas DIPJ relativas ao ano-calendário de 2009: a primeira delas — de situação especial, tendo como evento exatamente a aludida cisão parcial — abrangendo o período compreendido entre 01/01/2009 e 01/12/2009; já a segunda, contemplando o período entre 02/12/2009 e 31/12/2009.

5.39. Sob a perspectiva da legislação tributária federal (artigo 20, incisos I e II, do Decreto-Lei nº 1.958/77) o ágio pode emergir da aquisição de um investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial, constituindo um desdobramento do custo de aquisição da operação.

5.40. **“O que importa para a investigação a ser aqui realizada é que o suposto ágio decorreu apenas e tão somente de operações envolvendo sociedades de que estavam sujeitas a um mesmo controlador. É necessário ainda sobrelevar que tais sociedades**

(que estão identificadas dentre aquelas do Demonstrativo 1) possuíam capital detido exclusivamente por pessoas jurídicas do grupo econômico. Assim, sequer se pode cogitar a existência de sócios minoritários das pessoas jurídicas participantes das operações societárias de interesse que sejam "externos" ao grupo empresarial Johnson & Johnson, como já exposto na conclusão do parágrafo 53".

5.41. “As avaliações econômico-financeiras da JJ Produtos e da JJ Comércio — constantes nos relatórios já referidos — foram assentadas em informações subjetivas confiadas pelas próprias sociedades avaliadas à empresa responsável pelas mensurações. Não houve qualquer validação pelo mercado de tais avaliações, como é de se esperar em uma transação envolvendo partes independentes. Ambos os relatórios apresentados confirmam a não ratificação pelo mercado dos valores justos então apurados, conforme observação da própria empresa avaliadora constante no item “Considerações Gerais” dos indigitados documentos (.....).

5.42. “Logo, em uma transação intragrupo que tenha por objeto uma participação societária, existindo ou não transferência de recursos, não há justificativa para a mudança de base de avaliação do investimento. O suposto preço da operação, que não foi fruto de uma legítima validação pelo mercado, não pode ser assumido como uma confiável avaliação econômica do investimento supostamente adquirido, visto que unilateralmente determinado”.

5.43. “A manutenção do registro desse custo de aquisição decorrente da transação entre partes independentes se impõe porque, em regra, o critério adotado como base de valor na mensuração contábil de ativos e passivos, em condições normais de continuidade de uma empresa, é o custo histórico. O Conselho Federal de Contabilidade o consagra como princípio contábil, como se extrai da redação original dos artigos 1º e 7º da Resolução CFC nº 750/93 (publicada no Diário Oficial da União de 31/12/1993), então vigente até 02/06/2010, data da publicação no Diário Oficial da União da Resolução CFC nº 1.282/10, que a atualizou e consolidou seus dispositivos (à época do surgimento do ágio intragrupo aqui discutido, vigia a redação original da Resolução CFC nº 750/93)”.

5.44. É tão sedimentado o entendimento contábil de que o ágio intragrupo fundamentado em rentabilidade futura não se qualifica como ativo que, mesmo hoje, após a profunda modificação por que passou a contabilidade brasileira, o Conselho Federal de Contabilidade, no item 50 da Resolução CFC nº 1.157/09 dispôs que esse ágio só pode ser reconhecido se adquiridos de terceiros.

5.45. “(.....)como se infere das respostas fornecidas pelo fiscalizado e transcritas nos parágrafos 78 e 79 o grupo econômico claramente visou a afastar a aplicação do artigo 26 da Lei nº 10 833/2003 que estabelece a incidência do imposto de renda sobre o ganho de capital auferido por residente no exterior que aliene bens localizados no Brasil nas situações em que o adquirente esteja domiciliado no Brasil ou mesmo no exterior. Por meio dessa manobra o grupo intentou eliminar o elemento de conexão com o Brasil que permitisse que a legislação tributária brasileira alcançasse o ganho de capital apurado no exterior. Se as transações realizadas no exterior tivessem como objeto as participações na JJ Produtos e na JJ Comércio poder-se-ia aventar a hipótese de se exigir com fulcro no ventilado dispositivo da Lei nº 10 833/2003 a tributação sobre um suposto ganho de capital, a despeito de comprador e vendedor serem ambos residentes no exterior. Note-se que tal interposição da Bella 7 e da Ethicon foi efêmera, mantendo-se somente durante o curto período compreendido entre o final

de novembro de 2005 (ver parágrafos 56 a 61) e junho de 2006 (ver parágrafo 81). Após a alteração da base de avaliação dos investimentos, tais sociedades foram simplesmente dissolvidas e liquidadas”.

5.46. “A JJ Administração foi constituída com a função de carrear o ágio intragrupo à JJ Produtos. Atente-se, no entanto, que mais do que carrear o pretense ágio à JJ Produtos, a JJ Administração serviu de instrumento para “internalizar” no Brasil o ágio intragrupo então registrado na Latam Investment. Sem a previa integralização de capital da JJ administração com as participações na JJ Comércio e na JJ Produtos, aliada ao desdobramento e correspondentes custos de aquisição — que já estavam “inflados” pelo ágio intragrupo —, tal qual prevê o artigo 20 do Decreto-lei nº 1.598/77, o grupo empresarial não conseguiria seu verdadeiro intento, que era a redução da carga tributária da JJ Produtos por meio da amortização do suposto ágio”.

5.47. “As características anteriormente expostas — verificadas no caso do grupo Johnson & Johnson — apenas corroboram a conclusão de que transações intragrupo desse jaez são artificialmente arquitetadas e conseqüentemente desprovidas de propósito negocial, sendo motivadas exclusivamente pela (ilícita) dedutibilidade tributária da amortização do ágio intragrupo”.

5.48. “Por todas as razões expostas, impõe-se realizar o presente lançamento de ofício do IRPJ e da CSLL, procedendo-se à necessária recomposição de suas bases de cálculo com os encargos de amortização dos ágios intragrupo ilicitamente deduzidos pelo fiscalizado (conforme montantes discriminados no Demonstrativo 16)”.

DO NÃO ATENDIMENTO ÀS CONDIÇÕES LEGALMENTE IMPOSTAS QUE AUTORIZAM A DEDUTIBILIDADE DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO

5.49. Além destas razões expostas a indedutibilidade fiscal da amortização do ágio também se justifica pelo não atendimento aos requisitos exigidos pela legislação que rege a matéria.

5.50. A Lei nº 9.532/97 apenas estabeleceu regras para o aproveitamento fiscal do ágio pago naquelas situações em que ele não pode ser recuperado na determinação do ganho de capital apurado na alienação ou liquidação do investimento que lhe deu causa.

5.51. No que tange ao imposto de renda, a regulamentação infralegal das disposições dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 se deu por intermédio do artigo 386 do Decreto nº 3.000/99. Este artigo estabelece que a pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio poderá amortizar o valor cujo fundamento seja o de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros. Esta amortização poderá ser feita nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração.

5.52. Para a garantia da dedutibilidade da amortização do ágio estabelecida pelos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 é 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. Como já dito anteriormente, caso isso não aconteça, é possível a recuperação do capital investido no pagamento do ágio quando da alienação da participação.

5.53. No caso em discussão a empresa JJ Administração operou como “empresa-veículo”. A própria informação prestada pelo fiscalizado apenas confirma que o ágio efetivamente não surgiu na constituição da JJ Administração, e portanto, não decorreu dessa operação. Tivesse o ágio despontado neste momento, a Latam Investment teria apurado um simultâneo ganho de capital tributável no Brasil. O ganho de capital nada mais é que a "outra face" do ágio e espelha a perspectiva da "outra ponta" da transação: se alguém paga ágio, o outro apura ganho.

5.54. Pelo apresentado, ficou demonstrado que a dedutibilidade tributária da amortização do ágio pelo fiscalizado não encontra guarida na legislação que rege a matéria.

DA MULTA QUALIFICADA

5.55. Diante das informações reunidas no curso do procedimento fiscal resta inafastável concluir pela subsunção dos fatos caracterizadores da infração ora apontada ao artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96 que veicula a qualificação da multa de ofício aplicável sobre créditos tributários objeto de lançamento de ofício.

5.56. *“O sujeito passivo deliberadamente se utilizou da dedução de encargos de amortização do ágio gerado intragrupo para reduzir ilicitamente suas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. É certo, ainda, que foram compactuadas operações entre pessoas jurídicas do mesmo grupo, tendo por objetivo único reduzir as bases tributáveis do IRPJ e da CSLL da JJ Produtos”.*

5.57. *“Para tanto, o grupo verdadeiramente modificou a base de avaliação de seus investimentos na JJ Produtos e na JJ Comércio (de US\$24.549.865,00 para US\$1.575.477.384,00) por meio de operações manipuladas exclusivamente entre sociedades do próprio grupo Johnson & Johnson”.*

5.58. *“O objetivo estritamente tributário dessas operações fica ainda mais evidente ao se levar em conta que a interposição da Bella 7 e da Ethicon durou aproximadamente seis meses, tempo necessário apenas para afastar a tributação no Brasil do ganho de capital auferido em função das transações que materialmente envolveram as participações em sociedades brasileiras”.*

5.59. Depois das manobras *“como real objetivo "internalizar" o ágio artificialmente gerado em decorrência de operações societárias tramadas exclusivamente entre empresas do grupo Johnson & Johnson, o sujeito passivo - após promover operações societárias (incorporações) também intragrupo no Brasil visando unicamente a ultimar o preenchimento das condições previstas nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 — passou a amortizar tal ágio e consequentemente a reduzir os seus resultados fiscais”.*

DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DA HYPERMARCAS

5.60. Em 01 de dezembro de 2009, foi realizada a cisão parcial do patrimônio da fiscalizada para imediata incorporação ao patrimônio da “Versoix Participações Ltda”. Em 01 de fevereiro de 2011, a Versoix foi extinta por incorporação pela “Hypermarcas S.A”. No Termo de Verificação estão reproduzidas as decisões tomadas nas Assembléias e as alterações realizadas nos contratos sociais.

5.61. Para discorrer sobre a responsabilidade tributária da Versoix pelos créditos ora constituídos é oportuno destacar o que prevê o artigo 132 do CTN, *in verbis*:

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

5.62. Cumpre ressaltar que a cisão não consta expressamente dentre as operações discriminadas no artigo 132 do CTN. Porém, esta omissão é justificável, haja vista que à época da edição do Código Tributário Nacional a cisão ainda não era estritamente prevista na legislação comercial, o que só viria a ocorrer com a publicação da Lei nº 6.404/76. Contudo, é inegável que a cisão também caracteriza uma modalidade de "mutação empresarial", razão pela qual deve receber o mesmo tratamento jurídico dado às demais espécies de sucessão.

5.63. No âmbito federal, é certo ainda que o artigo 5º, inciso III, do Decreto-lei nº 1.598/77, prevê que responde pelos tributos a pessoa jurídica que incorporar outra ou parcela do patrimônio de sociedade cindida. Vale ressaltar que os fatos conduzem a imputar responsabilidade tributária à Versoix com base no artigo e inciso mencionado, como também em seu § 1º, alínea b.

5.64. Especificamente em relação ao IRPJ, o artigo 207 do RIR/99 expressamente atribui responsabilidade tributária solidária entre a sociedade cindida e aquela que absorver parcela de seu patrimônio.

5.65. Ao estabelecer o limite dessa responsabilidade, assim dispõe o artigo 129 do Código Tributário Nacional:

SEÇÃO II Responsabilidade dos Sucessores

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

5.66. Também em relação ao imposto de renda, o artigo 209 do RIR/99, como não poderia deixar de ser, dispõe sobre a limitação da responsabilidade quanto aos créditos relativos às obrigações tributárias posteriores ao ato sucessório.

5.67. Cabe ressaltar que a responsabilidade se estende também às multas fiscais, porquanto ambas as sociedades (cindida e cindenda) estavam sob controle comum antes do evento. Também não pode ser negado e, tampouco se pode refutar que, na acepção técnica, os créditos tributários abarcam não apenas os tributos, mas também eventuais multas cominadas ao sujeito passivo infrator. Destarte, a despeito do artigo 132 do CTN se referir apenas a tributos, sem alusão a penalidades aplicáveis, à luz de nosso ordenamento jurídico, a interpretação sistemática do dispositivo conduz inegavelmente à conclusão de que a responsabilidade dos sucessores também alcança as sanções imponíveis aos sucedidos.

5.68. Desse modo, restou comprovado que a Versoix se tornou responsável solidária pelos créditos tributários (os quais alcançam não só os tributos, mas também as correspondentes multas) da JJ Produtos, no que tange a obrigações tributárias anteriores à cisão.

5.69. Em 01 de fevereiro de 2011, a Versoix foi extinta por incorporação pela Hypermarchas S/A. Por força dos já mencionados dispositivos legais (artigo 132 do CTN e artigo 5º do Decreto-lei nº 1.598/77) a Hypermarchas, por força da incorporação, passa a responder solidariamente por todos os tributos federais em que a Versoix figurava como sujeito passivo tributário, não só na condição de contribuinte, mas também na de responsável tributário.

5.70. Em decorrência do exposto, conclui-se que a Hypermarchas responde solidariamente pelos créditos tributários constituídos contra a J J Produtos, na qualidade de sucessora por incorporação da Versoix, cuja responsabilidade tributária decorreu de cisão parcial da JJ Produtos, seguida de incorporação do patrimônio cindido.

RETIFICAÇÃO DO LALUR

5.71. *“Haja vista as infrações tributárias apontadas neste Termo de Verificação Fiscal fica a JJ Produtos intimada a efetuar as devidas retificações em seus Livros de Apuração do Lucro Real (Lalur) relativos aos anos-calendário de 2007 a 2010”.*

IMPUGNAÇÃO

6. A Empresa tempestivamente apresentou impugnação protocolada em 09/01/2013 contestando a lavratura dos Autos de Infração, nos seguintes termos, resumidamente.

OS FATOS

Breve histórico sobre o grupo Johnson & Johnson e início do Projeto “Business Integration”

6.1. Abaixo reproduzo parte do apresentado pela Impugnante com respeito ao projeto “Business Integration”:

A partir do ano-calendário de 2005, visando otimizar sua estrutura operacional, administrativa e gerencial, o grupo Johnson & Johnson passou a discutir possíveis alternativas para a reorganização de suas atividades, incluindo, dentre outros pontos, a centralização de centros de custo e de tesourarias sob a empresa irlandesa Johnson & Johnson International Financial Services Company (“IFSC”); e a criação de centros de prestação de serviços compartilhados (“CSCs”) na América Latina.

Como será comentado adiante, a IFSC era uma sociedade holding que desempenhava serviços administrativos de natureza financeira para todo o grupo Johnson & Johnson, centralizando pagamentos (administração de caixa) e concentrando as atividades de tesouraria em geral, facilitando os fluxos financeiros entre as diversas empresas do grupo. A IFSC, antes da implementação do Projeto “Business Integration”, já administrava recursos financeiros de subsidiárias do grupo Johnson & Johnson localizadas na Europa, como ocorria, por exemplo, na Itália, na Polônia, na Hungria, na Eslováquia e na República Tcheca.

Já a criação dos CSCs visava concentrar, sob uma entidade centralizadora, atividades administrativas do grupo Johnson & Johnson que, até então, vinham sendo desenvolvidas pelas subsidiárias latino-americanas de forma descentralizada, gerando custos desnecessários e criando ineficiências administrativas para o grupo.

Assim, o presente caso deve ser analisado no contexto acima, qual seja, o de um processo de reorganização internacional das atividades do grupo Johnson & Johnson. De fato, o chamado Projeto “Business Integration” não envolveu apenas sociedades brasileiras, como equivocadamente assumiu a D. Fiscalização, tendo sido também implementado na Argentina, no Uruguai, no Chile, no Paraguai, na Venezuela, na Colômbia, no Equador, no Peru, no Caribe e no México, conforme o cronograma abaixo(.....).

(.....)

A partir dessas informações, pode-se desde já concluir que a premissa adotada pela D. Fiscalização no presente caso é descabida, na medida em que, se a intenção do grupo Johnson & Johnson fosse apenas a de suprimir tributos no Brasil, como pretende fazer crer a D. Fiscalização, seria ilógico supor que o grupo Johnson & Johnson estruturaria um projeto de nível

mundial, envolvendo tantas jurisdições e empresas distintas, ao longo de mais de dois anos.

Outra questão que deve ser destacada e que deve orientar a análise dos fatos que passarão a ser descritos a seguir é que, sendo a JJ US uma companhia aberta com ações negociadas em Bolsa de Valores e sujeita a avaliações, tanto por parte de agências classificadoras de riscos, quando pela própria comissão de valores mobiliários norte-americana (Securities and Exchange Commission "SEC"), as operações efetuadas entre empresas do grupo Johnson & Johnson deveriam ser realizadas em condições de mercado, como se efetuadas entre partes independentes.

(.....)

Com a transferência da participação detida pela JJ US nas sociedades brasileiras para a holding Latam Investment foi concluída a primeira etapa do Projeto "Business Integration". Passou-se à etapa seguinte da reestruturação.

À época (setembro de 2006) o grupo não sabia ainda ao certo se a forma mais eficiente do ponto de vista organizacional era o da segregação de suas principais linhas de produção (farmacêutica, produtos médico-hospitalares e consumo), ou integrar as diversas etapas dos processos produtivos de cada dessas sociedades.

Para o exame dessas questões, com cautela absoluta com o sigilo das informações, o grupo JJ criou a JJ Administração, para a qual foram transferidos os principais Diretores de cada uma das sociedades: JJ Comércio; JJ Produtos; JJ Industrial e Janssen BR.

A JJ Administração possuía real substância, empregados, receitas, despesas e operações próprias e teve duração superior a um ano, de modo que as alegações da fiscalização de que essa sociedade seria um mero veículo para internalizar ágios não encontram respaldo fático. Para comprovar tais fatos são apresentados documentos.

O início da etapa brasileira do Projeto ocorreu com a contribuição das quotas detidas pela Latam Investment na JJ Comércio e na JJ Produtos em aumento do capital da JJ Administração pelos exatos valores que a Latam Investment tinha praticado na sua aquisição, ou seja, a valor justo de mercado (arm's length).

A JJ Administração adquiriu quotas da JJ Comércio e da JJ Produtos a valores justos de mercado, pagando essa aquisição por meio da entrega de quotas de capital social de sua emissão.

A própria legislação fiscal reconhece que a contribuição de participação societária em aumento de capital social de uma sociedade constitui, para essa sociedade que recebe o investimento, uma verdadeira forma de aquisição.

A JJ Administração ficou obrigada pela legislação em vigor a registrar o investimento (controladas) pela método da equivalência patrimonial, desdobrando o seu custo em: valor do patrimônio líquido e ágio.

São também descabidas as alegações da fiscalização de que, pelo fato de a operação em questão ter se dado entre empresas ligadas ao grupo Johnson, os laudos de avaliação preparados pela empresa independente Ernst & Young não poderiam ser aceitos, já que não teriam sido "testados pelo mercado".

As discussões, por mais de um ano, das possíveis alternativas para otimizar os processos produtivos e da estrutura administrativa das principais sociedades do grupo JJ no Brasil produziram longos e detalhados estudos que a Impugnante pede vênua para colacionar ao presente processo.

A esse respeito, cabe notar que a Impugnante chegou a detalhar todas essas deliberações da JJ Administração para a fiscalização ao longo do procedimento de fiscalização, mas que, para a surpresa da Impugnante, não levou em consideração essas informações na análise do presente caso.

Em 31/10/2007, após mais de um ano avaliando as possíveis alternativas para maximização de eficiências administrativas no Brasil, o grupo Johnson & Johnson deliberou uma série de providências quanto à integração total ou parcial dos diversos processos internos dessas sociedade (.....).

Com isso, foi realizada uma série de mudanças no grupo JJ, dentre as quais se destacam as seguintes: (i) JJ produtos passou a chamar JJ do Brasil Ind. e Com. de Produtos para a Saúde Ltda., ora Requerente; (ii) cisão parcial da Janssen BR. A parcela farmacêutica foi mantida, ao passo que a linha de comércio e distribuição foi incorporada pa JJ Prudutos (Requerente); (iii) incorporação da JJ Comércio pela JJ Produtos (Requerente) para concentrar todas as atividades de comércio e distribuição do grupo JJ e (iv) com a segregação das linhas de produção do grupo e a conclusão da integração de seus processos administrativos internos, a JJ Administração, cuja denominação passara a ser JJBR Latam Administração de Investimentos e Participações Ltda. (JJBR Latam) foi incorporada pela JJ Produtos (Requerente).

Note-se que o Projeto "Business Integration" trouxe mudanças tão marcantes para as operações do grupo Johnson & Johnson no Brasil, que chegou a ser destaque de duas matérias jornalísticas publicadas no jornal "Valor Econômico", de 4/4/2007 (docs. nº 51 e 52), das quais a Requerente pede vênua para destacar os seguintes trechos: (.....).

(.....)

Como se pode notar, não houve atos artificiais ou que visassem burlar a legislação fiscal brasileira nas operações acima, como equivocadamente supôs a D. Fiscalização em seu Termo de

Verificação. Cada uma das operações acima está suportada em documentação hábil e idônea, devidamente registrada nos órgãos oficiais conforme a regulamentação em vigor. A esse respeito, é importante enfatizar especialmente que essas operações foram motivadas por razões empresariais não tributárias, que são precedentes e independentes de qualquer efeito fiscal.

(.....)

,O DIREITO

6.2. A Impugnante faz um resumo das operações realizadas e as razões, que inclusive já foram apresentadas acima, para contestar, no entender dela, a equivocada premissa adotada pela fiscalização de que o grupo JJ teria implementado uma “manobra”, sem qualquer propósito negocial e com o exclusivo fim de “internalizar” um ágio “artificialmente” pago no exterior, e, assim, obter um benefício fiscal indevido no País.

6.3. Com base nos pontos apresentados, resta claro que não houve atos ilegítimos ou artificiais por parte da Impugnante nas operações em exame, mas apenas a implementação de operações motivadas por razões empresariais e não tributárias.

6.4. No entanto a fiscalização alega duas razões principais para proceder à glosa das despesas de ágio amortizadas, quais sejam: (i) o ágio registrado pela JJ Administração teria resultado da mera “internalização” de outro ágio que teria supostamente sido ocorrido pela sociedade Latam Investment no exterior, de forma que, não tendo havido a “confusão patrimonial” entre a Latam Investment e a Impugnante, o requisito legal de absorção de patrimônio exigido pela legislação nacional para a amortização de ágio não teria sido cumprido; e (ii) o ágio em questão supostamente não poderia ser amortizado em razão de ser caracterizar como um “ágio intragrupo”, o que no entender da fiscalização levaria à falta de confiabilidade.

A não “Internalização” do ágio registrado pela JJ Administração

6.5. O primeiro ponto a ser aqui demonstrado é que o ágio registrado pela JJ Administração não foi “internalizado”, mas sim, decorreu da aplicação obrigatória do método da equivalência patrimonial por essa sociedade quando do recebimento da JJ Comércio e da JJ Produtos em aumento de seu capital social.

6.6. Somente se pode falar em “ágio” para fins do artigo 385 do RIR/99 quando se esteja diante da situação em que uma determinada sociedade, obrigada a avaliar investimento em controlada ou coligada pelo método de equivalência patrimonial, desdobra seu custo de aquisição nessa participação societária em valores de patrimônio líquido e ágio ou deságio.

6.7. Assim, o fato de a Latam Investment ter efetuado o pagamento do valor justo de mercado das sociedades brasileiras, posteriormente contribuídas na JJ Administração, não fez com que ela tivesse de registrar um “ágio” para fins do artigo 385 do RIR/99, mas

apenas um "custo de aquisição", já que esse dispositivo legal não poderia obrigar essa sociedade no exterior. De fato, o conceito de ágio (ou deságio) conforme a legislação brasileira decorre da aplicação obrigatória do método de avaliação dos investimentos pela equivalência patrimonial às empresas Brasileiras.

Contribuição è forma de aquisição

6.8. E nem se diga que o fato de a JJ Administração ter recebido esses investimentos em aumento de capital não poderiam ser equiparados a uma "aquisição" desses investimentos, para fins do artigo 385 do RIR/99.

6.9. Como visto, o artigo 7o da Lei 9.532/97, que serve de base legal do artigo 385 do RIR/99, estabelece que: *"a pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no artigo 20 do DL 1.598/77, poderá amortizar o ágio nas condições estabelecidas nos parágrafos seguintes"*.

6.10. Do ponto de vista da JJ Administração, o recebimento das quotas da JJ Comércio e da JJ Produtos como contribuição em aumento de seu capital social funcionou como verdadeira "aquisição", para quaisquer fins de direito, inclusive do artigo 7º da Lei 9.532/97.

6.11. A aquisição de um bem ou direito pode se dar de várias formas, entre elas, compra e venda, permuta, recebimento de doação, de contribuição em aumento de capital, de dação em pagamento etc.

6.12. A esse respeito, é importante esclarecer que a conferência de bens em integralização de capital é ato de alienação/aquisição, conforme o artigo 3º § 3o da Lei nº 7.713/88, que determina a tributação dessa renda pelo Imposto sobre a Renda da Pessoa Física.

6.13. Desse modo, constata-se que o termo alienação corresponde a todo e qualquer ato que implique a transferência da propriedade de um determinado bem para outra pessoa. Nesse mesmo sentido já se pronunciou a própria RECEITA FEDERAL DO BRASIL (SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 288/2006).

6.14. Fica aclaro que a JJ Administração efetivamente adquiriu a JJ Comércio e a JJ Produtos para os fins do artigo 7o da Lei 9.532/97. O referido dispositivo não definiu forma específica pela qual uma participação poderia ser adquirida com ágio. Ou seja, o legislador não quis disciplinar apenas as aquisições feitas através de contratos de compra e venda ou de permuta de ativos, como equivocadamente supõe fiscalização. Ao contrário, todas as formas legais de aquisição são válidas para fins dessa previsão legal.

Artigo 7º da Lei nº 9.532/97 – Aquisição foi feita com ágio

6.15. Em decorrência do acima exposto, resulta que adquirir participação societária com ágio é uma questão factual e não uma questão interpretativa. Ao mencionar o artigo 20 do DL 1.598/77 no corpo do próprio artigo 7º da Lei 9.532/97, o legislador deixou claro que o ágio mencionado naquele dispositivo refere-se à diferença positiva entre o custo incorrido na aquisição de uma determinada participação societária e o seu correspondente patrimônio líquido.

A avaliação das quotas contribuídas

6.16. O artigo 7º da Lei das S.A. dispõe que o capital social pode ser formado com contribuições em dinheiro ou em qualquer espécie de bens suscetíveis de avaliação em dinheiro. Porém, a legislação estabelece uma rígida disciplina para a contribuição de capital com bens que necessita de avaliação efetuada por três peritos ou empresa especializada. No caso específico, o valor das quotas objeto de integralização de capital da JJ Administração foi atestado com base nos estudos de avaliação econômico-financeira da JJ Comércio e da JJ Produtos, preparados pela Ernst & Young, sendo cumprida a exigência legal.

6.17. Não encontra nenhum respaldo legal a afirmação da fiscalização de que a JJ Administração deveria ter avaliado os bens contribuídos pela Latam Investment (JJ Comércio e a JJ Produtos) considerando os correspondentes custos históricos das participações, ainda quando elas eram detidas diretamente pela JJ US.

6.18. Não existe nenhuma previsão na legislação societária ou fiscal que faça com que a avaliação de um bem contribuído em aumento de capital de determinada sociedade deva levar em consideração seu último custo quando negociado com terceiros.

6.19. O grupo JJ considerou para fins da contribuição da JJ Comércio e da JJ Produtos em aumento de capital da JJ Administração valores devidamente validados pelos laudos elaborados por empresa independente e especializada e, além disso, os valores atribuídos para a operação foram exatamente os mesmos que haviam sido pagos pela Latam Investment, seis meses antes.

6.20. Essa prática demonstra que o grupo JJ não pretendia obter nenhum ganho indevido com a operação em referência, mas apenas preservar os valores praticados nas aquisições feitas a valores justos de mercado.

A obrigatoriedade de desdobramento do valor do investimento em patrimônio líquido e ágio

6.21. Nos casos de avaliação do investimento sujeito ao método de equivalência patrimonial, o artigo 385 do RIR/99 obriga a pessoa jurídica a desdobrar o custo de aquisição em valores do patrimônio líquido e o ágio ou deságio.

6.22. Foi o que fez a JJ Administração, quando adquiriu as quotas da JJ Comércio e JJ Produtos, na contribuição em aumento de capital feita pela Latam Investment. Desdobrou, em sua contabilidade, o custo de aquisição do investimento que passou a deter nessas sociedades em: (i) valor do patrimônio líquido e o (ii) ágio.

A permissão legal para a amortização fiscal do ágio

6.23. O artigo 386, inciso III do RIR/99 (base legal, artigo 7º da Lei nº 9.532/97) prevê que: se uma pessoa jurídica que detenha participação societária registrada com ágio, com base na expectativa de rentabilidade futura da sociedade investida, vier a unificar seu patrimônio com o da sociedade investida por meio de incorporação, esse ágio passará a ser tratado como um ativo amortizável para fins fiscais na sociedade sobrevivente à incorporação, em um prazo mínimo de cinco anos.

6.24. Todos os itens enumerados pela fiscalização como obrigatórios a serem atendidos para a garantia da dedutibilidade fiscal da amortização do ágio, principalmente a que prevê que deve haver o encontro da participação societária adquirida e do ágio pago por tal participação em um mesmo patrimônio (confusão patrimonial) foram atendidos pela Impugnante.

6.25. Desse modo, não se chega à outra conclusão senão a de que os valores apurados a título de ágio pela Requerente são válidos e legítimos, de modo que seu aproveitamento, inclusive para fins fiscais, não poderia ser glosado pela fiscalização, como acabou ocorrendo no lançamento ora impugnado.

A não vedação à amortização do ágio ora examinado

6.26. Outro fundamento utilizado pela fiscalização para desqualificar a validade e a legitimidade do valor do ágio ora discutido é o fato de ter sido, formalmente, originado de operações entre partes relacionadas. A Impugnante irá demonstrar de forma clara e inequívoca que apesar das operações possam ter ocorrido entre partes relacionadas, os efeitos desses mesmos fatos foram, em essência, os mesmos que teriam decorrido de uma negociação conduzida entre partes independentes.

A não vedação à apuração de ágio em operações entre partes relacionadas

6.27. O mero fato de haver ágio decorrente de negociações realizadas entre partes relacionadas não pode implicar a indedutibilidade desses valores, se todos os requisitos previstos na legislação, notadamente, os artigos 385 e 386 do RIR/99 estão presentes, em entendimento que é corroborado pela doutrina e jurisprudência nesse sentido.

6.28. Embora a fiscalização não tenha mencionado de forma expressa em seu Termo de Verificação, a suposta invalidade do ágio apurado em operações entre partes relacionadas decorre de interpretação de normativos de natureza contábil, por exemplo, OfícioCircular/ CVM/SNC/SEP nº 01/2007 e Resolução CFC nº 1.157/2009.

Os laudos de avaliação a validação dos preços praticados pelo grupo Johnson & Johnson

6.29. A Obrigatoriedade de as empresas negociarem a valores justos de mercado decorria não apenas de políticas internas do Grupo JJ, mas também da própria imposição da legislação norte-americana e da condição da JJ US de empresa listada em bolsa de Valores naquele país.

6.30. Importante ressaltar que a fiscalização não questionou o valor apurado pela Ernst & Young, que procedeu à avaliação do valor de mercado das subsidiárias do Grupo JJ no Brasil. Se a fiscalização não concorda com os laudos produzidos por empresa independente e especializada, ela deveria ter, no mínimo, apresentado outros estudos ou laudos de avaliação.

A legislação brasileira sobre DDL e Preços de Transferência e a obrigatoriedade de negociar a valores de mercado

6.31. Como é de conhecimento geral, a legislação brasileira visa especialmente impedir que os preços praticados nas transações envolvendo pessoas jurídicas relacionadas não correspondam a valores de mercado. Exemplos dessa vedação são a aplicação das regras de Preços de Transferência e a aplicação das regras de Distribuição Disfarçada de Lucros ("DDL"). Nessas regras, a legislação tributária obriga que as operações sejam feitas a valor de mercado, justamente por envolver partes do mesmo grupo econômico.

6.32. Portanto, a fiscalização não poderia questionar o fato de a JJ Administração ter recebido bens avaliados a valor de mercado, quando de seu aumento de capital, somente porque dessa avaliação resultou a contabilização de parcelas de ágio. A negociação a valores justos de mercado entre partes relacionadas ressalte-se, é uma atitude não apenas recomendada, por questão de transparência e neutralidade na condução dos negócios, mas também por imposição legal, sendo as regras de Preços de Transferência e de DDL dois exemplos que ilustram tal situação.

A JJ Administração não era uma “empresa-veículo”

6.33. A princípio, cabe esclarecer que a expressão “empresa veículo” quer dizer, que uma determinada sociedade é dita “de passagem”, ou seja, ela não tem nenhuma outra função além de servir de efêmero canal de transmissão de direitos no contexto considerado.

6.34. Não é o caso da JJ Administração, que havia sido constituída como sociedade holding, de forma que bastaria que o seu objeto social, fosse a participação, como sócia ou acionista, em outras sociedades. Porém, ela desde do início de suas atividades já contava com empregados, faturamento, receitas e despesas próprias, conforme evidenciam os documentos apresentados pela Impugnante. E, além disso, a JJ Administração também foi diretamente envolvida no processo de aquisição da divisão “Consumer Healthcare Business”, então detida pelo grupo Pfizer.

6.35. E, ainda que assim não fosse, o que se admite apenas para argumentar, em recentes julgamentos o CARF consignou expressamente que a utilização de sociedades-veículo não tem o condão de, por si só, invalidar as transações das quais decorra o aproveitamento fiscal do ágio.

6.36. Portanto, está demonstrado o absoluto descabimento da acusação feita pela fiscalização, no sentido de que a JJ Administração seria considera como mera empresa-veículo e, com isso, as despesas de ágio amortizadas seriam ilegítimas.

Outras questões apontadas pela fiscalização

6.37. Além dos pontos acima tratados a fiscalização aduz ainda outros pontos de questionamento que têm por objetivo desqualificar as operações realizadas. A seguir a Impugnante passará a comentar a improcedência desses itens.

6.38. Um dos pontos subsidiariamente mencionados pela fiscalização refere-se à questão envolvendo o pagamento de ganhos de capital no Brasil, quando da alienação de sociedades brasileiras no exterior.

6.39. No entanto, a legislação fiscal não condiciona a dedutibilidade das despesas de amortização de ágio a um pagamento prévio de Imposto sobre a Renda sobre eventual ganho de capital.

6.40. Em todo caso, uma vez que o tema não é objeto de questionamento específico da fiscalização, não cabe a ela invocar tal fato para tentar descaracterizar situação jurídica distinta, que é a amortização de ágio. Trata-se de decorrência direta da chamada boa-fé objetiva, ou seja, validar o entendimento da fiscalização seria agir de maneira contraditória ao ordenamento jurídico.

6.41. A fiscalização tenta desqualificar a amortização do ágio com base em normas contábeis, especificamente a Resolução 1.157/09, que aprova o Comunicado Técnico CGT 02. A fiscalização destaca o item 50, segundo o qual só pode ser reconhecido o ativo intangível do ágio por expectativa de rentabilidade futura se o investimento for adquirido de terceiros. Porém, esta disposição somente pode ser levada em consideração para fins contábeis, e não fiscais.

6.42. Além disso, o ágio tratado nesta Resolução se refere ao “ágio gerado internamente” que no âmbito da “CVM” e no meio contábil, popularizou-se com a publicação do Ofício Circular/ CVM/SNC/SEP nº 01/2007, e diz respeito exclusivamente a operações específicas de “reavaliação espontânea” de sociedades controladas e coligadas.

6.43. Conclui-se que houve um "custo de aquisição" incorrido na aquisição da JJ Comércio e da JJ Produtos, de modo que as disposições contábeis relativas a "ágio gerado internamente" não são aplicáveis ao caso em questão.

6.44. Além disso, a Resolução 1.157/09 somente entrou em vigor em 13/02/2009. A fiscalização também mencionou o artigo 7º da Resolução CFC nº 750/93 e, alega que este artigo menciona que somente seria admitido o custo histórico como base de valor para a mensuração de ativos e passivos. Porém esta Resolução não impossibilita o

reconhecimento de ágio em aquisições verdadeiras e legítimas, ainda que realizadas entre partes relacionadas.

6.45. Aliás, aqui cabe fazer outra ponderação, no sentido de que as regras contábeis não podem ser invocadas pela fiscalização para gerar direitos ou deveres. A função da Contabilidade não é essa, sendo que, a determinação de quaisquer efeitos fiscais, deverá levar em conta a legislação fiscal aplicável, e não orientações diretivas de natureza não normativa.

6.46. A fiscalização também aponta uma suposta inconsistência com respeito à data de aquisição da Bella 7 e da Ethicon pela Latam Investment. Conforme consta do Contrato de Compra e Venda entre a Latam Properties e a Latam Investment a data de 28/04/2006, a que se refere a fiscalização, era a data-limite para a conclusão da transação.

6.47. Ao final do Termo de Verificação, a fiscalização tenta mais uma vez descaracterizar os efeitos fiscais da apuração, registro e amortização de ágio pela Impugnante lançando mão de dois exemplos, denominados pela fiscalização de "Enfoque 1" e "Enfoque 2". Confira-se:

(...) pode-se encarar a operação da qual resultou o pagamento do ágio pela Latam Investment (investidora/adquirente) sob duas perspectivas: (i) considerar que a operação de aquisição teve formalmente como objeto as participações na Bella 7 e na Ethicon (e, portanto, admitir que o ágio teve como fundamento a previsão de rentabilidade futura de tais sociedades estrangeiras) hipótese adiante referida como 'Enfoque 1'; ou (ii) assumir que as participações na JJ Produtos e na JJ Comércio (ainda que por intermédio de suas controladoras diretas Bella 7 e Ethicon) constituíram o real objeto da operação de aquisição, tendo o ágio se fundado na expectativa de rentabilidade das sociedades brasileiras hipótese a seguir identificada como 'Enfoque 2'.

6.48. Entretanto, com o devido respeito à fiscalização, tanto as premissas do "Enfoque 1" quanto do "Enfoque 2" são igualmente equivocadas, pois, como visto, o pagamento feito pela Latam Investment não foi o que gerou o ágio finamente amortizado pela Requerente e que é objeto destes autos. O ágio em referência somente surgiu como decorrência da aplicação do método da equivalência patrimonial pela JJ Administração quando da avaliação de suas controladas JJ Comércio e JJ Produtos.

6.49. A Impugnante faz um resumo dos julgados no CARF, de cada um dos casos semelhantes ao caso em discussão (Tele Norte, Santander, Gerdau) que tiveram decisões favoráveis aos contribuintes e, no caso da Mahle a decisão do Colegiado da Comissão de Valores Mobiliários.

6.50. Na tentativa de aduzir elementos que possam corroborar suas alegações, a fiscalização menciona alguns casos julgados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, especialmente os Acórdãos n.ºs 130100.058, de 13.5.2009; 140201.080, de 14.6.2012; 120200.753, de 12.4.2012; 110300.501, de 30.6.2011; e 10196.724, de 28.5.2008.

6.51. Ocorre que, se examinados os fatos e as razões de Direito consubstanciadas em cada um desses Acórdãos, nota-se que o presente caso a eles em nada se assemelha, de modo que as conclusões daqueles casos não podem ser utilizadas pela

fiscalização para descaracterizar as operações em exame. A Impugnante faz um resumo de cada Acórdão mencionado.

6.52. Embora o Auto de Infração ora impugnado se baseie no entendimento de que a operação realizada deveria ser caracterizada como prática "artificial", tendo em vista a suposta ausência de propósito negocial, não poderia a presente autuação fiscal desconstituir uma operação realizada em absoluta conformidade com a legislação em vigor, unicamente por conta das suas motivações econômicas.

6.53. Cabe lembrar que referida interpretação passou a ser adotada pelas autoridades fiscais a partir da edição da Lei Complementar nº 104/2001 que alterou o artigo 116, parágrafo único, do CTN. No entanto, da parte final do referido dispositivo nota-se que ele não é auto-aplicável, mas depende de regulamentação por lei ordinária, a qual não ocorreu até o presente momento.

6.54. Assim, ainda que o caso em exame não estivesse revestido de propósito negocial, o que se admite apenas para argumentar, resta claro que a fiscalização não poderia pretender desconsiderar os negócios jurídicos aqui examinados apenas com base nessa infundada justificativa.

MULTA QUALIFICADA

6.55. O Impugnante apresenta, quanto à multa qualificada, as seguintes alegações:

Inocorrência de fraude, simulação ou dolo:

(i) a fiscalização deve trazer provas inequívocas da ocorrência dos vícios previsto nos artigos 71 a 73 da lei nº 4.502/64, para aplicar a qualificação;

(ii) a fiscalização sequer utiliza em seu Termo de Verificação os termos “simulação”, “fraude”, ou “dolo”;

(iii) os elementos de prova apresentados, não permitem que se cogite de uma suspeita minimamente racional de fraude ou de qualquer conduta dolosa. Não se pode falar em “evidente intuito de fraude”;

(iv) além de registrar todos os seus atos nos estritos termos da legislação em vigor, a Impugnante portou-se ainda de forma exemplar durante a fase de fiscalização e disponibilizou todas as informações e documentos solicitados.

Os elementos da penalidade tributária: a “teoria da imputação subjetiva” e o artigo 112 do CTN:

(i) Segundo entendimento doutrinário e jurisprudencial, ao dispor sobre a aplicação de sanções tributárias, o CTN encampa a chamada "teoria da imputação subjetiva", segundo a qual a aplicação de penalidade deve levar em consideração a conduta do contribuinte

diante de um risco novo e injusto, e não apenas sob a perspectiva da mera ação materialmente realizada:

(ii) Em outras palavras, para que reste configurada a hipótese de aplicação de uma penalidade, a fiscalização deve demonstrar a ocorrência de aspectos objetivos e subjetivos na conduta do contribuinte, sendo que somente após essa avaliação, pode-se decidir pela aplicação ou não da penalidade;

(iii) Portanto, sob o ponto de vista da "teoria da imputação subjetiva" resta claro que a Requerente não incorreu em nenhum dos aspectos de ordem objetiva e subjetiva que permitissem a aplicação da penalidade qualificada;

Erro de proibição e dúvida relevante:

(i) Outro ponto que merece destaque no presente caso é o fato de que as operações autuadas pela fiscalização como inoponíveis à Administração Tributária eram, até a época dos fatos ora discutidos (2005), largamente reconhecidas como válidas pela jurisprudência administrativa:

(ii) Assim, não se pode argüir simulação, fraude ou dolo; quando muito se poderia falar em "erro de proibição", pois, se é que havia qualquer ilicitude nas operações examinadas, o que se admite para argumentar, não havia ao menos conhecimento por parte da Requerente acerca dessa suposta ilicitude do negócio. É nesse sentido que tem decidido a jurisprudência administrativa:

O princípio da proporcionalidade e o artigo 142 do CTN:

(i) Por fim, importa notar que a aplicação de sanções deve sempre seguir o princípio da razoabilidade e proporcionalidade, conforme o artigo 2º parágrafo único, inciso VI, da Lei 9.784/99, que rege supletivamente o processo administrativo fiscal;

6.56. Por todas as razões acima expostas, resta demonstrado o total descabimento da aplicação da multa qualificada de 150% à Requerente no presente caso, razão pela qual se pleiteia seu imediato cancelamento.

JUROS

6.57. A taxa SELIC não pode ser aplicada aos créditos tributários e, se admitida a sua aplicação, só poderá incidir sobre o crédito tributário principal, não podendo recair sobre o valor da multa de ofício, que é penalidade e não tem natureza tributária.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. HYPERMARCAS

7. A Empresa tempestivamente apresentou impugnação protocolada em 10/01/2013 ao “Termo de Sujeição Passiva Solidária” lavrado pela fiscalização, nos seguintes termos, resumidamente.

7.1. Como destacado no Termo de Verificação, em 17/12/2009 foi operada a cisão parcial da Johnson & Johnson do Brasil Indústria e Comércio de Produtos para Saúde Ltda. (“JJ Produtos”). A parcela cindida da “JJ Produtos” foi incorporada pela Versoix Participações Ltda. (“VERSOIX”). A parte cindida correspondia ao percentual de 0,05% do Patrimônio Líquido da “JJ Produtos”, que, portanto, permaneceu exercendo (como ainda exerce) suas atividades.

7.2. A parte cindida correspondia apenas a uma parcela (e reduzíssima) da atividade da “JJ Produtos”, qual seja, aos direitos e obrigações relacionados ao negócio “JONTEX”. Por outro lado, a “JJ Produtos” continuou com um capital de R\$3.171.265.941,00 (três bilhões, cento e setenta e um milhões, duzentos e sessenta e cinco mil, novecentos e quarenta e um reais), tendo reduzido o seu Capital Social em apenas R\$1.624.467,42 (um milhão, seiscentos e vinte e quatro mil, quatrocentos e sessenta e sete reais e quarenta e dois centavos). Posteriormente, apenas em 17/02/2011, a “VERSOIX” foi adquirida pela Hypermarcas S. A., ora Impugnante.

7.3. Para justificar a responsabilização da Impugnante, a fiscalização aponta a existência de *“dois eventos societários sucessivos (um relativo à cisão parcial da JJ Produtos seguida de incorporação do patrimônio cindido da Versoix, outro atinente à incorporação da Versoix pela Hypermarcas)”*.

7.4 Com base nos artigos 123, 129 e 132 do Código Tributário Nacional, art. 5º do Decreto-lei nº 1.598/77 e art. 27 do RIR/99 entende a fiscalização que estaria autorizada a responsabilização solidária da Impugnante, no que refere a obrigações tributárias, inclusive multas e outros encargos moratórios, relativas a fatos ocorridos até a data da alteração societária.

DO DIREITO

Da Inconsistência Lógica da Co-responsabilização: Impossibilidade de Aplicação do Art. 132 do CTN

7.5. Contudo, a atribuição da responsabilidade pretendida pela fiscalização não poderá jamais prevalecer, pois:

a) não houve encerramento das atividades da Johnson & Johnson do Brasil Indústria e Comércio de Produtos para Saúde Ltda., o que torna absolutamente inaplicável a responsabilidade preconizada pelo art. 132 do Código Tributário Nacional. Diferentemente do que ocorre na responsabilidade por solidariedade, na hipótese tratada no artigo 132 do CTN, a obrigação se transfere para outro sujeito em virtude do “desaparecimento” do devedor original.

b) por força do artigo 233, parágrafo único, da Lei nº 6.404/76, e do “Protocolo e Justificação de Cisão Parcial e Não Proporcional Seguida de Incorporação”, a Impugnante não tem qualquer responsabilidade no que concerne “às obrigações inerentes à parcela do patrimônio da J&J COMERCIO vertida para a VERSOIX”;

c) inexistente norma tributária válida que atribua a responsabilidade tributária na cisão parcial, o que evidencia a injuridicidade da eleição a Impugnante como responsável tributária solidária.

d) Ademais, e ainda que assim não fosse, certo é que a multa aplicada somente pode ser carregada ao sujeito passivo originário, ainda mais quando se considera tratar-se de multa qualificada, que exige a constatação de um ato ilícito tipificado como doloso, o qual, como é cediço, não pode ser atribuído "por sucessão" a outrem.

7.6. A apresentação de inadequada motivação para o lançamento implica o cerceamento de defesa do sujeito passivo, pois impede que, à luz de uma acusação fiscal contraditória, possa ter conhecimento do que realmente está lhe sendo atribuído.

7.7. Em realidade, considerando a aquisição e incorporação da "VERSOIX" pela Impugnante, quando muito, poder-se-ia, falar na responsabilidade subsidiária, por força do art. 133, II, do Código Tributário Nacional, mas jamais na sucessão com responsabilidade solidária preconizada pelo art. 132.

7.8. Com efeito, tratando-se de pessoas jurídicas, a sucessão poderá se dar em decorrência das operações de fusão, transformação ou incorporação (artigo 132 do CTN) o qual não se aplica ao caso, como visto ou da aquisição do fundo de comércio ou estabelecimento comercial (art. 133 do CTN), sendo, nesta última hipótese, integral ou subsidiária a responsabilidade do adquirente, se a sociedade adquirida continuar ou não existindo. No caso, a Impugnante, após diversas operações societárias, acabou adquirindo parte do negócio da "JJ Produtos" que, como é cediço, permanece em atividade.

7.9. Na hipótese de cisão parcial, caso dos autos, o art. 229, § 1º, 1º parte, da Lei nº 6.404/76 prevê a existência de sucessão apenas quanto aos direitos e obrigações relacionados no ato da cisão.

7.10. Como regra geral, o art. 233 do mesmo diploma legal prevê que a sociedade cindida que subsistir e as que receberem parte de seu patrimônio serão solidariamente responsáveis pela satisfação das obrigações da sociedade cindida anteriores à cisão (2ª parte deste dispositivo). Contudo, nesta última hipótese o ato da cisão parcial poderá estipular que as sociedades que absorverem parcelas do patrimônio da companhia cindida serão responsáveis apenas pelas obrigações que lhes forem transferidas, sem solidariedade entre si. No caso concreto, foi expressamente afastada no ato da cisão a responsabilidade solidária da "VERSOIX", sucedida pela Impugnante.

7.11. Os precedentes invocados pela fiscalização adotam como premissa os ensinamentos de SACHA CALMON NAVARRA COELHO que admite, "para evitar a elisão de tributos pela via do planejamento fiscal", a responsabilização no caso de cisão total ou parcial. Porém, o pressuposto desse entendimento é justamente que a cisão tenha como objetivo a elisão de tributos, o que, em absoluto, não se verifica no caso e, não é sequer cogitado pela fiscalização.

7.12. Resta evidente, portanto, que a pretensão de responsabilização da Impugnante, além de dissonante do próprio entendimento doutrinário e jurisprudencial invocado pela fiscalização, acaba mitigando os princípios da razoabilidade e

proporcionalidade, principalmente quando considerado o minúsculo percentual da cisão relativamente ao patrimônio líquido remanescente da "JJ Produtos".

7.13. Mesmo que fosse aplicável a solidariedade a Impugnante não poderia responder também pela multa por infração tributária supostamente cometida pela empresa sucedida. Nos termos do caput do artigo 132 do CTN, o sucessor responde apenas pelos tributos devidos, jamais por multas de qualquer espécie.

7.14. Note-se, aliás, que o termo "tributo" inserto no art. 132 do CTN não pode ser interpretado de forma extensiva para significar "penalidade", porque, de um lado, o art. 108, §1º do CTN, veda a utilização de analogia para gerar a incidência tributária, e porque, de outro lado, a interpretação de norma que veicule a imposição de penalidades deve ser interpretada, sempre, de forma restritiva.

7.15. Para justificar a responsabilização da Impugnante no que diz respeito à multa aplicada, a fiscalização sustenta que as pessoas jurídicas envolvidas estariam sujeitas "*a controle comum ou pertencentes ao mesmo grupo econômico*". Porém, a empresa cindida ("VERSOIX") foi integralmente adquirida e incorporada pela Impugnante, que, como é de público e notório conhecimento, não tem qualquer relação com a empresa autuada, Johnson & Johnson do Brasil Indústria e Comércio de Produtos para Saúde Ltda., e são pertencentes a grupos econômicos absolutamente distintos.

7.16. Por fim, e ainda que se pudesse admitir a responsabilização da Impugnante também pelas multas lançadas, certo é que, no caso presente, entendeu a fiscalização pela aplicação da "multa qualificada" de 150%, prevista no art. 44, I, §1º, da Lei nº 9.430/96 (com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007).

7.17. Contudo, certo é que este tipo de penalidade se caracteriza pela pessoalidade de sua imposição, ficando restrita ao âmbito da pessoa que praticou o ato ilícito, sendo absolutamente inadmissível estender seus efeitos para pessoa jurídica estranha aos fatos, mormente quando se considera o princípio da personalização da pena.

7.18. "*Caso não sejam acolhidos os argumentos que evidenciam a impossibilidade de responsabilização da Impugnante, o que se admite apenas ad argumentandum, serve a presente para, no mérito, ratificar todas as alegações constantes da Impugnação apresentada por Johnson & Johnson do Brasil Indústria e Comércio de Produtos para Saúde Ltda*".

Decisão da 3º Turma DRJ/SP1

Em decisão de 20/05/13, a 3º Turma DRJ/SP1, por unanimidade de votos, julgou Improcedentes as Impugnações apresentadas, mantendo o crédito tributário em sua integralidade, bem como, a responsabilidade solidária imputada à empresa HYPERMARCAS.

Em apertada síntese, entendeu a DRJ que o aproveitamento do ágio se mostrou indevido, vez que:

i-) fora engendrada verdadeira engenharia societária cujo objetivo foi a criação de ágio intragrupo (ágio interno)

ii-) as duas empresas criadas no exterior - Bella 7 e Ethicon, tiveram vida efêmera e finalidade única de servir de passagem para criação do ágio;

iii-) A empresa JJ Administração foi criada apenas para transportar (empresa veículo) e internalizar no Brasil o ágio criado no exterior;

iii-) ausência de motivo autônomo (*business purposes*) de várias das etapas da reestruturação que não fosse a criação do ágio interno;

iv-) a Recorrente agiu de forma dolosa ao executar engenharia societária complexa com o intuito único de criar, artificialmente, ágio intragrupo, o que justificou a aplicação da multa qualificada de 150%;

Além disso segundo a DRJ, justificada a responsabilização solidária da empresa HYPERMARCAS em relação à integralidade do crédito tributário, em decorrência da cisão ocorrida, pois:

i-) aplicável ao caso o disposto no art. 132 do CTN, ainda que o ter "cisão" não conste expressamente neste dispositivo como uma das hipóteses de responsabilização solidária;

ii-) a aceção de crédito tributário no CTN não se limita ao valor principal, mas abrange também os juros e penalidades;

iii-) a lei não prevê proporcionalização entre a responsabilidade pelo crédito tributário e o valor do patrimônio cindido.

Recurso Voluntário

Foram apresentados Recursos Voluntários tanto pela contribuinte, quanto pela empresa HYPERMARCAS, devedora solidária.

Ambos os recursos ratificam e reforçam as alegações trazidas em sede de Impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

Admissibilidade

Os Recursos Voluntários apresentados pelo contribuinte e pelo devedor solidário são tempestivos e preenchem os requisitos de admissibilidade, portanto, merecem ser conhecidos.

Preliminar

Insuficiência de julgadores na Turma Julgadora da DRJ

Alega a Recorrente, em matéria preliminar, a **insuficiência de membros julgadores** ou justificação de ausência na Turma julgadora da DRJ.

Fundamenta sua alegação, na Portaria do Ministério da Fazenda no 341/11 que em seu art. 20 dispõe que "as DRJ são constituída por Turmas Ordinárias e Especiais de julgamento, cada uma delas integrada por 5 (cinco) julgadores, podendo funcionar com até 7 (sete) julgadores, titulares ou *'pro tempore'*".

Indo além, argumenta que o § 4º do artigo 15 prevê que nenhum membro da Turma da DRJ pode se abster de julgar um recurso, o que indicaria que todos os casos dos contribuintes deveriam, necessariamente, ser julgados por, no mínimo, 5 membros da DRJ.

Discordo do posicionamento da Recorrente e encontro fundamentação na própria Portaria 341/11, especificamente, em seu art. 13 que estabelece que somente quando presente a maioria dos membros da Turma, poderá haver deliberação.

Além disso, o § 6º desta mesma Portaria, prevê que o Delegado da DRJ pode designar julgador *ad hoc* para participar de sessão específica em Turma de julgamento, visando garantir o quorum mínimo de **03 julgadores** para a realização da sessão.

Na decisão da DRJ destes autos, foram 03 os julgadores que participaram, assim, não me parece haver qualquer vício.

A alegação de ausência de indicação dos julgadores ausentes não configura vício de forma da decisão da DRJ, até mesmo porque, bastaria comparar a lista de nomes dos participantes do julgamento com a composição completa da turma, para se chegar à identificação dos ausentes.

Da mesma forma, a ausência de inclusão expressa da justificativa da ausência dos julgadores no corpo do acórdão, me parece simples questão de ordem interna, que em nada vicia o acórdão ou prejudica o contribuinte.

Assim, afasto a preliminar argüida pela Recorrente.

16. Assim, diante da violação ao disposto na Portaria 341/11, a r. decisão recorrida padece de vício de forma, que implica na necessidade de seu imediato cancelamento por esse E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Mérito

Resumo dos fatos

Para facilitar o início da análise de mérito do presente caso, é válido trazer uma síntese dos eventos:

(i) Johnson Corporate (exterior) constitui as empresas Ethicon e Bella 7 (exterior) com as participações nas empresas JJ Produtos e JJ Comércio (Brasil), ambas com valor patrimonial de US\$24,5 bilhões;

(ii) A Johnson Corporate (exterior) vende a sociedade Bella 7 (exterior) para a Janssem Pharmaceutical (Irlanda) e a sociedade Ethicon (exterior) para a Johnson IFSC (Irlanda) em operações que somam US\$1,2 bilhão;

(iii) A Janssem Pharmaceutical (Irlanda) contribui, mediante a transferência de participação da sociedade, 100% da Bella 7 exterior), na sociedade Johnson IFSC (Irlanda).

(iv) A Johnson IFSC (Irlanda) vende as participações na Ethicon e na Bella 7 (exterior) para a Latam Properties (exterior) por US\$1,5 bilhão;

(v) A Latam Properties (exterior) vende as participações na Ethicon e Bella 7 para Latam Investment (exterior) por US\$1,6 bilhão, momento em que a Ethicon e a Bella 7 são dissolvidas e, a Latam Investment (exterior) passou a controlar as empresas JJ Produtos e JJ Comércio (Brasil).

(vi) A Latam Investment (exterior), em setembro de 2006, constitui a JJ Administração (Brasil) com integralização do capital mediante conferência a valor de mercado das cotas que detinha da JJ Produtos e JJ Comércio (Brasil), **momento em que foi contabilizado o ágio em discussão.**

(viii) A JJ Administração e JJ Comércio foram incorporadas pela empresa controlada JJ Produtos, **que passou a amortizar e deduzir o ágio.**

Pois bem, a análise de mérito deste complexo caso demandará a análise das seguintes questões:

- a-) **regras fiscais (leis) aplicáveis** à dedução da amortização do ágio;
- b-) ocorrência de **internalização do ágio**
- c-) **forma de aquisição** dos investimentos
- d-) aplicação (e limites de aplicação) das **normas contábeis** ao caso em tela;

e-) **possibilidade de amortização e dedução do ágio interno;**

- f-) dedutibilidade do ágio baseado em **rentabilidade futura**;
- g-) necessidade de tributação de **ganho de capital** numa das partes;
- h-) utilização de **empresa-veículo**;
- i-) existência e utilização de **sociedades efêmeras**;
- j-) existência de **propósito negocial** - *business purpose*;

Das regras fiscais aplicáveis à dedução da despesa de amortização do ágio

O ponto de partida para discussão da possibilidade de dedução da amortização do ágio ora em questão deve ser a análise das disposições legais aplicáveis ao caso.

Avaliar o que diz a lei é condição primeira e indispensável no julgamento de qualquer questão que envolva o Direito Tributário Brasileiro, face a obrigatória observância do Princípio da Legalidade.

No caso em tela, devemos avaliar os termos dos artigos 7º e 8º da Lei 9.532/97 que estão refletidos na redação dos artigos 385 e 386 do RIR/99, que assim dispõe:

Art. 385. O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo seguinte; e

II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o inciso anterior.

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

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

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

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

III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º O lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em

demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

Art. 386. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no artigo anterior:

(...)

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração;

(...)

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

Esta introdução baseada no texto legal é de suma importância, vez que, conforme veremos mais adiante, tanto na autuação quanto no acórdão ora recorrido, há intensa utilização de doutrina e normas contábeis.

Contudo, não obstante o imenso respeito que nutro pela Ciência Contábil e pelos ilustres mestres da contabilidade, tenho que para a acertada conclusão sobre a possibilidade de dedução fiscal da despesa de amortização do ágio, devemos levar em consideração o que prevê a legislação tributária.

Isso porque, a legislação tributária vigente à época dos fatos não era silente quanto ao conceito de ágio e os requisitos para sua dedução, vez que trazia regras claras e até simples a respeito.

Não é complicado. Não defendo aqui uma tese. É a simples aplicação do Princípio da Legalidade que rege do Direito Tributário Brasileiro.

Feitas essas considerações iniciais, passo a avaliar cada um dos pontos relevantes relacionados ao caso ora em análise e, faço isso, sempre baseado na lei.

Da internalização do ágio

Um dos pontos discutidos nos autos é a acusação de que a ora Recorrente teria se aproveitado de ágio criado no exterior e que fora "internalizado" no Brasil através de

uma série de operações perpetradas pela Recorrente que envolveu, inclusive, a utilização de empresa-veículo.

Neste ponto, cabe lembrar os conceitos trazidos pela legislação tributária em relação à conceituação do ágio.

Conforme disposto no art. 385 do RIR/99, o ágio apurado em decorrência de aquisição de participação societária nada mais é que a diferença positiva entre o custo de aquisição da participação para o investidor e o valor contábil desta participação.

Segundo nos ensina o Prof. Bulhões Pedreira (in Finanças e demonstrações financeiras da companhia, Ed. Forense, 1989, p. 704), o ágio é constituído pela diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor do patrimônio líquido da empresa investida e, configura-se como:

"(...) parte do custo de aquisição do investimento que corresponde ao direito de participar em valores que não se acham registrados na escrituração de controlada ou coligada. Sempre que seu fundamento é identificado e quantificado, somente deve continuar registrado como elemento do ativo da investidora enquanto o valor que o justificou existir na controlada ou coligada. À medida que a controlada ou coligada realiza este valor e o computa no resultado, a investidora recupera (através da participação no resultado) o capital por ela aplicado no custo de aquisição do investimento; e se a controlada ou coligada realiza valor menor do que o pago pela investidora, esta deve reconhecer na sua escrituração a perda do capital aplicado."

O Decreto-Lei n. 1.598/77, determinou o desdobramento do custo de aquisição dos investimentos avaliados pelo método de equivalência patrimonial (MEP), em contas distintas do balanço patrimonial da investidora.

Além disso, o art. 20 do mencionado Decreto-Lei obriga que a pessoa jurídica que adquirir participação societária avaliada pelo MEP deverá desdobrar o custo de aquisição do investimento em: i-) valor do patrimônio líquido da época da aquisição e ii-) ágio ou deságio pago na aquisição.

Da leitura dos dispositivos acima mencionados, podemos concluir que existirá ágio apenas quando a pessoa jurídica, obrigada a avaliar investimento em controlada ou coligada pelo MEP, desdobra seu custo de aquisição da participação societária em valores de patrimônio líquido e ágio ou deságio.

Em outras palavras, a existência do ágio depende da aplicação compulsória de avaliação do investimento pelo MEP e esta obrigação alcança somente as empresas no Brasil.

No caso concreto, a empresa Latam Investment, sediada no exterior, de fato, pagou o *market value* das empresas no Brasil que, em passo seguinte, foram contribuídas na JJ Administração. Contudo, isso não fez com que essa sociedade registrasse um "ágio" nos moldes do art. 385 do RIR/99, já que tal norma não alcançava essa sociedade, que era sediada

O que a Latam Investment registrou, em observância às normas contábeis locais, foi simples "custo de aquisição".

No momento em que JJ Administração passou a deter o controle das empresas brasileiras JJ Comércio e JJ Produtos, a JJ Administração passou a deter investimento relevante nessas sociedades e, nos termos do artigo 248 da Lei das S.A passou a adotar o MEP no registro contábil desses investimentos.

Somente neste momento nasceu o ágio, pois, passara a ser adotado o MEP e, conseqüentemente, o artigo 385 do RIR/99 que determina o desdobramento do custo de aquisição dos investimentos na JJ Comércio e JJ Produtos em: (i) valores de patrimônio líquido dessas sociedades; e (ii) ágio.

Assim, não há que se falar em internalização de ágio nascido no exterior, pois, de fato, o ágio passou a existir no Brasil.

Da forma de aquisição dos investimentos

Alega a autoridade fiscal no lançamento que em razão da JJ Administração não ter pago o investimento nas empresas JJ Comércio e JJ Produtos, mas tão somente os recebido em aumento de capital, não restaria configurada a necessária aquisição a que faz menção o art. 385 do RIR/99.

Aqui é importante, antes de mais nada, buscar o significado de "aquisição", o que faço através das lições do Prof. Andrade Filho (in Imposto de Renda das Empresas, 5. ed. São Paulo, Ed. Atlas, 2008, pp 412-413):

"O termo aquisição possui grande espectro significativo e abrange todas as formas pelas quais um bem ou direito passa a integrar o patrimônio de alguém. A aquisição de participação societária (ações ou quotas) a que se refere preceptivo legal sob análise abrange as operações de compra, de permuta, de recebimento de dação em pagamento, doação, de subscrição e integralização de capital etc. (...)"

O Dicionário Aulete (www.aulete.com.br) assim define o verbo adquirir: 1. Passar a ter algo por compra, troca, doação etc. 2. Conseguir, obter. 3. Ganhar muito dinheiro, acumular bens.

De Plácido e Silva (Vocabulário Jurídico) assim define adquirente: "Assim se diz da pessoa que, por um título translativo da propriedade, adquire alguma coisa. É, desse modo, a pessoa que se tornou senhor de uma propriedade, seja móvel ou imóvel, seja por venda, troca, doação, arrematação, adjudicação, remição, usucapião, ou por qualquer outro meio aquisitivo permitido em Direito".

Daí podemos concluir que adquirir é obter o direito de propriedade de algo, independentemente da forma como isso se dá.

Contudo, indo além, no caso de integralização de capital por meio da contribuição dos investimentos, como se deu no caso da JJ Administração, não poderia a fiscalização arguir que não houve pagamento.

Isso porque, o termo "pagamento" não se restringe a dar determinada quantia em dinheiro, uma vez que, derivado da "*solutio*" do Direito Romano, que vem a ser todo fato jurídico que tenha o efeito de extinguir uma obrigação. Neste caso, se deu através da emissão de quotas da JJ Administração para a Latam Investment.

Vemos aqui que o ordenamento jurídico prevê várias formas possíveis de aquisição, todas válidas para fins tributários. Esta também é a lição do Prof. Ricardo Mariz de Oliveira (in Fundamentos do Imposto de Renda, São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 765):

"Outra observação importante é que a lei não limita o ato ou negócio jurídico pelo qual a aquisição tenha ocorrido, podendo ele ter sido uma compra e venda, uma permuta, uma dação em pagamento, uma conferência de bem para integralização de capital, ou qualquer outro. Conseqüentemente, também é irrelevante a contraprestação da aquisição, até porque, em qualquer caso, há um custo, e neste pode estar o ágio ou deságio."

Aliás, a Receita Federal já se manifestou neste sentido:

"INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL A integralização de capital de pessoa jurídica mediante a incorporação de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica investidora configura modalidade de alienação desses bens."

(Solução de Consulta no 288/06 - Superintendência Regional da Receita Federal 5ª Região Fiscal)

A jurisprudência deste Conselho traz também diversos exemplos que seguem o mesmo racional:

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. SUBSCRIÇÃO DE AÇÕES.

A operação societária de subscrição de ações equipara-se a uma aquisição. A subscrição de ações é uma forma de aquisição e o tratamento do ágio apurado nessa circunstância é o previsto na legislação em vigor (artigos 7º e 8º da Lei 9.532/1997).

(Acórdão 9101-001.657 - 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais)

"GANHO DE CAPITAL- INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL"

Está sujeito ao imposto de renda o ganho de capital auferido na alienação de bens a qualquer título, inclusive aqueles utilizados para integralização de capital social em empresa, posto que esta operação se caracteriza como uma alienação. Assim, se a avaliação dos bens integralizados é superior à constante na declaração de bens da pessoa física, verifica-se a ocorrência de ganho de capital."

(Acórdão no 104-23.289 - 4º Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes)

ÁGIO INCORPORAÇÃO DE AÇÕES EMPRESAS DO MESMO GRUPO

O registro foi expressamente admitido pelo art. 36 da Lei nº 10.637/2002, não podendo a administração tributária recusar-lhe os efeitos previstos nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.542/97.

A incorporação, da pessoa jurídica para a qual foi transferido o investimento, pela pessoa jurídica investida, implica realização prevista no § 1º do art. 36 (baixa a qualquer título), fazendo cessar o diferimento do valor controlado no LALUR. A hipótese não se encontra abrangida pela exceção prevista no § 2º do artigo, por não ocorrer transferência da participação ao patrimônio de outra pessoa jurídica, mas sua extinção por confusão patrimonial entre investidora e investida.

(Acórdão n. 1301-001.297 - 1º Turma da 3º Câmara da 1º Seção)

Considerando o racional acima explorado, temos que no caso em tela, a empresa JJ Administração adquiriu a JJ Comércio e a JJ Produtos, conforme disposto no artigo 7º da Lei 9.532/97 sendo vazios os argumentos trazidos pela fiscalização de que a JJ Administração não teria efetuado pagamento de ágio na aquisição das empresas no Brasil, pois, ao adquirir as quotas dessas sociedades através de operação de aumento de capital social, ocorreu real e efetiva aquisição de investimento pela JJ Administração.

Da aplicação do conceito contábil de ágio

No presente caso, a autoridade autuante invoca normas e doutrina contábil para questionar a validade do ágio formado em operações entre partes relacionadas.

Neste ponto, cabe aqui destacar pensamento do Prof. Edmar Oliveira Andrade Filho (in Análise de casos sobre aproveitamento de ágio - MP Editora, 2016 - pp 164):

" No afã de justificar as autuações, as autoridades fiscais lançaram mão das normas contábeis que rechaçam a formação de ágio em operações entre partes relacionadas ou sobre mesmo controle. As autoridades fiscais têm atribuído certo protagonismo às normas contábeis e isso sempre me pareceu

injustificável em razão da vigência do princípio da especialidade teleológica. É inegável que as normas contábeis e fiscais tomam os mesmo fatos e lhes atribuem conseqüências distintas; todavia, elas nem sempre andam na mesma direção, ou seja, elas são editadas para atender finalidades distintas, e, por isso, entre elas não há hierarquia de caráter formal ou axiológico. Enfim o interprete não pode - sem mais - desprezar uma norma em detrimento de outra para atender aos seus interesses ou justificar decisões de caráter ideológico."

Fundamenta-se a autuante no disposto na Resolução CFC no 1.157/09 e no Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP n. 01/2007, para defender que o regramento contábil vedaria o registro contábil do ágio pela Recorrente.

Segundo a fiscalização, o item 50 da Resolução 1.157/09, prevê que só pode ser reconhecido o ativo intangível do ágio por expectativa de rentabilidade futura se o investimento for adquirido de terceiros.

Não vou ousar aqui desafiar as normas e a doutrina contábil utilizada pela autuante.

Contudo, uma fato me parece inquestionável: a disposição, decorrente de norma contábil, deve ser considerada apenas para fins contábeis, e não fiscais.

O tratamento tributário deve decorrer da legislação tributário que, por sua vez, não trazia, à época dos fatos, qualquer necessidade de que o investimento fosse adquirido de terceiros para que a dedução do ágio fosse possível.

Não é somente em relação ao ágio que temos diferenças entre a contabilidade e o fiscal.

O exemplo mais óbvio deste "gap" é o tratamento das provisões para contingências que, sem dúvida, diminuem o lucro (resultado) contábil, mas que não trazem qualquer efeito para fins de apuração do Lucro Real.

O *impairment*, que ocorre quando a empresa registra uma perda decorrente da desvalorização de seus ativos é um outro exemplo. Isso porque, por maiores que sejam as evidências que os bens do ativo da pessoa jurídica venham a sofrer uma redução no seu valor, tal perda somente produziria efeitos fiscais por ocasião da efetiva alienação do bem.

1101-00.710, 1101-00.708 e 1402-001.310

Este Conselho já possui diversos julgados no sentido de que as regras contábeis, sejam da CVM, ou emanadas pelo CFC, não determinam o efeito tributário da operação, em especial, a dedução de despesas de ágio:

**IRPJ — APURAÇÃO DO LUCRO REAL — AJUSTES AO
LUCRO LÍQUIDO CONTÁBIL**

O lucro contábil não se confunde com o lucro real, base de cálculo do IRPJ, portanto, a necessidade de atendimento às normas impostas pela Comissão de Valores Mobiliários — CVM, para atendimento das normas contábeis não tem o condão de modificar os ajustes necessários para apurar o lucro real.

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO — DEDUTIBILIDADE

A pessoa jurídica que, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, absorver patrimônio de outra que dela detenha participação societária adquirida com ágio, poderá amortizar o valor do ágio, cujo fundamento seja o de expectativa de rentabilidade futura, nos balanços correspondentes h. apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada Ines do período de apuração.(arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97).

(Acórdão 1101-00.354 - 1. Turma da 1. Câmara da 1. Seção)

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 essas premissas, cancela-se a glosa.

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 1402.001.310 - 2. Turma - 4. Câmara - 1. Seção)

O racional básico dos julgados acima vai no sentido de que para avaliar a dedução fiscal do ágio, devem ser observadas as previsões da legislação tributária, em especial os art. 385 e 386 do RIR/99.

Aliás, conforme bem observado pela Recorrente em seu Recurso, o próprio Professor MARCO AURÉLIO GRECO, citado em diversos momentos pela r. decisão recorrida, observa que "a contabilidade retrata a realidade, mas não cria realidades jurídicas novas".

Desta sorte, a autuação fiscal decorrente de glosa de uma despesa para fins de apuração de IRPJ/CSLL, não pode se sustentar se baseada, tão somente, conceitos, normas e

doutrina de natureza contábil, pois, o que determina os direitos e obrigações do contribuinte é a legislação tributária.

Trata-se aqui do Princípio da Legalidade do Direito Tributário Brasileiro que não deixa espaço para que regras contábeis se sobreponham ao ordenamento jurídico-tributário vigente.

Da amortização e dedução do ágio interno

Como já mencionado anteriormente, a autoridade fiscal, bem como, os julgadores de primeira instância, se valeram de normas (inclusive CVM e CFC) e doutrina contábil, para concluir que é vedada dedução da despesa de amortização de ágio originado em operações entre partes ligadas.

Invoco aqui, novamente, o Princípio da Legalidade para concluir que o entendimento da fiscalização e da DRJ é de todo infundado.

Da leitura dos art. 385 e 386 do RIR/99 podemos concluir que o ágio decorrente de operações realizadas entre partes ligadas, por si só, não implica na respectiva impossibilidade de dedução. Isso porque, não há qualquer vedação legal à dedução do chamado ágio interno, da mesma forma que não existe qualquer determinação de que o ágio seja originado em operação entre partes independentes para que seja válida a respectiva dedução fiscal, sendo totalmente descabida a autuação baseada, tão somente, em normas e princípios contábeis.

Ora, a Lei nº 11.638/2007 que introduziu no Brasil o IFRS, prevê a segregação dos sistemas contábil e fiscal e, isso já é reconhecido pela própria PGFN, conforme se verifica da leitura do Parecer PGFN/CAT/nº 202/13:

" 12. O professor Ricardo Mariz nos traz esclarecedora explanação sobre o advento da Lei nº 11.638, de 2007, ao afirmar que as alterações introduzidas pelas regras de convergência da lei societária nacional às normas internacionais de contabilidade já eram esperadas, "mas o momento em que a lei foi promulgada causou surpresa, eis que não restou tempo suficiente para que os órgãos públicos e as entidades privadas se preparassem para aplicar as novas regras." Ainda explicando o impacto que a Lei nº 11.638, de 2007, traria à tributação brasileira, o mesmo autor explica:

"(...) O que se verificou, a partir da Lei nº 11.638, foi uma profunda mudança em conceitos básicos da própria contabilidade mercantil brasileira, rompendo com práticas que até então eram adotadas para a demonstração do patrimônio líquido das entidades e dos seus lucros. Tal rompimento atingiu até os Princípios Fundamentais de Contabilidade aprovados pela Resolução nº 750, de 1993, do Conselho Federal de Contabilidade, que outrora eram chamados "princípios contábeis geralmente aceitos" e assim estão referidos no art. 177 da própria Lei nº 6.404.

Com efeito, desde época imemorial o lucro sujeito à incidência tributária é o apurado na contabilidade comercial, a partir do qual são feitos ajustes de natureza exclusivamente fiscal, determinados pela legislação do IRPJ (e mais recente pela da CSL) com vista à quantificação das respectivas bases de cálculo.

Tais ajustes, como se sabe, são os de receitas não tributáveis ou com tributação diferida, e os de custos ou despesas não dedutíveis ou com dedução diferida, assim como os dedutíveis até certo limite de valor ou sob determinadas condições, e também aqueles que recebem algum tratamento especial, inclusive a título de incentivo fiscal, procedendo-se, por fim, à compensação de prejuízos fiscais de períodos-base anteriores.

Ocorre que as modificações na contabilidade, estribadas na lei nº 11.638, não mais permitem a partida, pura e simplesmente, do lucro líquido contábil, com vistas ao cálculo do lucro tributável.

Isto ficou assim em virtude de que tanto as normas contábeis, inclusive e especialmente as normas jurídicas sobre contabilidade refletidas na Lei nº 6.404, quanto as normas tributárias estavam construídas sobre alicerces comuns, os quais faziam com que elas caminhassem lado a lado, sem muitos conflitos, e distanciando-se apenas quando as leis tributárias determinassem algum tratamento fiscal a este ou aquele componente do lucro, diferente do que figurava na contabilidade. (...)

13. Tornou-se necessária a adoção de uma alternativa legal que preservasse a incidência tributária dos efeitos imprevistos e, até então, imprevisíveis, trazidos pela Lei nº 11.638, de 2007. Foi nesse cenário que veio a lume o Regime Tributário de Transição, instituído pela Lei nº 11.941, de 2009, mediante o qual se buscava neutralidade fiscal, conforme já devidamente explicitado na Nota Técnica da RFB.

14. Com efeito, a intenção do RTT foi manter os critérios contábeis previstos na Lei nº 6.404, de 1976, antes do advento da Lei nº 11.638, de 2007, de forma a que as novas regras contábeis não influenciassem a apuração dos tributos respectivos (IRPJ, CSLL, PIS/COFINS). No que concerne ao IRPJ e CSLL, tributos mais afetados diretamente pelas referidas regras, por terem como base de cálculo o lucro real, o RTT determina que o lucro a ser considerado como base para a quantificação do lucro real deve desconsiderar, para sua composição, as regras contábeis

trazidas pela Lei nº 11.638, de 2007.

15. O RTT procurou, enfim, manter os procedimentos tributários utilizados antes do advento da Lei nº 11.638, de 2007. A partir dele, houve uma separação de mundos que até então tinham suporte comum. O RTT é o divisor de águas. A contabilidade societária tomou um rumo e a fiscal outro, sendo que tal Regime atingiu todas as disciplinas referentes à tributação. (...)

17. Efetivamente, os artigos 15 e 16 da Lei nº 11.941, de 2009, expressamente determinam a observância, para fins tributários, dos métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, até que entre em vigor lei que discipline os efeitos tributários desses novos métodos e critérios contábeis, ou seja, a legislação tributária vigente nessa época permanece aplicada não sendo considerados os efeitos dos novos critérios contábeis.

Dizer diferente significa dar efeito tributário às alterações trazidas pela Lei nº 11.638, de 2007, o que não se pode admitir em face dos claros mandamentos da Lei nº 11.941, de 2009.

...

31. Assim, tendo-se em mente que as regras contábeis instituídas pela Lei nº 11.638, de 2007, não podem gerar efeitos tributários, nem servir ao cálculo de tributos, parece claro que os lucros ou dividendos não sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte são os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados segundo as normas tributárias vigentes a partir do advento do Regime Tributário de Transição (RTT), o “lucro fiscal”, e, portanto, regras societárias originais da Lei nº 6.404, de 1976, anteriores à Lei nº 11.638, de 2007.

A própria Administração Tributária reconhece deve haver total separação dos sistemas contábil e fiscal, sob pena de os novos conceitos trazidos pelas novas regras, como a avaliação do patrimônio a valor justo, valor de mercado, etc., interferirem indiretamente na base de cálculo dos tributos com conseqüente redução na arrecadação tributária.

Na realidade do caso concreto, a autoridade fiscal e a autoridade julgadora, para considerarem ter havido infração e fraude, partiram de premissas equivocadas à luz da “teoria contábil, só que esta teoria está lastreada em regras contábeis editadas em períodos posteriores aos fatos ocorridos.

Aceitar-se tal interpretação implicaria, de uma só vez, em macular dois princípios da ordem jurídica pátria, a legalidade e a irretroatividade. Ora, se nem a lei pode retroagir, muito menos a interpretação.

Somente à partir da Lei 11.638/2007, é que passou a ser exigido o resultado consolidado do grupo e foi vedada, a partir de então, apenas para fins societários, a utilização do chamado ágio gerado internamente. Tudo regulado pelos pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis CPC.

Tal conclusão é de fácil verificação, haja vista que a Lei nº 11.941/1999 criou o RTT exatamente para regrar essas separações de sistemas e, da simples leitura do texto legal constata-se que o conceito de balanço consolidado não foi aceito pela lei fiscal, bem assim, as regras de dedutibilidade do ágio continuaram plenamente em vigor, eis que, além de não existir na lei fiscal vedação ao ágio gerado internamente dentro do grupo, a lei também não exigiu que houvesse propósito comercial ou pagamento.

Portanto, se não por outros motivos, ainda que se admitisse a possibilidade de se transportar para a área fiscal a nova interpretação das regras contábeis, diga-se de passagem, não da lei societária, mas de pronunciamentos do CPC, aplicáveis a partir de 2010, ainda assim, pelo princípio da irretroatividade tal interpretação não poderia retroagir para alcançar fatos anteriores à sua existência.

Ora, cabe ressaltar aqui que todo o tratamento fiscal vigente à época dos fatos, entenda-se aqui, os artigos 385 e 386 do RIR/99, faz todo sentido, pois, o ágio decorre da aquisição de um investimento por seu valor de mercado, superior ao valor contábil do investimento e, tal condição, é exigida pelo legislador em outras hipóteses de operações entre partes relacionadas - vide as regras de *Transfer Pricing* e de Distribuição Disfarçada de Lucros. - DDL.

Sempre que se avalia uma operação entre partes relacionadas, a primeira providência que se toma é verificar-se se a operação se deu em condições "*Arm's Length*".

Por que, numa aquisição de investimento, o Fisco entende de forma oposta e conclui que, se a operação se deu a valor de mercado, então, se trata de verdadeiro planejamento tributário ou, simplesmente, o ágio é indedutível?

Se uma determinada empresa possui bem totalmente depreciado em sua contabilidade e o vende por 1 centavo para empresa ligada, podemos considerar que se trata de operação *Arm's Length*?

Acredito que não. Qualquer ativo tem seu valor de mercado descolado do valor contábil. Um caminhão, por exemplo, não vale zero após 04 anos de uso. Assim, em condições de mercado, este caminhão vale algum valor e, entre partes relacionadas, eventual compra e venda deste caminhão não pode se dar por valor zero.

Então, quando se trata de investimento, por que a adoção de condições de mercado coloca a operação em condição suspeita, ou pior, em condição tributária menos favorecida (despesa indedutível)?

Não parece razoável.

Vejamos alguns julgados do CARF neste sentido:

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ARTIGOS 7º E 8º DA LEI Nº 9.532/97. PLANEJAMENTO FISCAL INOPONÍVEL AO FISCO. INOCORRÊNCIA.

A efetivação da reorganização societária, mediante a utilização de empresa veículo, 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. O "abuso de direito" pressupõe que o exercício do direito tenha se dado em prejuízo do direito de terceiros, não podendo ser invocada se a utilização da empresa veículo, exposta e aprovada pelo órgão regulador, teve por objetivo proteger direitos (os acionistas minoritários), e não violá-los. Não se materializando excesso frente ao direito tributário, pois o resultado tributário alcançado seria o mesmo se não houvesse sido utilizada a empresa veículo, nem frente ao

direito societário, pois a utilização da empresa veículo deu-se exatamente, para a proteção dos acionistas minoritários, descabe considerar os atos praticados e glosar as amortizações do ágio.

(Acórdão n. 1301-001.224 - 1. Turma - 3. Câmara - 1. Seção)

INCORPORAÇÃO DE AÇÕES EMPRESAS DO MESMO GRUPO

O registro foi expressamente admitido pelo art. 36 da Lei nº 10.637/2002, não podendo a administração tributária recusar-lhe os efeitos previstos nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.542/97.

EFEITOS DO ART. 36 DA LEI Nº 10.637/2002

O art. 36 da Lei nº 10.637/2002 autorizou o diferimento da tributação do ganho de capital, representado pela reavaliação de participação societária para fins de incorporação ao patrimônio de outra pessoa jurídica, para o período base em que a pessoa jurídica para a qual a participação societária tenha sido transferida realizar o valor dessa participação, por alienação, liquidação, conferência de capital em outra pessoa jurídica, ou baixa a qualquer título.

A incorporação, da pessoa jurídica para a qual foi transferido o investimento, pela pessoa jurídica investida, implica realização prevista no § 1º do art. 36 (baixa a qualquer título), fazendo cessar o diferimento do valor controlado no LALUR. A hipótese não se encontra abrangida pela exceção prevista no § 2º do artigo, por não ocorrer transferência da participação ao patrimônio de outra pessoa jurídica, mas sua extinção por confusão patrimonial entre investidora e investida.

(Acórdão 1301-001.299 - 1. Turma - 3. Câmara - 1. Seção)

Em razão do exposto, entendo que o fato do ágio ora em debate ter sido originado em operação perpetrada entre empresas do mesmo grupo econômico, por si só, não prejudica a dedução da despesa de amortização de ágio pela Recorrente.

Do conceito de propósito comercial e do planejamento tributário válido

No tangente à amortização do ágio, face à expressa previsão legal, deve-se partir do pressuposto de que a regra é a dedutibilidade do ágio e a exceção, logicamente, sua indedutibilidade.

O fundamento jurídico por trás da amortização/dedução do ágio permeia o fato de que a mera expectativa de ganho futuro e apenas em potencial não norteia a definição

de aquisição de disponibilidade jurídica e econômica elencada no art. 43 do CTN, para fins de incidência do imposto de renda.

Se incidir tributação sobre a mera expectativa de rentabilidade futura e o lucro, de fato, se concretizar, tributar-se-ia duas vezes o mesmo fato gerador. Se tributar-se a mera expectativa e apurar-se prejuízo, a consequência será a tributação de um acréscimo patrimonial que não se concretizou.

Neste sentido é que deve ser aplicado, no caso em tela, o princípio da capacidade contributiva para determinar que este é norteado em seu caráter objetivo, mas não em seu caráter subjetivo. Ou seja, tem-se a manifestação de riqueza, mas ainda não se configurou um contribuinte apto a absorver o impacto tributário.

A partir do momento em que o contribuinte começar a gerar lucro ou começar a gerar prejuízo é que a manifestação deixará de ser objetiva para começar a atingir o campo da subjetividade. Neste ponto, no entanto, a tributação será decorrente de valores que de fato integrarão o resultado como despesa ou receita, passíveis, então, de comporem a base de cálculo do IRPJ.

De fato o patrimônio líquido, representado por meio das ações adquiridas, é incorporado e representa disponibilidade econômica e jurídica.

No entanto, o valor do investimento, o ágio, é mera expectativa e por isso deve ser amortizado, não sofrendo a incidência do IRPJ.

Veja, na hipótese da regra matriz de incidência, o critério material não é norteado, pois, a mera expectativa não representa auferimento de renda de fato.

É certo que essa idéia inicial tangencia uma perspectiva reducionista, dando significado ao fato gerador a partir de um prisma prioritariamente econômico.

Em contraposição, seguindo os ensinamentos de Luis Eduardo Schoueri, deve-se considerar que: “(...) uma relação jurídico-tributária não se regula exclusivamente por meio de leis tributárias; a estas se juntam, por vezes com caráter até mesmo preponderante, normas societárias/contábeis, civis ou administrativas, resultando sua disciplina desta gama de textos legais.”

Desta forma, **passa-se, neste momento, a se analisar o caso concreto** levando em conta a abrangência do Direito Tributário e da conceituação do fato gerador, acima de tudo, como um fato jurídico.

A construção do fato jurídico, neste caso, deve se desenhar, **na origem**, pela **validade das reorganizações societárias que a empresa incorporada (JJ Administração) realizou para que fosse possível que o recorrente usufruísse do benefício fiscal** e, após, **na validade** do instrumento que contabiliza e veicula o ágio.

É a partir das discussões da construção do fato gerador tributário como um fato jurídico que surgem todos os empecilhos apontados pela Fiscalização e repisados pelo v. acórdão recorrido, para a suposta impossibilidade de amortização do ágio.

No caso em questão, o papel da JJ Administração foi a de concentrar os principais cérebros do grupo, das diversas unidades de negócios, num único lugar, numa púnica entidade, com foco exclusivo de pensar e executar as mudanças ordenadas pela matriz e fazer isso de forma sigilosa em relação às unidades operacionais. Não há nada de errado nisso.

Cumpre-se definir, de início, que **os conceitos de propósito negocial e substância econômica carecem de fundamento legal**, tornando-se subjetivos e abrangentes. Veja, não são elementos aceitos e incorporados pelo ordenamento jurídico brasileiro, inexistindo qualquer dispositivo legal que lhes dêem substrato.

O alcance destes conceitos atinge a existência de razões econômicas que vão além da obtenção de vantagem fiscal, única e exclusivamente. Partindo deste conceito, a presença de um propósito negocial deve ser precedente e, além, originária na operação, de modo a concretizar a amortização do ágio e o concomitante gozo do benefício fiscal como uma consequência natural e lógica, se considerarmos o fato gerador do IRPJ.

Ocorre, porém, que a indefinição dos conceitos no ordenamento jurídico impede a formação de entendimento uníssono a respeito de seus termos e limites, tornando qualquer discussão acerca das operações de ágio como ao menos parcialmente subjetivas.

O ágio não é um tema tão controverso e alvo de discussões calorosas no âmbito deste Conselho à toa. Cada julgador atribui uma amplitude e alcance diverso à definição atribuída ao propósito **negocial/substância econômica**.

O que se busca, na realidade, com referidos conceitos, sejamos claros e diretos, é a identificação de abuso, fraude ou simulação, perfazendo caráter arbitrário e artificial que vise apenas o aproveitamento do benefício fiscal.

A percepção do propósito negocial/substância econômica como definidor deste cenário pode ser favorável, mas diante da referida subjetividade, freqüentemente inaugura uma nova posição acerca de seu alcance, diante de **casos concretos distintos**, dotados cada qual de especificidade e peculiaridade.

Se presta, então, o presente voto, a partir deste ponto, a analisar detalhadamente todas as informações e alegações levantadas pela fiscalização para definir se, necessário ou não um motivador para a operação que vá além do benefício fiscal, bem como, ausente ou presente o tal propósito negocial e, da mesma forma, se presentes indícios de fraude ou simulação na operação.

Primeiramente, é importante ressaltar **que temos presenciado com preocupante freqüência, a utilização pelo Fisco da teoria do propósito negocial por meio do qual defende que a simples ausência - sob a ótica do fisco - de outros motivadores para a operação que não o alcance do benefício fiscal, já é elemento suficiente que invalida os atos do contribuinte ou, ao menos, inviabiliza o benefício fiscal almejado**.

Entendo que tal racional adotado pela autoridade fiscal guarda certa contradição com diversas regras e estruturas criadas há muito tempo pelo legislador pátrio, por meio das quais são oferecidos benefícios fiscais às empresas que, ao cumprirem determinados requisitos, acabam levando desenvolvimento econômico à determinadas regiões do Brasil.

Menciono aqui, de forma exemplificativa, o regime fiscal da Zona Franca de Manaus, que oferece incentivos fiscais para as empresas que lá se estabelecerem e produzirem, gerando empregos, desenvolvimento econômico/social e, mesmo, arrecadação de tributos para a região.

Ora, em relação à Zona Franca de Manaus, a principal função desempenhada pelas autoridades fiscais tem sido monitorar se os contribuintes, de fato, cumprem todos os requisitos previstos em lei para o gozo dos incentivos fiscais, sem haver qualquer questionamento acerca das motivações do contribuinte.

O que o Fisco busca é auditar se, realmente, as empresas estão lá estabelecidas ou se os produtos são lá produzidos, por exemplo.

Contudo, não há qualquer exigência de que as empresas lá estabelecidas tenham propósitos negociais além do gozo do incentivo fiscal em si, para lá se estabelecerem.

Em outras palavras: nenhuma empresa busca a Zona Franca de Manaus em razão da maior proximidade com o mercado consumidor, melhor infra-estrutura ou maior oferta de mão de obra qualificada. O objetivo é o gozo do incentivo fiscal e isso é garantido às empresas que cumpram todos os requisitos da legislação, independentemente da existência de outras razões.

Desta forma, o conceito a ser adotado para definir o propósito comercial deve ser no **sentido de considerar a busca pela redução das incidências tributárias, por si, como um propósito comercial que viabiliza a dedução do ágio**. Já temos importantes precedentes do CARF nesta direção:

GANHO DE CAPITAL. VENDA DE QUOTAS. PLANEJAMENTO FISCAL ILÍCITO. DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. INOCORRÊNCIA NAS REDUÇÕES DE CAPITAL MEDIANTE ENTREGA DE BENS OU DIREITOS, PELO VALOR CONTÁBIL A PARTIR DA VIGÊNCIA DA LEI 9.249/1995.

Constitui propósito comercial legítimo o encadeamento de operações societárias visando a redução das incidências tributárias, desde que efetivamente realizadas antes da ocorrência do fato gerador, bem como não visem gerar economia de tributos mediante criação de despesas ou custos artificiais ou fictícios. A partir da vigência do art. 22 da Lei 9.249/1995 a redução de capital mediante entrega de bens ou direitos, pelo valor contábil, não mais constituiu hipótese de distribuição disfarçada de lucros, por expressa determinação legal.

(Acórdão nº 1402001.472 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária – Sessão de 09 de outubro de 2013)

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. NEGÓCIOS JURÍDICOS. ATOS JURÍDICOS. LICITUDE.

O fato dos atos praticados visarem economia tributária não os torna ilícitos ou inválidos. O fato dos negócios praticados visarem economia tributária não os torna ilícitos ou inválidos.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. MOTIVO DO NEGÓCIO. CAUSA DO NEGÓCIO. LICITUDE.

Motivo do negócio é a razão subjetiva pela qual o contribuinte faz o negócio jurídico. Causa do negócio ou sua função econômica é o efeito que o negócio produz nas esferas jurídicas dos partícipes. O motivo ilícito implica em nulidade, quando declarada por um Juiz. Se a motivação do negócio é economia tributária, não se pode falar em motivo ilícito.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. MOTIVO DO NEGÓCIO. CONTEÚDO ECONÔMICO. PROPÓSITO NEGOCIAL. LICITUDE.

Não existe regra federal ou nacional que considere negócio jurídico inexistente ou sem efeito se o motivo de sua prática foi apenas economia tributária. Não tem amparo no sistema jurídico a tese de que negócios motivados por economia fiscal não teriam "conteúdo econômico" ou "propósito negocial" e poderiam ser desconsiderados pela fiscalização. O lançamento deve ser feito nos termos da lei.

(...)

Outra tese do Fisco que merece análise é a de que os atos praticados poderiam ser desconsiderados, porque não teriam conteúdo econômico (ou propósito negocial), já que teriam sido praticados com o único objetivo de economia tributária. Porém, tal afirmativa está em descompasso com o ordenamento jurídico.

Como se vê, em última análise, a afirmação do Fisco consiste em sustentar que o planejamento tributário é proibido e que a economia tributária só é admissível se for acidental. Apenas por isso, já se percebe a improcedência do argumento. Mas, a análise da tese do Fisco confirma o equívoco desta interpretação da fiscalização, pois nem esta motivação vicia o negócio e nem existe lei atribuindo tal efeito.

As razões de ordem subjetiva que levam a pessoa a concluir algum negócio jurídico denominam-se motivos. Já o efeito que o negócio produz nas esferas jurídicas dos partícipes chama-se causa ou função econômica do negócio. Assim, independente da causa do negócio jurídico, se ele é praticado visando redução da carga tributária, pode-se dizer que o motivo do negócio foi economia fiscal.

Conforme o Código Civil, apenas o motivo ilícito (se for determinante do negócio e comum As partes) implica em nulidade (inciso III, art. 166 do CC). Mesmo assim, tal nulidade precisa ser declarada por um Juiz.

No entanto, salvo disposição de lei em contrário, não há como supor que a intenção de economizar tributos é ilícita. Assim, o inciso III, art. 166 do Código Civil não poderia ser aplicada sequer por juizes aos negócios jurídicos pelos quais a pessoa executa seu planejamento tributário. E, muito menos, poderia ser aplicada pela fiscalização, para efetuar lançamento de ofício.

De outra banda, não existe regra federal ou nacional que considere negócio jurídico inexistente ou sem efeito se o motivo de sua prática foi apenas economia tributária. Somente se existisse uma lei com este conteúdo é que a fiscalização poderia desconsiderar os efeitos jurídicos dos negócios. "

(Acórdão n. 1101-000.835 - 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – Sessão de 04 de dezembro de 2012)

Neste sentido, existem também bons e recentes exemplos desta brilhante turma, merecendo destaque trecho do voto do Ilustre Conselheiro Marcelo Cuba Netto no acórdão n. 1201-001.267 de 19 de janeiro de 2016:

"(...)Repare que a abusividade do planejamento tributário pode ter como característica (desde que não seja a única) justamente a ausência de propósito negocial.

Entretanto, quando exista uma norma jurídica incentivando, sob o ponto de vista fiscal, a realização de um negócio jurídico, seria absurdo imaginar-se que além do propósito de economia fiscal deveria haver também algum outro propósito. Esse é exatamente o caso dos presentes autos."

Aliás, o racional adotado nos julgados acima está integralmente alinhado com as disposições da própria Lei n. 6.404/76 define em seu art. 2º, § 3º:

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

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

Veja, a lei claramente define a possibilidade da constituição de uma holding com o intuito único de gozo de incentivos fiscais, que nada mais são que benefícios fiscais, assim como é o ágio.

Assim, me parece claro que a simples alegação de ausência de propósito negocial não é suficiente para a glosa da dedução da amortização do ágio, até mesmo porque, desde que utilizados instrumento legais e inexistentes a fraude, simulação ou abuso de direito, a economia tributária pode ser considerada um propósito negocial.

Neste sentido, entendo que a detalhada explanação da Recorrente acerca da complexa reorganização administração e de negócios do grupo JJ no mundo, que envolveu não somente as empresas no Brasil, mas também diversas outras filiais no mundo, de diferentes áreas de negócios, demonstra que existiu sim um propósito negocial concreto que justificou cada etapa da movimentação societária, restando claro que, a redução dos tributos, ainda que perseguida pela Recorrente, foi efetuada dentro dos limites da lei e da razoabilidade, que é o que se espera do bom administrador de negócios, pois, sendo a tributação uma linha de custo relevante na vida empresarial, sua redução - de forma legal - é um componente importante não somente para o desenvolvimento mas também para a própria manutenção (perpetuidade) do negócio.

Da utilização de empresa-veículo

Primeiramente, é necessário termos em mente que qualquer empresa, com empregado ou não, com sede própria ou não, pode ser utilizada como empresa veículo.

Nesta toada, é também importante refletir que nem toda utilização de empresa veículo torna uma operação ilegal. Em outras palavras, por si só, a utilização de empresa veículo, se desacompanhada de qualquer ato fraudulento ou simulado, não vicia a operação.

Na realidade, a utilização da chamada empresa veículo pelo contribuinte tem sido invariavelmente invocada pelo Fisco como condição para invalidar o negócio jurídico ou conjunto de negócios jurídicos que culminaram na dedução do ágio pago.

No caso em tela, a "empresa veículo" é a sociedade JJ Administração, que segundo o Fisco foi utilizada pela Recorrente com o objetivo único transportar o ágio para io Brasil e assim possibilitar sua dedução.

Aqui é importante destacar que o fato do contribuinte se utilizar de uma empresa veículo para a perfectibilização da operação não é suficiente, por si só, para invalidar o negócio jurídico, especialmente, como se verá mais adiante, se restar demonstrada a existência de estruturas ou caminhos alternativos disponíveis ao contribuinte que levassem ao mesmo resultado tributável.

Este racional já encontra amparo no CARF, conforme os julgados aqui destacados:

"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 1102-000.982 - 1º Câmara / 2º Turma Ordinária - Sessão de 04/12/2013 - Voto Vencedor Conselheiro José Evande Carvalho Araujo)

Aliás, temos diversos precedentes desta 1º Turma da 2º Câmara, dentre os quais destaco recente julgado (Acórdão n. 1201-001.364):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

Ementa: 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, devidamente fundamentado em rentabilidade futura, e decorrente de transação entre partes independentes.

Caso exista um propósito comercial 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 outra de suas empresas, aproveitando-se do benefício fiscal em outra parte da estrutura societária, mesmo se para isso se utilizar de empresa veículo.

“DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO.

Inexiste vedação legal para que uma pessoa jurídica, detentora de ágio na aquisição de investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial em razão da rentabilidade futura da investida, confira o aproveitamento deste ágio a outra pessoa jurídica por intermédio da absorção de seu patrimônio (art. 7º da Lei nº 9.430/96) ou vice-versa (art. 8º).

Se o ágio na aquisição do investimento efetivamente ocorreu, não sendo fruto de operações entre empresas do mesmo grupo econômico (ágio interno), incabível a glosa da despesa com sua amortização fundada no emprego da assim chamada “empresa veículo”.

Destaco aqui também, trecho do voto do brilhante Conselheiro Marcelo Cuba Netto no já mencionado acórdão n. 1201-001.267:

"(...)

Em relação ao emprego da chamada "empresa veículo" cumpre destacar que tal expressão tem sido utilizada pela fiscalização de uma maneira pejorativa, no sentido de um "mal em si mesmo".

No entanto, como é cediço, não é possível sustentar-se uma autuação fiscal lastreada na simples acusação de emprego de "empresa veículo", até porque o simples emprego de "empresa veículo" não é tipificado como infração à legislação tributária.

Caberia então à fiscalização apontar a relação entre o emprego da "empresa veículo" e a prática de alguma infração à legislação tributária. E, no caso dos autos, como o autor da ação fiscal não se desincumbiu de seu ônus, isso já seria razão suficiente para afastar-se, de pronto, a autuação."

Destaco também julgado desta própria turma, em caso que também foi de relatoria do ora Conselheiro Relator no **acórdão 1201.001-438**:

UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. POSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE VEDAÇÃO LEGAL.

A utilização da chamada "empresa veículo" não guarda qualquer ilegalidade ou abuso em si, sendo necessária a identificação de outros elementos como a fraude ou simulação para que a glosa da dedução do ágio se justifique.

Assim, no presente caso, em que o conjunto de operações se concretizou num contexto de reorganização administrativa do Grupo JJ em escala mundial, estando ausentes outros elementos que pudessem indicar a ocorrência de fraude ou simulação, entendo que, a eventual utilização da empresa JJ Administração como empresa-veículo, não vicia ou prejudica o direito de dedução do ágio pela Recorrente.

Responsabilidade solidária - Hipermarcas

A autoridade fiscal baseou a sujeição passiva solidária da empresa Hipermarcas em dois eventos societários distintos: i-) o primeiro se refere à cisão parcial da JJ Produtos seguida de incorporação da parcela cindida pela empresa Versoix e ii-) incorporação da Versoix pela Hipermarcas.

O fundamento legal utilizado pela autuante é o art. 132 do CTN que assim dispõe:

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

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

Ora, a simples leitura do art. 132 do CTN aliada à análise dos fatos concretos do presente caso me levam à conclusão de que o posicionamento do fiscal é equivocado.

Isso porque, temos que não ocorreu o encerramento das atividades da empresa JJ Produtos, o que torna inaplicável a regra do art. 132 do CTN.

O art. 132 e seu parágrafo único trazem como pressuposto para responsabilização, a extinção da pessoa jurídica incorporada ou fusionada.

Assim, totalmente incoerente e, me parece, ilegal, a aplicação do disposto no art. 132 do CTN na hipótese de cisão parcial, em que a pessoa jurídica permanece existente, como é o caso em questão, e operando.

Aliás, vou além. Ainda que a empresa cindida, no caso, a JJ Produtos, houvesse sido extinta, ainda assim, não seria aplicável o disposto no art. 132, pois, podemos perceber, tal dispositivo não trata da hipótese de cisão, mas, apenas, das hipóteses de transformação, incorporação e fusão.

Assim, seja pela total ausência de previsão legal de responsabilização baseado no art. 132 do CTN para os casos de cisão, ou pela não extinção da pessoa jurídica cindida (JJ Produtos) não há que se falar em responsabilização da empresa Hypermarchas que, diga-se de passagem, sequer participou dos atos societários e operações que deram origem à autuação.

Assim, afasto a responsabilidade da empresa Hypermarchas que fora fundamentada pela autoridade autuante no art.132 do CTN.

Conclusão

Diante do exposto, CONHEÇO dos Recursos Voluntários para DAR-LHES PROVIMENTO.

É como voto!

(assinado digitalmente)

LUIS FABIANO ALVES PENTEADO - Relator

Voto Vencedor

Redatora designada Eva Maria Los.

Este voto vencedor se refere a: i) não dedutibilidade do ágio; (ii) redução da multa qualificada de 150% para 75%, nos quais o relator foi voto vencido.

Amortização de Ágio. Não dedutibilidade.

A descrição pelo Autuante das operações realizadas internamente ao grupo empresarial, em síntese, evidenciam que estas se deram entre empresas que eram todas controladas, praticamente 100%, pela Johnson Corporate.

Cite-se o Autuante no termo de Verificação Fiscal:

75. Deve ser sublinhado que do custo total de US\$ 1.575.477.384,00, nenhuma parcela foi originalmente adquirida de um terceiro estranho ao grupo Johnson & Johnson. A despeito dessa conclusão poder ser coligida das informações já até aqui apresentadas, o próprio fiscalizado claramente assim reconhece tal traço marcante das transações em comento, conforme retratado em sua resposta ao Item 05, "f, do Termo de Intimação datado de 22/05/2012 (Doc. 93):

"A Fiscalizada esclarece que não houve parcela paga a sociedade de fora do grupo Johnson & Johnson."

76. Diante das informações anteriores, deduz-se que após as operações realizadas em 13/12/2005 e 16/03/2006 e que foram empreendidas exclusivamente entre empresas do próprio grupo Johnson & Johnson - o valor total do custo dos investimentos na Bella 7 e na Ethicon, antes registrado na Johnson Corporate por US\$ 24.549.865,00, passou a ser registrado na I.atam Investment por US\$ 1.575.477.384,00

Tais operações societárias resultaram em que a JJ Produtos, passou a deduzir ágio relativo a ela mesma, e que foi gerado nas transações intragrupo.

Em 2005, as empresas JJProdutos e a JJ Comércio eram 99,9999% de propriedade da Johnson Corporate (vide 5.6 do relatório) - a estrutura inicial do processo em discussão era, simplificada: Johnson Corporate no exterior, que controla (99,9999%) a JJ Produtos e a JJ Comércio, no Brasil.

Em seguida, ao final de 2005, manteve-se a mesma situação de 99,9999% de propriedade, porém por intermédio das empresas Ethicon e Bella 7 - a Johnson Corporate, proprietária 100% da Ethicon e Bella 7, que em conjunto, eram proprietárias 99,9999% da JJ Produtos e JJ Comércio - as quotas da JJ Produtos e JJ Comércio foram usadas para integralizar o capital da Ethicon e da Bella 7, pelo valor patrimonial contábil que era de US\$24.549.865.

No período de 13/12/2005 a 16/03/2006, a Johnson Corporate contribuiu as participações que detinha na Ethicon e Bella 7 para outra empresa no exterior controlada, a

Latam Investment - o valor das participações da Bella 7 e da Ethicon nas empresas controladas no Brasil, JJ Produtos e JJ Comércio, foi registrado como US\$1.575.477.384 (56,99% da JJ Produtos - US\$576.758.000; 99,99999% da JJ Comercio US\$1.246.783.000), com base em laudos de avaliação econômica de suas rentabilidades futuras esperadas.

Essas operações consistiram em:

- a) Johnson Corporate vendeu 80,9% da Bella 7 para a Jahnssen Pharmaceutical;
- b) Johnson Corporate contribuiu 19,10% da participação societária na Bella 7 para a Jahnssen Pharmaceutical, completando os 100%;
- c) Johnson Corporate vendeu 62,74% da Ethicon para a Johnson IFSC;
- d) Johnson Corporate contribuiu 37,24% da participação societária na Ethicon para a Jahnssen Pharmaceutical, totalizando 99,98%;

a) US\$1.000.000.000 (em dinheiro)

b) US\$236.093.943,14

em resumo, Bella 7 - US\$1.236.093.943,14

c) US\$197.070.000 (em dinheiro)

d) US\$116.973.012,43

em resumo, Ethicon - US\$314.043.012,43

Bella 7 mais Ethicon totalizaram US\$1.550.136.955,57

Seguidas das seguintes operações:

- 1) Jahnssen Pharmaceutical contribuiu 100% da Bella 7 na Johnson IFSC
- 2) Jahnssen Pharmaceutical contribuiu 37,24% da Ethicon na Johnson IFSC

Em seguida:

a Johnson IFSC vendeu 100% da Bella 7 e 100% da Ethicon para Latam Properties - US\$1.550.270.000 (em dinheiro)

Em 16/03/2006:

Latam Properties vendeu 100% da Bella 7 e 100% da Ethicon para Latam Investment - US\$1.575.477.384 (em dinheiro)

Ato contínuo, no final de 2006, foram extintas as empresas intermediárias Ethicon (em 30/06/2006) e Bella7 (em 29/06/2006), passando a JJ Produtos e a JJ Comércio 7 ao controle direto da Latam Investment.

Essas operações societárias ocorreram no exterior.

Em seguida, já no Brasil, a Latam Investment (com uma participação mínima da JJ Industrial, empresa do grupo no Brasil) constituiu a JJ Administração, com as quotas que detinha na JJ Produtos e na JJ Comércio.

A partir desse momento em que as operações societárias se dão no Brasil, os investimentos na JJ Produtos e JJ Comércio foram registrados desdobrando-se o valor de cada uma em patrimonial e ágio

Finalmente, a JJ Produtos incorporou a JJ Comércio e a JJ Administração e passou a amortizar os respectivos ágios:

- a) dela mesma (registrado na JJ Administração incorporada);
- b) e da incorporada JJ Comércio.

Resultou a estrutura final em que a Johnson Corporate controla a Latam Investment (100%), ambas no exterior, que controla a JJ Produtos no Brasil (99,9999%).

Todas as empresas envolvidas pertencem ao mesmo grupo empresarial e se encontram sob o mesmo controle.

DA INDEDUTIBILIDADE DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO.

No item 5.37 do Relatório constam os valores da amortização, a partir do ano-calendário 2007, pela recorrente JJ Produtos, do ágio assim gerado.

Cite-se o Autuante:

5.40. “O que importa para a investigação a ser aqui realizada é que o suposto ágio decorreu apenas e tão somente de operações envolvendo sociedades de que estavam sujeitas a um mesmo controlador. É necessário ainda sobrelevar que tais sociedades (que estão identificadas dentre aquelas do Demonstrativo 1) possuíam capital detido exclusivamente por pessoas jurídicas do grupo econômico. Assim, sequer se pode cogitar a existência de sócios minoritários das pessoas jurídicas participantes das operações societárias de interesse que sejam "externos" ao grupo empresarial Johnson & Johnson, como já exposto na conclusão do parágrafo 53”.

(...)

5.44. É tão sedimentado o entendimento contábil de que o ágio intragrupo fundamentado em rentabilidade futura não se qualifica como ativo que, mesmo hoje, após a profunda modificação por que passou a contabilidade brasileira, o Conselho Federal de Contabilidade, no item 50 da Resolução CFC nº 1.157/09 dispôs que esse ágio só pode ser reconhecido se adquiridos de terceiros.

5.45. “(...) como se infere das respostas fornecidas pelo fiscalizado e transcritas nos parágrafos 78 e 79 o grupo econômico claramente visou a afastar a aplicação do artigo 26 da Lei nº 10 833/2003 que estabelece a incidência do imposto de renda sobre o ganho de capital auferido por residente no exterior que aliene bens localizados no Brasil nas situações em que o adquirente esteja domiciliado no Brasil ou mesmo no exterior. Por meio dessa manobra o grupo intentou eliminar o elemento de conexão com o Brasil que permitisse que a legislação tributária brasileira alcançasse o ganho de capital apurado no exterior. Se as transações realizadas no exterior tivessem como objeto as participações na JJ Produtos e na JJ

Comércio poder-se-ia aventar a hipótese de se exigir com fulcro no ventilado dispositivo da Lei nº 10 833/2003 a tributação sobre um suposto ganho de capital, a despeito de comprador e vendedor serem ambos residentes no exterior. Note-se que tal interposição da Bella 7 e da Ethicon foi efêmera, mantendo-se somente durante o curto período compreendido entre o final de novembro de 2005 (ver parágrafos 56 a 61) e junho de 2006 (ver parágrafo 81). Após a alteração da base de avaliação dos investimentos, tais sociedades foram simplesmente dissolvidas e liquidadas”.

5.46. *“A JJ Administração foi constituída com a função de carrear o ágio intragrupo à JJ Produtos. Atente-se, no entanto, que mais do que carrear o pretense ágio à JJ Produtos, a JJ Administração serviu de instrumento para "internalizar" no Brasil o ágio intragrupo então registrado na Latam Investment. Sem a previa integralização de capital da JJ administração com as participações na JJ Comércio e na JJ Produtos, aliada ao desdobramento e correspondentes custos de aquisição — que já estavam "inflados" pelo ágio intragrupo —, tal qual prevê o artigo 20 do Decreto-lei nº 1.598/77, o grupo empresarial não conseguiria seu verdadeiro intento, que era a redução da carga tributária da JJ Produtos por meio da amortização do suposto ágio”.*

(...)

5.53. *No caso em discussão a empresa JJ Administração operou como “empresa-veículo”. A própria informação prestada pelo fiscalizado apenas confirma que o ágio efetivamente não surgiu na constituição da JJ Administração, e portanto, não decorreu dessa operação. Tivesse o ágio despontado neste momento, a Latam Investment teria apurado um simultâneo ganho de capital tributável no Brasil. O ganho de capital nada mais é que a "outra face" do ágio e espelha a perspectiva da "outra ponta" da transação: se alguém paga ágio, o outro apura ganho.”*

AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL NAS OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS DESCRITAS.

Em que pesem as justificativas que a Recorrente apresentou relativamente à criação da empresa JJ Administração (ou JJBr Latam), *“proceder estudos de ações para otimização do Grupo Johnson no Brasil”*, verifica-se que sua duração foi de pouco mais de um ano, sendo em seguida incorporada pela Recorrente, o que evidencia que tem razão o Autuante quando conclui que a JJ Administração foi constituída com a função de carrear o ágio intragrupo à JJ Produtos, servindo de instrumento para "internalizar" no Brasil o ágio então registrado na Latam Investment, o que foi concretamente o efeito prático da existência (de curta duração) dessa empresa.

Também as empresas Bella7 e Ethicon foram interpostas no período entre o final de novembro de 2005 (parágrafos 56 a 61) e junho de 2006 (parágrafo 81) e depois da alteração da base de avaliação dos investimentos, foram dissolvidas e liquidadas.

5.45. *“(.) como se infere das respostas fornecidas pelo fiscalizado e transcritas nos parágrafos 78 e 79, o grupo*

econômico claramente visou a afastar a aplicação do artigo 26 da Lei nº 10 833/2003 que estabelece a incidência do imposto de renda sobre o ganho de capital auferido por residente no exterior que aliene bens localizados no Brasil nas situações em que o adquirente esteja domiciliado no Brasil ou mesmo no exterior. (...)

Verifica-se que as quotas das empresas JJ Produtos (que é a Recorrente) e da JJ Comercial, que terminou incorporada pela Recorrente, seguiram o seguinte trajeto:

Inicialmente detidas pela Johnson Corporate, controladora do grupo; em seguida por meio das intermediárias Bella 7 e Ethicon; em seguida, pela Jahnsson Pharmaceutical e Johnson IFSC; em seguida ambas pela Johnson IFSC; depois pela Latam Properties; depois pela Latam Investmentes, todas no exterior.

Em seguida, no Brasil pela JJ Administração (controlada pela Latam Investment no exterior) constituída para este fim.

Verifica-se que essa cadeia de operações resultou na contabilização de ágio, no exterior, que foi trazido para o Brasil, na última operação.

EMPRESA VEÍCULO. JJ ADMINISTRAÇÃO.

Como destacou o Autuante, sem a previa integralização de capital da JJ Administração com as participações na JJ Comércio e na JJ Produtos, aliada ao desdobramento do valor do investimento nestas, em patrimonial e ágio, o grupo empresarial não conseguiria a redução da carga tributária da JJ Produtos por meio da amortização do ágio criado nas operações ocorridas no exterior, entre as empresas sob o mesmo controle:

5.53. No caso em discussão a empresa JJ Administração operou como "empresa-veículo". A própria informação prestada pelo fiscalizado apenas confirma que o ágio efetivamente não surgiu na constituição da JJ Administração, e portanto, não decorreu dessa operação. Tivesse o ágio despontado neste momento, a Latam Investment teria apurado um simultâneo ganho de capital tributável no Brasil. O ganho de capital nada mais é que a "outra face" do ágio e espelha a perspectiva da "outra ponta" da transação: se alguém paga ágio, o outro apura ganho.

Conclui-se que não houve razão empresarial/negocial a justificar a criação da empresa JJ Administração, senão o objetivo de transferir à mesma o ágio intragrupo produzido por operações entre as empresas, todas sob o mesmo controle, no exterior.

A utilização da empresa veículo é fato que isoladamente não seria motivo suficiente para descaracterizar os efeitos da operação quanto à geração de ágio amortizável e dedutível. Entretanto, na presente situação entendo que o procedimento do sujeito passivo nos moldes realizados teve como escopo o contorno da legislação que trata da matéria no que se refere fundamentalmente às circunstâncias que, em ocorrendo, permitam a amortização do ágio.

Cite-se jurisprudência do CARF:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 09/10/2016 por LUIS FABIANO ALVES PENTEADO, Assinado digitalmente em 09/10/2016 por LUIS FABIANO ALVES PENTEADO, Assinado digitalmente em 12/10/2016 por EVA MARIA LOS, Assinado digitalmente em 19/10/2016 por ROBERTO CAPARROZ DE ALMEIDA
Impresso em 20/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO

Nº Acórdão 1201-001.364

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

Ementa(s) Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2006, 2007, 2008
Ementa: 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, devidamente fundamentado em rentabilidade futura, e decorrente de transação entre partes independentes. Caso exista um propósito comercial 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 outra de suas empresas, aproveitando-se do benefício fiscal em outra parte da estrutura societária, mesmo se para isso se utilizar de empresa veículo.

Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO RECURSO DE OFÍCIO

Data da Sessão 03/02/2015

Nº Acórdão 1402-001.893

Decisão Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos: i) negar provimento ao recurso de ofício.

Ementa(s) Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007
DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. Não há como aceitar a dedução do ágio com utilização de empresa veículo, quando o procedimento do sujeito passivo não se reveste de propósito comercial mas revela objetivo exclusivamente tributário. MULTA QUALIFICADA DE 150%. REDUÇÃO. Não havendo o autuante demonstrado a ocorrência de fraude, que imputa à conduta do contribuinte para fins de qualificação da multa de ofício, deve esta ser reduzida para 75%.

O caso típico da aplicação do benefício fiscal foi o das Privatizações de companhias estatais de eletricidade e de telefonia, em que consórcios de empresas adquiriram, com ágio, tais empresas, ou frações dessas empresas que, para fins da venda, foram destacados das empresas estatais originais; posteriormente à aquisição, os compradores incorporaram as respectivas frações que lhes correspondiam da empresa-veículo de eletricidade ou telefonia que havia sido criada para este fim - tratava-se de operação entre partes independentes, e sob as leis do mercado; a criação da empresa-veículo era uma condição para viabilizar a operação; o vendedor foi o próprio Governo Federal.

Porém, no presente caso, concluiu-se não haver o propósito comercial a justificar a criação da empresa.

TRANSAÇÕES A VALOR DE MERCADO, MESMO INTRAGRUPO.

A recorrente alegou que a empresa JJ US, isto é, a Johnson Corporate (segundo o esquema no início do relatório), que é a empresa controladora do grupo:

32. Outra questão que deve ser destacada e que deve orientar a análise dos fatos que passarão a ser descritos a seguir é que, sendo a JJ US (isto é, a Johnson Corporate), uma companhia aberta com ações negociadas em Bolsa de Valores e sujeita a avaliações, tanto por parte de agências classificadoras de riscos, quanto pela própria comissão de valores nobiliários norte-americana (Securities and Exchange Commission - SEC) as operações efetuadas entre empresas do grupo JohnsonJohnson, por questões de transparência de mercado e de governança corporativa, devem ser sempre e necessariamente realizadas em condições de mercado, conforme constam em diversos documentos registrados pela JJ US perante a SEC, nos Estados Unidos.

37. A esse respeito, é importante frisar que ambas as operações foram feitas em condições de mercado {arm's length}, tendo em vista a legislação americana aplicável e o fato de a 33 US ser uma companhia aberta, cujas ações já eram negociadas em Bolsa de Valores nos Estados Unidos (NYSE). Não havia, dessa forma, outra opção para a efetivação dessas aquisições pelo grupo Johnson & Johnson, senão em valores justos de mercado.

Segundo o argumento, qualquer operação societária no país da controladora, obrigatoriamente, deve ser efetuada segundo as leis do mercado ou pelo assim chamado princípio "arm's length", implicando que, se houve operações relativas a compra e venda no exterior, relativas às empresas situadas no Brasil que foram a JJ Produtos e JJ Comercio, tais operações refletiram o valor de mercado destas, nas datas das operações, o que justifica que o valor contabilizado nas transações resultou maior do que o valor contábil original das mesmas, além de que os Laudos de Avaliação apresentados suportariam a veracidade daqueles valores.

Destaque-se que o termo aquisição pode ter uma extensa gama de significados. Existem várias formas através das quais um bem ou direito muda de propriedade, com utilização de diferentes mecanismos voltados ao cumprimento das condições necessárias ao aperfeiçoamento do negócio jurídico. Entretanto, nessas situações sempre ocorre a presença do terceiro como contraparte, circunstância essa inexistente no caso sob exame.

As empresas participantes das operações pertenciam ao mesmo grupo econômico e eram controladas pela mesma Johnson Corporate (ou JJ US).

Eis que o contribuinte tem o direito de estruturar os seu negócio de maneira que melhor lhe convém.

Porém, neste caso, tal ágio resultante das operações entre as empresas todas pertencentes ao mesmo grupo econômico, realizadas no exterior, foi trazido para o Brasil, onde a legislação admite a dedutibilidade da sua amortização desde que preenchidas determinadas condições.

Obviamente, o contribuinte, busca a redução de custos e despesas, inclusive à redução dos tributos, porém, no presente caso, mesmo que tal ágio corresponda à realidade, as circunstâncias em que foi criado não permitem à Recorrente o gozo desse benefício fiscal.

O Autuante questionou os Laudos de Avaliação:

5.41. “As avaliações econômico-financeiras da JJ Produtos e da JJ Comércio — constantes nos relatórios já referidos — foram assentadas em informações subjetivas confiadas pelas próprias sociedades avaliadas à empresa responsável pelas mensurações. Não houve qualquer validação pelo mercado de tais avaliações, como é de se esperar em uma transação envolvendo partes independentes. Ambos os relatórios apresentados confirmam a não ratificação pelo mercado dos valores justos então apurados, conforme observação da própria empresa avaliadora constante no item “Considerações Gerais” dos indigitados documentos (...).

Porém, mesmo que reflitam a realidade de mercado, as operações não se inseriram nas condições em que a legislação brasileira prevê a dedutibilidade do ágio: que haja propósito negocial; que a outra parte seja independente, que recolha IRPJ sobre o ganho de capital, a justificar o benefício fiscal para a Recorrente.

A Recorrente destacou também que várias operações no exterior se efetivaram mediante pagamento em dinheiro de uma empresa à outra; no entanto, qual a relevância de tal pagamento realizado entre empresas controladas e controladoras 100%? Os valores transitaram dentro do Grupo empresarial, entre as empresas do grupo situadas no exterior, não houve ganho nem perda, permanecendo o patrimônio total o mesmo.

Cite-se a jurisprudência do CARF:

Tipo do Recurso RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

Data da Sessão 13/07/2016

Nº Acórdão 9101-002.391

Decisão Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento.

Ementa(s) Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO. Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de ágio que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem qualquer dispêndio, e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada.

Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO

Data da Sessão 08/06/2016

Nº Acórdão 1402-002.209

Decisão Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a argüição de decadência e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário

Ementa(s) Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010 (...) **DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EMPRESAS DE MESMO GRUPO ECONÔMICO. INDEDUTIBILIDADE.**

Incabível a formalização do ágio como decorrência de operação societária realizada entre empresas de mesmo grupo econômico, pela inexistência da contrapartida do terceiro que gere o efetivo dispêndio.

Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO

Data da Sessão 18/01/2016

Nº Acórdão 1201-001.245

Decisão Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao recurso de ofício. E, por maioria de votos, acordam em NEGAR provimento ao recurso voluntário.

Ementa(s) Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009
INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO NA INCORPORAÇÃO DE AÇÕES.

O ágio gerado em operações societárias, para ser eficaz perante o Fisco, deve decorrer de atos econômicos efetivamente existentes. A geração de ágio em operações societárias levadas a efeito apenas dentro do mesmo grupo econômico, sem alteração do controle das sociedades envolvidas, e sem comprovação de efetivo ônus para a adquirente da participação societária, constitui prova da artificialidade e da falta de fundamento econômico do ágio, tornando inválida a sua posterior amortização.

(...)

Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO

Data da Sessão 04/05/2016

Nº Acórdão 1301-002.019

Decisão Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em DAR provimento PARCIAL ao recurso

Ementa(s) Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010
(...) **INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL.**

Inadmissível a formação de ágio por meio de operações internas, sem a intervenção de partes independentes e sem o pagamento de preço a terceiros. Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a sucessão de operações societárias sem qualquer finalidade comercial que resulte em incorporação de pessoa jurídica de mesmo grupo, com utilização de empresa veículo, unicamente para criar de modo artificial as condições para aproveitamento da amortização do ágio como dedução na apuração do lucro real e da contribuição social.

Tipo do Recurso RECURSO ESPECIAL DO PROCURADOR
RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE**Data da Sessão** 06/04/2016**Nº Acórdão** 9101-002.301**Decisão** Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, conhecer por unanimidade de votos o Recurso Especial do Contribuinte e Recurso Especial da Fazenda Nacional. No mérito do tema ágio, negar provimento ao Recurso Especial do Contribuinte, por unanimidade de votos.**Ementa(s)** Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJAno-calendário: 2007, 2008, 2009
(...)**CONDIÇÕES PARA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TESTES DE VERIFICAÇÃO.**

A cognição para verificar se a amortização do ágio passa por verificar, primeiro, se os fatos se amoldam à hipótese de incidência dos arts. 385 e 386 do RIR/99, segundo, se requisitos de ordem formal estabelecidos encontram-se atendidos, como arquivamento da demonstração de rentabilidade futura do investimento e efetivo pagamento na aquisição, e, terceiro, se as condições do negócio atenderam os padrões normais de mercado, com atuação de agentes independentes e reorganizações societárias com substância econômica.

Tipo do Recurso RECURSO DE OFÍCIO**Data da Sessão** 06/11/2012**Nº Acórdão** 1402-001.229**Decisão** Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário.**Ementa(s)** Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007, 2008

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. Nesse contexto não há espaço para a dedutibilidade do chamado “ágio de si mesmo”, cuja amortização é vedada para fins fiscais, sendo que no caso em questão essa prática ocorreu. A despesa de amortização do ágio gerado internamente deve ser avaliada como desnecessária, portanto indedutível, à luz do art. 299 do RIR/99.**INCORPORAÇÃO DE EMPRESAS DO MESMO GRUPO. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. RENTABILIDADE FUTURA. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL.** Não é aceita, para fins fiscais, a amortização de ágio obtido por meio de operações ocorridas dentro de um mesmo grupo e decorrente de incorporação de pessoa jurídica em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de

rentabilidade futura, sem qualquer finalidade comercial ou societária, faltando, inclusive, à luz da Teoria da Contabilidade, a necessária independência entre as partes envolvidas.

Multa Qualificada.

A Recorrente, quanto à multa qualificada, invocou **Inocorrência de fraude, simulação ou dolo e que os elementos da penalidade tributária: a “teoria da imputação subjetiva” e o artigo 112 do CTN:**

(i) Segundo entendimento doutrinário e jurisprudencial, ao dispor sobre a aplicação de sanções tributárias, o CTN encampa a chamada "teoria da imputação subjetiva", segundo a qual a aplicação de penalidade deve levar em consideração a conduta do contribuinte diante de um risco novo e injusto, e não apenas sob a perspectiva da mera ação materialmente realizada:

(ii) Em outras palavras, para que reste configurada a hipótese de aplicação de uma penalidade, a fiscalização deve demonstrar a ocorrência de aspectos objetivos e subjetivos na conduta do contribuinte, sendo que somente após essa avaliação, pode-se decidir pela aplicação ou não da penalidade;

(iii) Portanto, sob o ponto de vista da "teoria da imputação subjetiva" resta claro que a Requerente não incorreu em nenhum dos aspectos de ordem objetiva e subjetiva que permitissem a aplicação da penalidade qualificada;

Também alegou Erro de proibição e dúvida relevante:

(i) que as operações autuadas pela fiscalização como não oponíveis à Administração Tributária eram, até a época dos fatos ora discutidos (2005), largamente reconhecidas como válidas pela jurisprudência administrativa:

(ii) Assim, não se pode argüir simulação, fraude ou dolo; quando muito se poderia falar em "erro de proibição", pois, se é que havia qualquer ilicitude nas operações examinadas, o que se admite para argumentar, não havia ao menos conhecimento por parte da Requerente acerca dessa suposta ilicitude do negócio. É nesse sentido que tem decidido a jurisprudência administrativa:

E invocou o princípio da proporcionalidade e o artigo 142 do CTN:

(i) que a aplicação de sanções deve sempre seguir o princípio da razoabilidade e proporcionalidade, conforme o artigo 2º parágrafo único, inciso VI, da Lei 9.784/99, que rege supletivamente o processo administrativo fiscal;

(ii) e entendeu restar demonstrado o total descabimento da aplicação da multa qualificada de 150% à Requerente no presente caso, razão pela qual se pleiteia seu imediato cancelamento.

Eis que a Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, I, § 1º determina que o percentual de 75% da multa de ofício será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, isto é, se comprovados:

Art 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Tratam os autos de glosa de despesa de dedução de ágio, referente a aquisições de duas empresas posteriormente incorporadas, aquisições estas na forma de recebimento das mesmas como aumento de capital, isto é, não houveram pagamentos pelas aquisições, cite-se o relatório:

E decorrência das incorporações da JJ Comércio e da JJ Administração pela JJ Produtos, o ágio originado do desdobramento do custo total de aquisição registrado na Latam Investment quando da integralização de capital na JJ Administração com as participações na JJ Produtos e na JJ Comercio passou a ser fiscalmente amortizado pela JJ Produtos, sob o suposto manto do artigo 386 do Decreto nº 3000/ 99 (Regulamento do Imposto de Renda — RIR/99).(Grifou-se.)

A Recorrente argumentou que:

A própria legislação fiscal reconhece que a contribuição de participação societária em aumento de capital social de uma sociedade constitui, para essa sociedade que recebe o investimento, uma verdadeira forma de aquisição.

A JJ Administração ficou obrigada pela legislação em vigor a registrar o investimento (controladas) pela método da equivalência patrimonial, desdobrando o seu custo em: valor do patrimônio líquido e ágio.

(...)

Como se pode notar, não houve atos artificiais ou que visassem burlar a legislação fiscal brasileira nas operações acima, como equivocadamente supôs a D. Fiscalização em seu Termo de Verificação. Cada uma das operações acima está suportada em documentação hábil e idônea, devidamente registrada nos órgãos oficiais conforme a regulamentação em vigor. A esse respeito, é importante enfatizar especialmente que essas operações foram motivadas por razões empresariais não tributárias, que são precedentes e independentes de qualquer efeito fiscal.

No julgamento de que resulta o presente Acórdão, resultou vencedora a tese de que não foram preenchidas as condições do art. 386 do RIR de 1999, porquanto tivessem sido legais e como argumenta a Recorrente, no interesse dos negócios do grupo empresarial, as operações societárias realizadas não configuram a situação que autoriza à incorporadora deduzir o ágio relativo às empresas incorporadas.

A Recorrente apontou que as operações autuadas pela fiscalização como não oponíveis à Administração Tributária eram, até a época dos fatos (2005), largamente reconhecidas como válidas pela jurisprudência administrativa; por isso, não se pode argüir simulação, fraude ou dolo; quando muito se poderia falar em "erro de proibição", pois, se é que havia qualquer ilicitude nas operações examinadas, o que apenas admite para argumentar, não havia ao menos conhecimento por parte da Requerente acerca dessa suposta ilicitude do negócio.

Efetivamente, não há elementos a apontar dolo, fraude, ou simulação; ou que operações tenham sido ocultadas, dado que foram regularmente declaradas, com registros oficiais, junto a órgãos reguladores.

Neste contexto, trata-se de discussão sobre tema controverso, questão técnica, não havendo justificativa para a qualificação da multa; neste caso, correta é a aplicação da multa de ofício.

À vista de não restar evidente a infração à Lei nº 4.502, de 1964, deve a multa qualificada ser convertida na multa de ofício do art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1996, isto é deve ser reduzida a 75%.

(documento assinado digitalmente)

Redatora designada Eva Maria Los