



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720182/2013-46
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9101-004.637 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 15 de janeiro de 2020
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
HYPERA S.A.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2012

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. MATÉRIA SUMULADA. JUROS SOBRE MULTA. SUMULA CARF 108.

Não se conhece recurso especial de decisão que adote entendimento de súmula de jurisprudência do CARF, ainda que esta tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso, nos termos do artigo 67 do RICARF.

Súmula CARF 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Súmula CARF 116: Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. AUSÊNCIA DE DIVERGÊNCIA.

Não se conhece de recurso especial quando os acórdãos indicados como paradigma tratam de situação fática essencialmente distinta da do acórdão recorrido. Não há divergência jurisprudencial quando os precedentes chegam a conclusões diversas com base nas mesmas normas jurídicas, mas diante de diferente contexto fático.

PROPÓSITO NEGOCIAL. ÁGIO. PESSOA JURÍDICA INEXISTENTE DE FATO. EMPRESA VEÍCULO.

O ordenamento jurídico brasileiro não valida a utilização de negócios jurídicos apenas por sua forma mas pelo conteúdo, de maneira que, quando se cria uma pessoa jurídica, o mínimo que se espera é que esta seja uma “empresa”, no sentido de “atividade econômica organizada”, e não meramente um registro em papel. Ausente o desempenho de tal função, deve-se corrigir as distorções daí decorrentes, inclusive invalidando os efeitos fiscais produzidos, quando esta tiver sido a distorção produzida.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. Oponibilidade ao Fisco.

O exercício de direito legalmente previsto respalda os efeitos fiscais da operação praticada quanto tal direito é efetivamente exercido. Por outro lado, se o suposto exercício do direito ocorre apenas no mundo das ideias e de documentos que são ou ignorados na prática dos negócios ou que têm seus efeitos anulados por outros acordos, é de se questionar os efeitos de tal exercício de direito, inclusive para fins fiscais.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2010, 2012

DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. REPERCUSSÃO DOS AJUSTES NO LUCRO REAL PARA A BASE DE CÁLCULO DA CSLL. MOMENTOS DA EXISTÊNCIA DO INVESTIMENTO. AQUISIÇÃO. DESENVOLVIMENTO. DESFAZIMENTO.

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

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

III - A mesma premissa deve ser considerada para o primeiro (aquisição) e terceiro (desfazimento) momentos. No desfazimento, o ágio deve ser considerado na apuração da base de cálculo do ganho de capital. Na aquisição, o sobrepreço contabilizado só poderá ser objeto da amortização se ocorridas as hipóteses de aproveitamento previstas expressamente na legislação.

IV - Nítida e transparente a convergência entre as bases de cálculo do IRPJ e CSLL, no que concerne às operações decorrentes de participações societárias e os correspondentes resultados auferidos, em seus diferentes momentos: aquisição, desenvolvimento e desfazimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte, apenas quanto às matérias relacionadas ao "ágio" e à "CSLL", nos termos do voto da relatora. No mérito, na parte conhecida, (i) quanto ao ágio, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), que lhe deram provimento; (ii) quanto à CSLL, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Lívia De Carli Germano (relatora), Cristiane Silva Costa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro André Mendes de Moura.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Andrea Duek Simantob, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recursos especiais de divergência interpostos pela Fazenda Nacional e pelo contribuinte em face do acórdão n.º 1402-002.207, de 08.06.2016, assim ementado:

Acórdão recorrido n.º 1402-002.207

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. PROGRAMA FOMENTAR. LEI ESTADUAL DE GOIÁS N. 13.436/98. ACUSAÇÃO FISCAL DEFICIENTE.

No presente caso, ao invés de aprofundar a investigação sobre a ação do subvencionado, a fiscalização preferiu desqualificar a natureza do incentivo fiscal apenas com base na sua configuração legal. Contudo, a lei estadual promotora do incentivo sob análise foi textual na sua intenção de ampliação e/ou modernização de parque industrial incentivado numa etapa anterior do necessário o casamento entre o momento da aplicação do recurso e o gozo do benefício, ou seja, o "dinheiro não precisa ser carimbado".

A "segunda etapa" do programa FOMENTAR tem na verdade natureza jurídica diversa do programa, e se enquadra na chamada subvenção para investimento. Entretanto, algum controle precisa ser feito porque se ao final do prazo concedido ficar comprovado que nem todo o montante recebido foi aplicado em investimento destinado à consecução do objetivo final do programa, ficará caracterizada a natureza de subvenção para custeio do excesso não utilizado e, neste momento, ficará consubstanciada a disponibilidade da renda para efeitos da sua tributação.

Destarte, é possível que a empresa autuada não esteja mesmo fazendo o devido controle dos recursos obtidos. Mas, isso não foi devidamente investigado nem se configurou como o objeto da acusação fiscal.

AUDITORIA FISCAL. PERÍODO DE APURAÇÃO ATINGIDO PELA DECADÊNCIA PARA CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. VERIFICAÇÃO DE FATOS, OPERAÇÕES, REGISTROS E ELEMENTOS PATRIMONIAIS COM REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA FUTURA. POSSIBILIDADE. O Fisco pode verificar fatos, operações e documentos, passíveis de registros contábeis e fiscais, devidamente escriturados ou não, em períodos de apuração atingidos pela decadência, em face de comprovada repercussão no futuro, qual seja: na apuração de lucro líquido ou real de períodos não atingidos pela decadência.

ÁGIO. SIMULAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE. OPERAÇÕES SEM PROPÓSITO NEGOCIAL. Nas operações estruturadas em seqüência, o fato de cada uma delas, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto das operações, quando restar comprovado que os atos foram praticados sem propósito comercial, vez que não houve no presente caso a incorporação da real investidora, afastando a possibilidade da amortização do ágio pago na aquisição.

MULTA QUALIFICADA. Não há que se falar em multa qualificada, pois à época da realização dos atos societários com vistas ao aproveitamento do ágio, não havia entendimento consolidado neste Conselho sobre a abusividade dos planejamentos tributários e, portanto, injusto tratar a operação realizada como sendo fraudulenta, dolosa ou simulada.

DECADÊNCIA. Em sendo afastada a conduta fraudulenta do contribuinte, o prazo para o Fisco constituir o crédito tributário será o previsto no parágrafo 4o do artigo 150 do Código Tributário Nacional, o que torna indevida a autuação sobre o ano-calendário de 2007.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. Sobre a multa de ofício que não tenha sido paga no vencimento, incidem juros de mora.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL, PIS e COFINS. Em se tratando de exigências reflexas de contribuições que têm por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejudgado na decisão dos decorrentes. [...]

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. [...] Por maioria de votos, acolher a decadência em relação ao ano-calendário de 2007 e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa ao percentual de 75%.

Os autos foram encaminhados à PGFN em 25.07.2016 (Despacho de Encaminhamento de e-fl. 3140) e em 01.09.2016 foi interposto o recurso especial (Despacho de Encaminhamento de fl. 3166).

A Fazenda Nacional argui que se deve restabelecer a multa de 150%, por se ter configurado a ação fraudulenta, e por decorrência lógica, afastar a decadência, em razão da aplicação do art. 173, I, do CTN. Indica os seguintes paradigmas:

Acórdão paradigma nº 1301-001.220, de 09.05.2013:

MULTA. QUALIFICAÇÃO. PROCEDÊNCIA. Se os fatos retratados nos autos deixam fora de dúvida a intenção do contribuinte de, por meio de atos societários diversos, desprovidos de substância econômica e propósito negocial, reduzir a base de incidência de tributos, descabe afastar a qualificação da penalidade promovida pela autoridade autuante.

REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. SUBSTÂNCIA ECONÔMICA E PROPÓSITO NEGOCIAL. AUSÊNCIA. Se os elementos colacionados aos autos indicam que a despesa de ágio apropriada no resultado fiscal derivou de operações que, desprovidas de substância econômica e propósito negocial, objetivaram, tão-somente, a redução das bases de incidência das exações devidas, há de se restabelecê-las, promovendo-se a glosa dos referidos dispêndios.

Acórdão paradigma nº 2401-00.249, de 07.05.2009

DECADÊNCIA - ARTS 45 E 46 LEI Nº 8.212/1991 - INCONSTITUCIONALIDADE - STF - SÚMULA VINCULANTE - DOLO - REGRA GERAL - INCISO I ART. 173. De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional. Nos termos do art. 103-A da Constituição Federal, as Súmulas Vinculantes aprovadas pelo Supremo Tribunal Federal, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terão efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal. No caso de lançamento por homologação, restando caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, deixa de ser aplicado o § 4º do art. 150, para a aplicação da regra geral contida no art. 173, inciso I do CTN.

Em 26 de setembro de 2016 o Presidente 4ª Câmara da 1ª Seção deu seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, nos seguintes termos (fls. 3.175-3.176):

Examinando os acórdãos paradigmas verifica-se que trazem o entendimento de que os fatos retratados nos autos deixam fora de dúvida a intenção do contribuinte de reduzir a base de incidência de tributos, por meio de atos societários diversos, desprovidos de substância econômica e propósito negocial, descabendo assim afastar a qualificação da penalidade promovida pela autoridade autuante. Nesse sentido, como se trata de lançamento por homologação, restando caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, deixa de ser aplicado o § 4º do art. 150, para a aplicação da regra geral contida no art. 173, inciso I do CTN.

(...)

O acórdão recorrido, por seu turno, vem considerar que não há que se falar em multa qualificada, pois à época da realização dos atos societários com vistas ao aproveitamento do ágio, não havia entendimento consolidado sobre a abusividade dos planejamentos tributários e, portanto, injusto tratar a operação realizada como sendo fraudulenta, dolosa ou simulada. Assim, em sendo afastada a conduta fraudulenta do contribuinte, o prazo para o Fisco constituir o crédito tributário será o previsto no parágrafo 4o do artigo 150 do Código Tributário Nacional, o que torna indevida a autuação sobre o ano-calendário de 2007.

(...)

Com fundamento nos artigos 18, inciso III, 67 e 68, do Anexo, II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, DOU SEGUIMENTO ao recurso especial, interposto pela PGFN, admitindo a rediscussão da matéria relativa ao restabelecimento da multa de 150%, por se ter configurado a ação fraudulenta, e por decorrência lógica, afastar a decadência, em razão da aplicação do art. 173, I, do CTN.

Intimado do acórdão e do recurso especial interposto, o contribuinte apresentou contrarrazões, questionando sua admissibilidade e o mérito, e também opôs embargos de declaração.

Os embargos de declaração foram julgados por meio do acórdão 1402-002.734, sem efeitos infringentes, nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

AUTO DE INFRAÇÃO. CANCELAMENTO. SUPOSTO ERRO/FALTA DE ENQUADRAMENTO LEGAL. NÃO CABIMENTO.

O pedido de cancelamento do lançamento por erro/falta de enquadramento legal não deve prosperar quando tal vício não impedir o exercício do direito de defesa de forma ampla e satisfatória.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Em se tratando de exigências reflexas de contribuições que têm por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do Imposto de Renda, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejudgado na decisão dos decorrentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos acolher os embargos de declaração, sem efeitos infringentes, para suprir a omissão e rerratificar o teor da decisão proferida no Acórdão 1402-002.207.

O contribuinte então interpôs recurso especial, ao qual o presidente de Câmara deu parcial seguimento, nos termos do despacho de fls. 3.927-3.946.

Interposto agravo, este foi parcialmente acolhido pela Presidente da CSRF e, cientificado do despacho em agravo, o contribuinte não se manifestou.

Em síntese, o recurso especial do contribuinte teve seguimento com relação aos temas a seguir:

(1) “preclusão/decadência da possibilidade de o Fisco questionar a origem do ágio”

Trecho do despacho de admissibilidade (fl. 3.929):

Enquanto a decisão recorrida entendeu que o Fisco pode verificar fatos, operações e documentos, passíveis de registros contábeis e fiscais, devidamente escriturados ou não, em períodos de apuração atingidos pela decadência, em face de comprovada repercussão no futuro, qual seja: na apuração de lucro líquido ou real de períodos não atingidos pela decadência, o primeiro acórdão paradigma apontado (Acórdão n.º 101-97.084, de 2008) decidiu, de modo diametralmente oposto, que, decaído o direito da Fazenda Nacional de inquirar de irregulares as operações realizadas e contabilizadas [...], encontra-se também decaído o direito de inquirar de irregulares os efeitos delas resultantes.

Já no referente ao segundo acórdão paradigma apontado (Acórdão n.º 107-06.061, de 2000), não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, por se tratar de situações fáticas distintas.

(4) “impossibilidade de se aplicar a Teoria do Propósito Negocial”

Trecho do despacho de admissibilidade (fl. 3.934):

Enquanto a decisão recorrida entendeu que, nas operações estruturadas em sequência, o fato de cada uma delas, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto das operações, quando restar comprovado que os atos foram praticados sem propósito negocial, os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos n.ºs 1302-001.150, de 2013, e 1302-002.045, de 2017) decidiram, de modo diametralmente oposto, que “falta de propósito negocial”, [...] não passa de uma construção jurisprudencial alienígena, sem respaldo no ordenamento jurídico pátrio (primeiro acórdão paradigma) e que a alegação de “inexistência de propósito negocial” advém de construção jurisprudencial estrangeira, que não encontra validade no nosso Ordenamento Jurídico (segundo acórdão paradigma).

(5) “validade do propósito negocial em decorrência da motivação fiscal”

Trecho do despacho de admissibilidade (fls. 3.935-3.936):

Enquanto a decisão recorrida entendeu que, nas operações estruturadas em sequência, o fato de cada uma delas, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto das operações, quando restar comprovado que os atos foram praticados sem propósito negocial, o acórdão paradigma apontado (Acórdão

nº 1302-002.045, de 2017) decidiu, de modo diametralmente oposto, que os dispositivos legais concernentes ao registro e amortização do ágio fiscal não vedam que as operações societárias sejam realizadas, única e exclusivamente, com fins ao aproveitamento do ágio.

Já no referente ao segundo acórdão paradigma apontado (Acórdão nº CSRF/02-02.896, de 2008), não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, por se tratar de situações fáticas distintas.

(6) “existência de propósito negocial em face da demonstração de motivos extrafiscais”

Trecho do despacho em agravo (fls. 4.016-4.017):

Como se observa, o paradigma em questão (1201-001.507) apreciou operação societária semelhante à espelhada nos presentes autos e, também, debruçou-se sobre a questão da existência ou não de propósito negocial no modelo adotado pela contribuinte para realizar citada operação, emitindo, contudo, entendimento conflitante com o esposado com o acórdão recorrido. Isto porque, embora este último tenha analisado os fatos específicos retratados no presente processo, o fez, obviamente, por entender que a existência do propósito negocial é essencial quando se trata de reorganizações societárias das quais resultem ágios amortizáveis dedutíveis da base tributável; o paradigma em referência, diferentemente, ressaltando a hipótese de fraude, dolo ou simulação, preconiza que o contribuinte é "livre para organizar-se da forma que, licitamente, lhe oferte menor oneração", sendo irrelevante que o propósito seja tão somente a economia tributária, visto que "os dispositivos legais concernentes ao registro e amortização do ágio fiscal não vedam que as operações societárias sejam realizadas, única e exclusivamente, com fins ao aproveitamento do ágio", ou seja, o voto condutor do referido paradigma, afastando-se dos fatos trazidos ao processo pela autoridade fiscal, decidiu a controvérsia por meio de pronunciamento genérico no sentido de que, para fins de dedutibilidade da amortização de ágio, é irrelevante a existência de propósito negocial além dos relacionados à redução da incidência tributária. É importante destacar que o acórdão recorrido, a exemplo do ocorrido na situação analisada pelo paradigma nº 1201-001.507, concluiu pela ausência de dolo, fraude ou simulação.

É merecedora de reparo, assim, a decisão veiculada pelo despacho agravado, eis que, relativamente à matéria sob análise e especificamente no que diz respeito ao acórdão paradigma nº 1201-001.507, resta demonstrada a divergência jurisprudencial.

(7) “legitimidade da participação da Erches como real e efetiva adquirente da Recorrente – reconhecimento e manutenção dos efeitos decorrentes”

Trecho do despacho de admissibilidade (fls. 3.939-3.940):

Enquanto a decisão recorrida entendeu que o principal aspecto que impede a dedutibilidade do ágio registrado pela empresa-veículo ERCHES quando da subscrição de ações da HYPERMARCAS é o fato de que, na verdade, não foi essa empresa que adquiriu a participação, mas sim a sua controladora MAIOREM e que o ágio pode até existir contabilmente, mas não será dedutível na apuração do lucro real, os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos nºs 1301-001.505, de 2014, e 1201-001.242, de 2015) decidiram, de modo diametralmente oposto, que a efetivação da reorganização de que tratam os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 mediante utilização de empresa veículo, desde que dessa utilização não tenha resultado aparecimento de novo ágio, [...], não pode ser qualificada de planejamento fiscal inoponível ao fisco (primeiro acórdão paradigma) e que, 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” (segundo acórdão paradigma).

(8) “validade das supostas ‘empresas veículo’”

Trecho do despacho de admissibilidade (fls. 3.941):

Enquanto a decisão recorrida entendeu que uma incorporação, fusão ou cisão societária que envolva, por exemplo, uma interposta pessoa como investidor (empresa veículo) não permitirá a aplicação do benefício fiscal instituído pelo artigo 386 do RIR/99 e que o ágio pode até existir contabilmente, mas não será dedutível na apuração do lucro real, os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos n.ºs 1301-001.505, de 2014, e 1201-001.242, de 2015) decidiram, de modo diametralmente oposto, que a efetivação da reorganização de que tratam os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 mediante utilização de empresa veículo, desde que dessa utilização não tenha resultado aparecimento de novo ágio, [...], não pode ser qualificada de planejamento fiscal inoponível ao fisco (primeiro acórdão paradigma) e que, 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” (segundo acórdão paradigma).

(9) “ausência de abuso de direito – regularidade da operação nos termos da legislação/opção legal”

Trecho do despacho de admissibilidade (fls. 3.942):

Enquanto a decisão recorrida entendeu que, nas operações estruturadas em sequência, o fato de cada uma delas, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto das operações, quando restar comprovado que os atos foram praticados sem propósito comercial, os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos n.ºs 1302-001.182, de 2013, e 1302-001.150, de 2013) decidiram, de modo diametralmente oposto, que não é ilícita a conduta do investidor estrangeiro que prefere, primeiro, constituir uma subsidiária no Brasil, para que essa, depois, adquira os investimentos que a matriz no exterior deseja (primeiro acórdão paradigma) e que o fato de o investidor no exterior ter preferido aportar capital em uma subsidiária brasileira, para que essa depois adquirisse as ações da recorrente com ágio não se constitui em conduta simulada (segundo acórdão paradigma).

(11) “inexistência de previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível pela fiscalização”

Trecho do despacho de admissibilidade (fls. 3.945):

Enquanto a decisão recorrida entendeu que, em se tratando de exigências reflexas de contribuições que têm por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejulgado na decisão dos decorrentes, os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos n.ºs 1301-002.280, de 2017, e 1103-00.630, de 2012) decidiram, de modo diametralmente oposto, que inexistente previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial (primeiro acórdão paradigma) e que, com relação à dedução das despesas de amortização do ágio, para fins da CSLL, [...] não há previsão legal para a indedutibilidade dessas despesas, tal como é preceituada para o lucro real (segundo acórdão paradigma).

(12) “ilegalidade da cobrança de juros sobre multa”

Trecho do despacho de admissibilidade (fls. 3.945):

Enquanto a decisão recorrida entendeu que sobre a multa de ofício que não tenha sido paga no vencimento, incidem juros de mora, os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos n.ºs 9101-00.722, de 2010, e 1202-001.118, de 2014) decidiram, de modo diametralmente oposto, que os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada (primeiro acórdão paradigma) e que não incidem os juros [...] sobre a multa de ofício (segundo acórdão paradigma).

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, em que questiona a admissibilidade do recurso do contribuinte exclusivamente com relação à matéria (12) “ilegalidade da cobrança de juros sobre multa” tendo em vista a Súmula CARF n.º 108. No mais, aduz apenas questões de mérito pedindo o desprovimento do recurso.

Síntese dos fatos objeto da autuação

O acórdão recorrido bem resume os fatos e a acusação fiscal em discussão:

Parte 1 do TVF Irregularidades relativas ao Ágio ERCHES

Na parte 1 do TVF, informa a Autoridade Fiscal que efetuou verificações "relativas às sucessivas operações de reorganizações societárias, as quais geraram valores relevantes de ágio, por expectativa de rentabilidade futura, deduzidos no cálculo da base tributável do IRPJ e da CSLL ". Destas, merece destaque o caso da Erches Participações Ltda., assim apresentado pela Fiscalização:

A Maiorem Sociedad Anônima de Capital Variable, uma empresa mexicana, tinha como objetivo adquirir ações da Hypermarcas.

Para tanto constituiu uma empresa veículo no Brasil (Erches), destinando a ela os recursos a serem utilizados na aquisição de ações da Hypermarcas.

Ao subscrever capital na Hypermarcas, a Erches o fez com ágio no valor de R\$ 278.519.664,62.

Logo em seguida, por meio do instituto da incorporação reversa, a Hypermarcas incorporou a sua investidora (Erches), passando a deduzir tributariamente o ágio gerado por ela mesma.

Toda essa reorganização societária ocorreu no período de 01/06 a 04/06/2007.

Esse procedimento redundou numa sangria aos cofres públicos da ordem de R\$ 94,7 milhões, por meio da dedução paulatina, desse valor, da base tributável do IRPJ e CSLL num período de 5 anos.

A empresa Erches Participações Ltda., CNPJ 08.568.106/000106, foi constituída em 08/12/2006 com capital de R\$ 100,00 dividido em 100 quotas, sendo 99 delas pertencentes a Gyedre Palma Carneiro de Oliveira e quota restante, a Roberto Mario Amaral Lima Neto.

Em 03/05/2007, conforme 1ª alteração contratual, Gyedre transferiu suas quotas para Maiorem Sociedad Anônima de Capital Variable (empresa mexicana) e Roberto, para João Alves de Queiroz Filho.

Em 01/06/2007, a Erches aumenta seu capital de R\$ 100,00 para R\$ 482.225.100,00, mediante a emissão de 482.225.000 quotas, cuja integralização foi efetuada pela

Maiorem Sociedad Anônima de Capital Variable por meio de recursos advindos do exterior (México), conforme contrato de câmbio de 31/05/2007.

Ainda em 01/06/2007, a "Erches subscreve capital na Hipermercadas no valor de R\$ 482.225.100,00, sendo R\$ 241.112.500,00 destinados ao capital e R\$241.112.500,00 destinados à reserva de capital, a título de ágio na subscrição de ações, ficando com 38% de participação acionária".

Em 04/06/2007, a Hipermercadas incorporou a Erches, procedimento conhecido como incorporação reversa, e deu início às deduções do ágio.

Considera que o próprio lapso temporal entre a criação e a extinção da empresa Erches já revelaria a ausência de propósito comercial da sua presença na operação. Esta empresa, constituída por dois advogados, foi adquirida pela empresa Maiorem e pelo Sr. João Alves de Queiroz Filho (mandatário da Hipermercadas). Ato contínuo, foi providenciado a seu aumento de capital e sua incorporação pela Hipermercadas.

A Erches, consoante o argumentado pela Fiscalização, "foi apenas uma empresa 'no papel', economicamente inativa", não se vislumbrando qualquer "causa econômica para a existência dessa empresa e nem ânimo do exercício da atividade econômica. A sua existência se deveu apenas para propósito fiscal".

Enfatiza a Auditora-Fiscal:

Frise-se que sem a presença da Erches, não seria possível aproveitar tributariamente o ágio no Brasil, pois ele estaria registrado na Maiorem, empresa domiciliada no exterior.

Depois, relata a Fiscalização que intimou a fiscalizada a esclarecer os motivos que levaram a empresa Maiorem a se utilizar da empresa Erches como condutora dos recursos.

Mesmo tendo salientado que somente a empresa Maiorem poderia responder a tal questionamento, a fiscalizada explicou:

(...) Inicialmente, destaca que, no ano de 2007, frente ao grande potencial de crescimento apresentado pela economia brasileira, a Investidora iniciou a prospecção de negócios no território nacional que fossem aderentes à sua estratégia de crescimento. Também era requisito da Investidora que os titulares dos negócios prospectados buscassem novos sócios investidores, não desejando simplesmente alienar o controle das empresas prospectadas.

Na medida em que a prospecção de potenciais negócios avançava, a Investidora achou por bem verter o capital destinado a investimentos em empresas brasileiras para a Erches, a qual, agindo como Holding estabelecida no Brasil, concentraria todos os investimentos nas empresas operacionais brasileiras.

Como já exposto em esclarecimentos anteriores, o capital vertido da Investidora para a Erches foi integralmente investido na Contribuinte em 01 de junho de 2007. Desta forma, os planos de investimentos em empresas brasileiras mediante aporte de capital desenvolvido pela Investidora se concretizaram e se concentraram em uma única empresa, a Contribuinte.

Após a integralização dos investimentos, observando a indução da legislação tributária pátria, bem como a racionalização da administração das empresas, a Erches foi incorporada pela Contribuinte.

A Contribuinte entende que desta forma o objetivo da Investidora foi atingido da forma mais direta possível e de maneira a preservar todos os seus direitos e incentivos a luz da legislação brasileira.

Contudo, por não ter sido a motivadora da estrutura questionada, e por não ser representante constituído da Investidora, a Contribuinte não pode garantir que todos os motivos foram abordados e que novos fatos não surgirão na hipótese de notificação direta à Investidora.

A esta explicação, a Auditora-Fiscal se contrapõe, lembrando que "o mandatário da mesma [Hypermarcas], o Sr. João Alves de Queiroz Filho também era sócio da Erches e procurador da Maiorem no Brasil" e conclui:

Pelos esclarecimentos apresentados verifica-se que nada justificaria a utilização de uma empresa veículo como condutor dos recursos da empresa mexicana, a não ser o fato de obter vantagens tributárias.

Prossegue sustentando que o planejamento tributário pretendido seria abusivo.

Depois de lembrar que a própria contribuinte reconheceu que o procedimento teria sido induzido pela legislação tributária, assevera que não é autorizado ao contribuinte "criar uma pseudo-situação para que se enquadre num determinado dispositivo legal a fim de reduzir ou suprimir a base tributária ". Ao agir desta forma, o planejamento tributário torna-se abusivo, ilícito. As deduções promovidas a título de ágio por rentabilidade futura, neste contexto, são indevidas.

Expõe a Autoridade Fiscal:

A investidora original foi a Maiorem e, portanto, para que o ágio fosse aproveitado tributariamente de acordo com a legislação tributária, a Hypermarcas teria que incorporá-la (caso de incorporação reversa), conforme preceitua o artigo o artigo 386, § 6º, II, do RIR/99.

Na verdade, houve uma tentativa ilícita de internalizar o ágio, o qual pertence de fato à investidora original, no caso, a empresa mexicana Maiorem.

Ante o exposto, concluiu a Fiscalização que o procedimento adotado pela contribuinte subsume-se ao disposto no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, o qual remete ao artigo 72 da Lei nº 4.502, de 1964:

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 imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

(...)

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Tendo em vista a relação de prejudicialidade de um sobre o outro, passo a apreciar primeiramente o recurso especial do contribuinte e depois o da Fazenda Nacional.

Admissibilidade: recurso especial do contribuinte

O recurso especial do contribuinte é tempestivo. Passo a apreciar os demais requisitos para a sua admissibilidade.

Nesse ponto, observo que o recurso especial não pode ter seguimento com relação aos temas (1) “*preclusão/decadência da possibilidade de o Fisco questionar a origem do ágio*” e (12) “*ilegalidade da cobrança de juros sobre multa*”, considerando que, posteriormente a sua interposição, este CARF aprovou enunciados de súmula contrários aos entendimentos que a contribuinte pretende sustentar. São eles, respectivamente:

Súmula CARF n.º 116

Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Súmula CARF n.º 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

O Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF 373/2015, estabelece, no §3º do artigo 67 do Anexo II, que “*Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso*”.

Assim, é de se rejeitar o conhecimento do recurso especial do contribuinte quanto a tais temas.

Quanto às demais matérias alegadas, o recurso especial atendeu aos demais requisitos de admissibilidade, não havendo, inclusive, questionamento pela parte recorrida no tocante ao seu seguimento, motivo pelo qual concordo e adoto as razões do i. Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF, bem como da Presidente da CSRF, para conhecimento do Recurso Especial, nos termos do permissivo do art. 50, § 1º, da Lei 9.784/1999.

Assim, conheço do recurso especial quanto aos temas (4) “*impossibilidade de se aplicar a Teoria do Propósito Negocial*”, (5) “*validade do propósito negocial em decorrência da motivação fiscal*”, (6) “*existência de propósito negocial em face da demonstração de motivos extrafiscais*”, (7) “*legitimidade da participação da Erches como real e efetiva adquirente da Recorrente – reconhecimento e manutenção dos efeitos decorrentes*”, (8) “*validade das supostas ‘empresas veículo’*”, (9) “*ausência de abuso de direito – regularidade da operação nos termos da legislação/opção legal*” e (11) “*inexistência de previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível pela fiscalização*”.

Admissibilidade: recurso especial da Fazenda Nacional

O recurso especial da Fazenda Nacional também é tempestivo, no entanto compreendo que não atendeu aos demais requisitos para a sua admissibilidade.

Nesse ponto, observo que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é instância especial de julgamento com a finalidade de proceder à uniformização da jurisprudência do CARF. Desse modo, a admissibilidade do recurso especial está condicionada ao atendimento das condições previstas no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015, dentre as quais se encontra a demonstração da divergência jurisprudencial:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

Destaca-se que o alegado dissenso jurisprudencial se estabelece em relação à interpretação das normas, devendo, pois, a divergência, se dar em relação a questões de direito, tratando-se da mesma legislação aplicada a um contexto fático semelhante.

Assim, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há que se falar em divergência de julgados, uma vez que a discrepância a ser configurada diz respeito à interpretação da mesma norma jurídica.

Por outro lado, quanto ao contexto fático, não é imperativo que os acórdãos paradigma e recorrido tratem exatamente dos mesmos fatos, mas apenas que o contexto seja de tal forma semelhante que lhe possa (hipoteticamente) ser aplicada a mesma legislação. Assim, um exercício válido para verificar se se está diante de genuína divergência jurisprudencial é buscar saber, com base no raciocínio exposto no paradigma, o que aquele colegiado decidiria no caso dos autos.

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, compreendo que a Recorrente **não logrou êxito** em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

A Fazenda Nacional indica como paradigmas os acórdãos 1301-001.220 e 2401-00.249.

O primeiro precedente tratou de operação em que o ágio foi gerado internamente no grupo econômico, em virtude de mera reavaliação, sem que tivesse ocorrido qualquer desembolso financeiro. Nesse contexto, o voto condutor de tal acórdão assim observa:

Com efeito, um processo de reestruturação societária, submetido a uma única vontade, eis que realizado entre empresas pertencentes ao mesmo Grupo Econômico, realizado em um espaço curto de tempo, no qual não houve desembolso e totalmente desprovido de substância econômica, não encontra guarida nas disposições dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, de modo a tornar o ágio, nascido de si próprio, dedutível.

A contrario sensu, tivesse a citada reestruturação envolvido partes independentes e revelado efetiva substância econômica, de modo que o preço do negócio (custo de aquisição) fosse formado sem interferência, poder-se-ia admitir a dedutibilidade pretendida.

O planejamento tributário engendrado pela Recorrente, que ao menos no que tange aos seus efeitos fiscais revela o lado perverso das práticas adotadas sob esse manto, representou, em síntese, a criação de uma despesa que tem por base a própria mais valia do seu patrimônio, isto é, a contribuinte, a partir de uma avaliação encomendada pelo Grupo Econômico do qual faz parte, fez refletir no ativo de uma HOLDING constituída há pouco mais de vinte dias, os resultados de uma suposta rentabilidade futura e, por meio de uma incorporação às avessas, efetivada em curto espaço de tempo e sem despendar um único centavo, transformou essa mais valia em uma despesa.

A meu ver, outra não poderia ser a conclusão a que chegou a Fiscalização, pois, no caso vertente, em que a despesa apropriada decorreu de mais valia do patrimônio daquela que almejou beneficiar-se de sua dedutibilidade, não há que se falar em ágio decorrente de aquisição investimento.

É verdade que, assim como no caso dos autos, o acórdão 1301-001.220 questiona a materialidade da chamada “empresa veículo”, naquele caso tendo o acórdão considerado que ela “*efetivamente não funcionou, pois não possuiu funcionários e sua localização formal era no mesmo andar da fiscalizada;*”. Não obstante, o acórdão 1301-001.220 fundamenta a manutenção do auto de infração em fatos adicionais, estranhos aos presentes autos, especificamente, na geração de ágio exclusivamente no âmbito do grupo econômico, sem que houvesse em qualquer etapa da operação uma aquisição de terceiros.

Neste sentido, a divergência jurisprudencial verificada entre o acórdão recorrido e o precedente 1301-001.220 se deve muito mais às diferenças fáticas que ao conteúdo das teses jurídicas enfrentadas. Daí porque compreendo que o acórdão 1301-001.220 não serve de paradigma para o caso dos autos.

Por sua vez, o acórdão 2401-00.249 foi trazido pela Recorrente no tópico referente à decadência, como fundamento para a sua alegação de que “*reformando-se o acórdão para restabelecer a qualificação da multa em razão do dolo/fraude na prática de operações societárias com vistas a criar uma mais valia fictícia e deduzi-la na apuração do lucro tributável, o prazo decadencial será regido pelo art. 173, I, do CTN, devendo-se afastar a decadência relativamente ao ano calendário de 2007.*”

Isso porque referido precedente afirma em sua ementa que “*No caso de lançamento por homologação, restando caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, deixa de ser aplicado o § 4º do art. 150, para a aplicação da regra geral contida no art. 173, inciso I do CTN.*”

O julgado tratou de lançamento de contribuições dos segurados devidas à Seguridade Social, as quais a notificada arrecadou e deixou de recolher. Seu voto condutor considerou relevante o fato de a conduta descrita pela fiscalização estar prevista em tipo penal e, nos termos da jurisprudência do STF, não depender de dolo específico, *in verbis*:

No caso em tela, ainda que existissem alguns recolhimentos, trata-se de situação em que se caracteriza a conduta dolosa da notificada que, embora legalmente responsável, arrecadou e deixou de recolher contribuição de terceiros.

Assevere-se que o Egrégio Supremo Tribunal Federal tem decidido que, ao contrário do crime de apropriação indébita comum, o delito de apropriação indébita previdenciária não exige, para sua configuração o *animus rem sibi habendi*.

Nesse sentido, trata-se de dolo genérico que se caracteriza pela mera vontade livre e consciente da prática da conduta de não recolher aos cofres públicos das contribuições previdenciárias descontadas dos segurados, independentemente de qualquer outra intenção do agente.

Assim, muito embora a legislação analisada seja, em parte, a mesma (artigos 150 e 173 do CTN), as razões de decidir do acórdão 2401-00.249 levam em consideração pontos completamente estranhos à hipótese dos autos, do que se depreende que tal precedente também não serve de paradigma para o caso em questão.

Ante o exposto, oriento meu voto para não conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional.

Mérito: recurso especial do contribuinte

O contribuinte questiona o acórdão recorrido sob diversos pontos de vista. Passo a tratar daqueles cujo seguimento foi autorizado pelo despacho de admissibilidade.

(4) “impossibilidade de se aplicar a Teoria do Propósito Negocial”

Nesse ponto, a contribuinte questiona o seguinte trecho do acórdão recorrido:

Enfim, dado o curto espaço de tempo em que tudo ocorreu, não se vislumbra qualquer propósito negocial na utilização da empresa veículo ERCHES. A recorrente não logrou convencer que o procedimento realizado teria outro propósito senão a possibilidade de se criar uma estrutura transacional que pudesse resultar em benefício fiscal

Ora, se a ERCHES, como visto acima, não teve propósito negocial outro que não servir de passagem do dinheiro da MAIOREM para aumentar o capital da HYPERMARCAS, data maxima venia, outra conclusão não se pode tirar senão que, no plano fático-material, quem protagonizou a aquisição foi a MAIOREM, e jamais a empresa interposta cuja vida durou 03 dias úteis.

E sendo assim, a incorporação da ERCHES pela MAIOREM não deu ensejo à união do investimento com o investidor, única hipótese que autorizaria a amortização do ágio.

Afirma, que o entendimento acima, de que a Erches não teve “propósito negocial” e portanto não seria a real adquirente capaz de permitir o aproveitamento do ágio, vai de

encontro ao extraído do acórdão paradigma nº 1302-001.150, o qual teria afastado a necessidade de um alegado “propósito negocial” a fim de conferir validade a determinado negócio jurídico.

De fato, a exigência de “propósito negocial” como requisito para a verificação da validade de negócios para fins tributários deve ser vista com cautela.

Temos presenciado com preocupante frequência a utilização da chamada “teoria do propósito negocial”, por meio do qual se defende que a simples ausência - sob a ótica do fisco - de outros “motivos” para a operação que não o alcance do benefício fiscal já seria elemento suficiente para invalidar as operações ou, ao menos, as vantagens fiscais daí resultantes. Tal racional, além de carecer de suporte jurídico, guarda certa contradição com diversas regras e estruturas criadas pelo legislador pátrio, por meio das quais são oferecidas vantagens fiscais a contribuintes que cumpram determinados requisitos expressos na legislação. Não obstante, tal teoria tem sido utilizada como suporte para a aplicação, pelas autoridades fiscais, de requisitos adicionais àqueles previstos na legislação, sem qualquer amparo jurídico, e fundado exclusivamente em uma premissa -- falsa, e quase preconceituosa -- de que uma operação que vise a atingir vantagem fiscal “não vale para fins fiscais”. Não se pode ir tão longe.

Costumamos indicar um exemplo um pouco mais extremo, apenas no intuito de ilustrar o que se diz acima: nossa legislação garante determinadas reduções de tributos a contribuintes que se estabeleçam na Zona Franca de Manaus (ZFM). Pois bem. Quando as autoridades fiscais investigam os contribuintes que se beneficiam de tais incentivos, não questionam qual foi o motivo extratributário que levou à decisão de se estabelecer em tal área. Pelo contrário, muitas vezes tais contribuintes realmente não têm outra justificativa, eis que se distanciam de seu mercado consumidor e não raro não encontram lá uma melhor infraestrutura ou maior oferta de mão de obra qualificada. O objetivo é, portanto, o gozo do incentivo fiscal, e isso é garantido às empresas que cumpram todos os requisitos da legislação independentemente do “propósito negocial”, isto é, do “motivo” da decisão de se estabelecer na ZFM.

Mas o que se espera de tais pessoas jurídicas? Que elas realmente se estabeleçam na região da ZFM e lá produzam seus produtos. Assim, uma pessoa jurídica que o faça apenas formalmente, “no papel”, sem lá estar fisicamente estabelecida e sem a necessária estrutura para o desempenho das atividades que se propôs, ela não terá direito ao gozo dos benefícios -- não porque a instalação da ZFM não tenha “propósito negocial”, mas simplesmente porque a pessoa jurídica não existe como “sociedade empresária”, ou seja, por não haver “empresa” (no sentido de atividade econômica organizada) naquele local.

Assim, o requisito que se deve ter em mente para a decisão acerca da validade dos atos para fins fiscais até pode ser chamado de “propósito negocial”, se com isso se quiser dizer que os atos produziram os efeitos que lhes são próprios (e estes não foram subsequentemente desfeitos), bem como que o resultado obtido não se revelou, na prática, um contorno a uma regra que proíba ou obrigue conduta diversa.

Há quem qualifique tal requisito como ausência de simulação, como ausência de “abuso”, ou ainda como presença de “causa”. A controvérsia reside mais no nome dado aos conceitos do que no conteúdo destes. Como bem observa Sergio André Rocha:

Já faz algum tempo que suspeitamos que as diferenças entre os autores que escrevem sobre planejamento tributário não são tão acentuadas como se presume ou como aparentam ser.” (...) “(...) é muito importante que redirecionemos o debate dos conceitos

para os fatos. O que importa não é construirmos rótulos, é determinarmos as circunstâncias que legitimam a desconsideração e consequente requalificação de atos e negócios jurídicos. A determinação do verdadeiro alcance das posições de cada autor só é possível a partir de sua análise em casos concretos. (ROCHA, Sergio André. Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 103 e 107).

Da análise do acórdão recorrido verifica-se que no tópico que ele exige “propósito negocial” para as operações, ele ressalta o fato de se ter utilizado uma pessoa jurídica como mera “casca”, existente apenas no papel e sem conteúdo de empresa (no sentido do exercício de atividade econômica organizada), em especial quando afirma:

Trechos do acórdão recorrido, grifos do original:

A aquisição de participação societária na HYPERMARCAS pelo Grupo MAIOREM, se deu segundo a seguinte cronologia:

- Em 01/06/2007, a ERCHES aumenta seu capital de R\$ 100,00 para R\$ 482.225.100,00, mediante a emissão de 482.225.000 quotas, cuja integralização foi efetuada pela MAIOREM Sociedad Anônima de Capital Variable por meio de recursos advindos do exterior (México), conforme contrato de câmbio de 31/05/2007.
- Ainda em 01/06/2007, a "ERCHES subscreve capital na Hipermarcas no valor de R\$482.225.100,00, sendo R\$ 241.112.500,00 destinados ao capital e R\$ 241.112.500,00 destinados à reserva de capital, a título de ágio na subscrição de ações, ficando com 38% de participação acionária".
- Em 04/06/2007, a HYPERMARCAS incorporou a ERCHES, procedimento conhecido como incorporação reversa, e deu início às deduções do ágio.

A Procuradoria, com acerto, observa que no brevíssimo período em que existiu, ERCHES não apresentou quaisquer movimentações negociais, a única exceção é o negócio jurídico de aquisição das ações da HYPERMARCAS, e, em seguida, ocorreu sua incorporação.

Diante de tal constatação, incontroversa nos autos, não há como admitir que foi a ERCHES quem adquiriu as ações representativas da HYPERMARCAS, com recursos próprios. Quem adquiriu a participação foi, à toda evidência, a própria MAIOREM, cujos recursos financiaram a compra e para quem o recebimento das ações da HYPERMARCAS se deu mediante o artifício da incorporação IMEDIATA da ERCHES por esta sociedade, já previsto desde o início das operações (vide acordo de acionistas). Ou seja, em decorrência dessa operação societária, a MAIOREM passou a deter diretamente a participação acionária pela qual ela efetivamente pagou.

Vê-se, assim, o real investidor, que adquiriu a participação na HYPERMARCAS. **Em que pese a participação da ERCHES como mera intermediária, mero instrumento de pagamento (interposta pessoa), ao final, o verdadeiro investidor acabou detendo o investimento por que pagou, tornando-se seu controlador direto.**

Os argumentos da recorrente para justificar um propósito negocial legítimo à intervenção da ERCHES no processo de aquisição não se coadunam com o exíguo intervalo de tempo verificados entre os atos societários.

Como bem asseverou a DRJ em sua decisão, a recorrente alegou que a empresa ERCHES havia sido criada e utilizada a fim de que o capital investido no Brasil

ficasse em seu poder tendo em vista um possível fracasso nas tratativas de aquisição da empresa DM.

Ora, a ERCHES foi capitalizada no dia 01/06/2007, e o contrato de câmbio referente ao ingresso de recursos do controlador MAIOREM no país data de 31/05/2007. Neste mesmo dia, 01/06/2007, uma sexta-feira, a ERCHES subscreveu capital na HYPERMARCAS, ficando com 38% de participação acionária. Em 04/06/2007, na segunda-feira seguinte, a HYPERMARCAS incorporou a ERCHES.

Conforme asseverou o relator da decisão recorrida, "estes fatos revelam que, entre o ingresso do capital mexicano no Brasil e a extinção da empresa ERCHES passaram-se apenas 5 dias, mais precisamente 3 dias úteis. Se, em apenas três dias úteis, todas estas operações ocorreram, não é possível se aceitar que a empresa ERCHES foi utilizada a fim de se resguardar a investidora mexicana contra o insucesso da aquisição da DM ou eventuais riscos cambiais".

Se, em 01/06/2007, data do aumento de capital, havia algum risco de não concretização dos negócios da HYPERMARCAS com a empresa DM, e se a investidora MAIOREM realmente quisesse evitar eventuais transtornos, não é de se acreditar que tivesse adquirido as ações da HYPERMARCAS já nesta data. Nem seria provável que, no dia útil seguinte, fosse realizada a incorporação da empresa ERCHES.

Antes que a HYPERMARCAS tivesse efetivamente ingressado no quadro societário da DM, todo o procedimento relativo à aquisição da recorrente e incorporação da ERCHES já havia sido concretizada, deixando evidente **que a finalidade da tal empresa veículo era mesmo, e tão somente, figurar como intermediária na aquisição da recorrente.**

Diferentemente do alegado pela recorrente, não consta que a MAIOREM só investiria na recorrente (por intermédio da ERCHES) se esta conseguisse adquirir a DM, mas que ela investiria na recorrente a fim de possibilitar que esta comprasse aquela.

Ainda que a MAIOREM realmente tivesse interesse na HYPERMARCAS apenas se esta adquirisse a DM, fato é que antes dessa aquisição a ERCHES já havia sido incorporada e a MAIOREM já constava como acionista direta da HYPERMARCAS, situação que supostamente ela queria evitar com a constituição da ERCHES.

Quanto à arguição de risco cambial, também estou de acordo com a Fazenda Nacional em suas contra razões, considerando que, poucos dias depois do ingresso do capital no Brasil, as ações da HYPERMARCAS já estavam em seu poder em virtude da incorporação da ERCHES, esta justificativa tampouco é crível como fundamento para constituição da ERCHES, até porque manter o capital investido na sociedade veículo lhe traria a mesma segurança cambial de simplesmente a MAIOREM manter o dinheiro em uma conta-corrente para não residentes em instituição financeira nacional.

[e segue-se o trecho já transcrito acima].

Nesse ponto, se há algum reparo a fazer no acórdão recorrido seria apenas quanto à nomenclatura (conforme a doutrina que se adote), mas não de conceito.

O ordenamento jurídico brasileiro não valida a utilização de negócios jurídicos apenas por sua forma, mas pelo conteúdo, de forma que, quando se cria uma pessoa jurídica, o mínimo que se espera é que esta seja uma “empresa”, no sentido de “atividade econômica

organizada”, e não meramente um registro em papel. Ausente o desempenho de tal função, devem-se corrigir as distorções daí decorrentes, inclusive invalidando os efeitos fiscais produzidos se esta tiver sido a distorção produzida.

Por tais razões compreendo que não assiste razão à Recorrente neste tópico.

(5) “validade do propósito comercial em decorrência da motivação fiscal”

Neste tópico, a Recorrente busca argumentar que *“a economia fiscal constitui propósito mais que suficiente para justificar o propósito de uma eventual ‘empresa veículo’”*.

Com a devida vênia, não posso concordar com tal afirmação.

Como já delineado no tópico acima, a utilização de um instituto jurídico, qualquer que seja ele, deve, no mínimo, ser real, verdadeira. Criar uma empresa sem que disso resulte a produção de uma atividade econômica organizada, visando à geração e à distribuição dos lucros daí advindos não é, de fato, criar uma empresa, mas apenas um CNPJ, um registro no papel.

A princípio, isso não é vedado no ordenamento jurídico brasileiro (tanto é que o registro de tais pessoas jurídicas é realizado pelos órgãos competentes sem maiores questionamentos), mas isso também não implica uma autorização incondicionada e irrestrita para a produção de quaisquer efeitos jurídicos.

Se a utilização de tal pessoa jurídica resultar não em uma atividade empresarial, mas apenas em uma via para desvios de conduta, os efeitos nocivos que tais desvios produzam no ordenamento jurídico podem sim ser reparados, inclusive para fins fiscais, nos termos do artigo 149, VII, do CTN:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

Sem reparos, portanto, à decisão recorrida neste ponto.

(6) “existência de propósito comercial em face da demonstração de motivos extrafiscais”

Neste tópico, a Recorrente sustenta que *“comprovou em seu Recurso Voluntário que as operações societárias não visavam à mera economia tributária, porquanto havia nítidos propósitos comerciais para a participação da Erches.”*

Como visto nos tópicos acima, há diversas interpretações acerca do que se entende por “propósito negocial”, algumas inclusive sequer jurídicas. Se por “propósito negocial” se quiser referir à verificação sobre se os atos produziram os efeitos que lhes são próprios (e estes não foram subsequentemente desfeitos), bem como que o resultado obtido não se revelou, na prática, um contorno a uma regra que proíba ou obrigue conduta diversa, aí sim, a questão ganha contornos jurídicos relevantes. Neste sentido, o que se discute, essencialmente, é o papel da Erches na operação.

Nesse contexto, a Recorrente insiste na argumentação de que “*havia insegurança por parte da Maiorem, gerada pela desistência dos controladores da DM na primeira negociação com a Recorrente, que resultou no cancelamento de um compromisso que já havia sido firmado pelas partes*”. Sustenta, ademais:

Ora, se a Maiorem tivesse adquirido diretamente as ações da Recorrente e a aquisição da DM novamente não se concretizasse, a Maiorem não teria mais interesse em investir na Recorrente e o processo para se desfazer a operação seria muito mais difícil e custoso, na medida em que seria necessário reduzir o capital da Recorrente, separar o montante a ser devolvido e remeter tal valor de volta para o México.

Assim, a aquisição da Erches possibilitou à Maiorem conservar o capital a ser investido na Recorrente separado até que o negócio com a DM estivesse encaminhado, momento em que a aquisição das ações da Recorrente foi concretizada.

Outrossim, com a participação da Erches, caso a compra da DM pela Recorrente não fosse concretizada, a Maiorem ainda possuiria uma holding no Brasil (“Erches”), que deteria os recursos necessários para eventuais outras aquisições.

Outro fator relevante para que a Maiorem optasse pela aquisição da Erches foi o afastamento do risco cambial. Com efeito, para se garantir a segurança na manutenção das obrigações contratadas em moeda nacional era necessário buscar agilidade no fechamento do contrato de câmbio, cujo valor era de quase meio bilhão de reais, de forma que tudo fosse concluído em uma única operação.

Juridicamente, tais circunstâncias, se provadas, poderiam de fato trazer alguma dúvida a respeito da acusação produzida pela fiscalização de que a Erches não teve existência enquanto “empresa”. Não obstante, tais afirmações não foram provadas, sendo inclusive diretamente contraditadas pelo acórdão recorrido, conforme trechos acima já colacionados.

Em resumo, o acórdão recorrido refuta a possibilidade de fracasso nas negociações para a aquisição da DM em razão de sua total incoerência com o *timing* da operação, considerando que entre o ingresso do capital mexicano no Brasil e a extinção da empresa ERCHES passaram-se apenas 5 dias, ou exatos 3 dias úteis, não sendo crível que uma negociação de tal montante seja decidida em tão curto espaço de tempo. A questão da necessidade de agilidade no fechamento do contrato de câmbio também não se sustenta quando se percebe que, no caso, o contrato de câmbio para a integralização de capital na Erches ocorreu em 31/05/2007 e, já no dia seguinte, os recursos puderam ser utilizados para subscrição de capital na Hypermarchas.

Em síntese, não se questiona que nem as autoridades fiscais nem os julgadores não podem fazer qualquer juízo de valor quanto às decisões de cunho negocial tomadas pelo contribuinte. A questão é que tais ditos motivos negociais, se acompanhados de provas, seriam capazes de estabelecer uma relação de contradição quanto ao principal ponto que levou a

fiscalização a questionar o ágio na operação dos autos, que foi, essencialmente, a inexistência/inconsistência, da Erches e de sua efetiva participação no negócio.

Em outras palavras, na hipótese em que tais ditos “motivos negociais” restassem provados, restaria posta a dúvida sobre o que deveria prevalecer, se a conclusão acerca da interpretação dos fatos dada pela fiscalização (i.e., a Erches não existiu de fato, não desempenhou uma função empresarial na operação) ou pela Recorrente (i.e., a Erches existiu e sua participação na operação foi relevante juridicamente).

Meros argumentos desacompanhados de qualquer suporte probatório, por outro lado, não têm o condão de colocar em dúvida os fatos tais como narrados pela fiscalização.

Improcedente o ponto, portanto.

(7) “legitimidade da participação da Erches como real e efetiva adquirente da Recorrente – reconhecimento e manutenção dos efeitos decorrentes”

Neste ponto, a Recorrente sustenta ser *“patente que a participação da Erches no negócio jurídico em análise e, principalmente, na aquisição da Recorrente, que culminou no aproveitamento do ágio ora questionado, deve ter seus efeitos fiscais reconhecidos, devendo a Erches ser reconhecida como a real adquirente da Recorrente, uma vez que alienação foi efetivada por tal sociedade.”*

Não posso concordar com tal afirmação. O acórdão recorrido, nos trechos acima colacionados, já bem pontuou as circunstâncias que levam à conclusão exatamente contrária, de que a Erches não passou de uma “casca” jurídica, um mero registro no CNPJ e na Junta Comercial manipulado para dar a aparência de que uma pessoa jurídica brasileira teria adquirido o investimento em questão.

Tais acusações constaram já do TVF, que observou:

Pela próprio lapso de temporal com que a empresa foi criada e eliminada já é o suficiente para caracterizarmos a total ausência de propósito negocial.

Ela foi constituída por dois advogados em dezembro de 2006, e extinta por incorporação no início de junho de 2007.

Dentro desse período, ou seja, de 03/05 a 04/06/2007, a empresa mexicana Maiorem e o Sr. João Alves de Queiroz Filho (mandatário da Hypermarcas) entraram como quotistas na Erches, no lugar daqueles advogados, aumentando o seu capital e promovendo a sua incorporação pela Hypermarcas.

A Erches foi apenas uma empresa “no papel”, economicamente inativa. Suas duas declarações de imposto de renda – PJ corroboram tal assertiva. **Docs. 39 e 40**

Não se vislumbrou causa econômica para a existência dessa empresa e nem ânimo do exercício da atividade econômica. A sua existência se deveu apenas para propósito fiscal.

Frise-se que sem a presença da Erches, não seria possível aproveitar tributariamente o ágio no Brasil, pois ele estaria registrado na Maiorem, empresa domiciliada no exterior.

O ponto não merece acolhida, portanto.

(8) “validade das supostas ‘empresas veículo’”

Neste tópico a Recorrente sustenta, essencialmente, que “*a utilização de uma chamada ‘empresa-veículo’ não é motivo suficiente para tornar inválida a operação em foco e, principalmente, a amortização fiscal do ágio*”.

Novamente, é necessário esclarecer os conceitos. Se por “empresa-veículo” se está a referir a uma sociedade materialmente existente, os simples fatos de se tratar de uma empresa que se dedica a participar de outras empresas (i.e., de uma sociedade *holding*), ou de tal sociedade ter apenas rendas passivas, e não relacionadas à produção de bens ou de serviços, realmente não são capazes de levar à invalidação dos efeitos fiscais das operações em que ela intervenha.

Quando se diz sociedade materialmente existente, no caso das *holdings*, por exemplo, estamos a nos referir àquelas pessoas jurídicas que efetivamente exerçam seu papel de investidoras, captando recursos para a administração de patrimônio mediante a utilização de infraestrutura física e de pessoal consistente com tal atividade, obtendo assim receitas e incorrendo nas despesas correspondentes. Ante tais circunstâncias, repisa-se, o simples fato de se tratar de uma *holding* nada diz sobre a validade ou invalidade da operação.

Por outro lado, se por “empresa-veículo” quer se referir a uma suposta pessoa jurídica registrada na Junta Comercial e no CNPJ que não tenha qualquer estrutura física ou material para a realização das atividades constantes de seu objeto social, e que, pelo contrário, tem tal papel desempenhado por pessoas representantes de outras empresas do grupo, sem qualquer contrapartida, atuando meramente como pessoa interposta, aí sim, a utilização de tal “empresa-veículo” será suficiente para tornar inválidos alguns efeitos da operação – que serão os fiscais, se a distorção proporcionada pela participação de tal “empresa-veículo” tiver tal natureza.

Nesse ponto, conforme já abordado, o acórdão recorrido ressaltou os pontos que levaram à conclusão pela inexistência material da Erches e de sua efetiva participação na operação, argumentando, assim, que a Erches seria uma “empresa-veículo” neste último sentido acima exposto – pessoa jurídica existente apenas no papel e sem conteúdo de empresa.

Sem reparos a fazer quanto a tal conclusão, sendo de se ressaltar, ainda, os apontamentos feitos pelo TVF, também já transcritos acima.

Sem razão, portanto, à Recorrente neste tópico.

(9) “ausência de abuso de direito – regularidade da operação nos termos da legislação/opção legal”

Nesse ponto, a Recorrente rebate trechos do acórdão recorrido que mencionam a chamada “teoria do abuso de direito”, especificamente (grifamos):

Mas o fato é que a teoria do abuso de direito e dos negócios jurídicos indiretos não é apenas uma forte e a meu ver irreversível tendência na aplicação do direito tributário no Brasil, mas em boa parte do mundo.

A inclusão do parágrafo único do artigo 116 do CTN em 2001, por exemplo, mesmo inaplicável por aguardar até hoje regulamentação, causou evidente ruptura no sistema tributário brasileiro. A partir das discussões surgidas em torno de seu sentido e alcance, a aplicação da lei em relação aos planejamentos tributários sofreu mudança radical.

Diante desse cenário preocupante é preciso, na medida do possível, ordenar situações semelhantes e decidir de maneira mais uniforme possível, justamente para por outro caminho voltar a proporcionar segurança jurídica aos contribuintes por meio da transparência na interpretação e coerência nas decisões envolvendo planejamentos tributários complexos.

Tratando as situações iguais de forma igual, obviamente observando as desigualdades peculiares a cada caso, além de segurança e previsibilidade, garantimos justiça fiscal.

Feita esta ressalva de cunho eminentemente pessoal, na esteira dos precedentes deste colegiado, portanto, entender que a simples aquisição de participação com ágio é motivo suficiente para autorizar o uso de sociedades sem substância econômica nem propósito negocial com vistas a obter a amortização do ágio, significa, desconsiderar o requisito previsto no art. 7º da Lei 9.532/97, de que haja a legítima absorção do patrimônio.

Não obstante, de se notar que o próprio trecho menciona tratar-se de “ressalva de cunho eminentemente pessoal”, não se tratando, assim, das razões de decidir do julgado.

De qualquer forma, as razões de decidir do acórdão recorrido tratam do “abuso de direito” e da exigência de “propósito negocial” sob o ponto de vista de mera exigência de que, quando alguém diz investir em uma empresa, ele efetivamente invista em uma empresa – ou seja, efetivamente passe a exercer uma “atividade econômica organizada para a geração de lucros e a consequente partilha dos resultados daí advindos”.

Conforme abordado nos tópicos acima, a exigência de “propósito negocial” se interpretada como a mera necessidade de demonstrar motivos extra tributários para a operação, de fato não é capaz de levar à desconsideração dos efeitos fiscais do negócio praticado e à consequente autuação fiscal.

Não obstante, o que o acórdão recorrido ressaltou não foi a simples exigência de motivos extra tributários, mas o fato de que a criação da Erches e sua participação na operação não produziu os efeitos que lhes são próprios, já que, em essência, a Erches não funcionou como “empresa”. Tal circunstância, seja ela qualificada como ausência de “motivos extra tributários”, como ausência de “propósito negocial”, como simulação, como “abuso”, ou ainda como ausência de “causa”, é sim capaz de levar à manutenção da autuação fiscal tal como realizada, já que esta, em última análise, apenas procedeu à adequação dos efeitos fiscais aos atos efetiva e materialmente praticados.

Em síntese, o exercício de direito legalmente previsto respalda os efeitos fiscais da operação praticada quanto tal direito é efetivamente exercido. Por outro lado, se o suposto exercício do direito ocorre apenas no mundo das ideias e de documentos que são ou ignorados na prática dos negócios ou que têm seus efeitos anulados por outros acordos, é de se questionar os efeitos de tal exercício de direito, inclusive para fins fiscais, como foi o caso.

(11) “inexistência de previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível pela fiscalização”

Por fim, a Recorrente sustenta que não existe previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível pela fiscalização.

No caso, o auto de infração de CSLL refere-se às seguintes bases legais para o lançamento da contribuição (fl. 1661):

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2007 e 31/12/2007:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95

Art. 2º da Lei nº 9.249/95

Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96

Art. 37 da Lei nº 10.637/02

O TVF, por sua vez, não traz qualquer explicação específica quanto ao lançamento de CSLL.

Analisando-se tais normas, observo que o artigo 2º da Lei n. 7.689/1988, assim como o artigo 1º da Lei n. 9.316/1996 e o artigo 2º da Lei 9.249/1995, tratam especificamente da base de cálculo desta contribuição, valendo transcrevê-los (grifamos):

Lei 7.689/1988

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

(...)

c) O resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990) pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Incluído pela Lei n 8.034, de 1990)

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. (Incluído pela Lei n 8.034, de 1990)

Lei 9.249/1995

Art. 2º O imposto de renda das pessoas jurídicas e a contribuição social sobre o lucro líquido serão determinados segundo as normas da legislação vigente, com as alterações desta Lei.

Lei 9.316/1996

Art. 1º O valor da contribuição social sobre o lucro líquido não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo.

Parágrafo único. Os valores da contribuição social a que se refere este artigo, registrados como custo ou despesa, deverão ser adicionados ao lucro líquido do respectivo período de apuração para efeito de determinação do lucro real e de sua própria base de cálculo.

Como visto, a base de cálculo da CSLL parte do resultado apurado a partir da aplicação das expressas disposições da legislação comercial, ajustado por exclusões e adições especificamente previstas, sendo de se distinguir a composição da base de cálculo da CSLL das regras próprias da legislação do IRPJ.

O artigo 28 da Lei 9.430/1996 tem a seguinte redação:

~~Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.~~

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24-B, 26, 55 e 71. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)

De se notar que nenhum dos dispositivos da Lei 9.430/1996 trata da amortização fiscal de ágio. A lei sequer traz a palavra “ágio” e, quando trata de amortização de custos e despesas, o faz especificamente no contexto do controle de preços de transferência. Assim, o artigo 28 da Lei 9.430/1996 quando estende à apuração da base de cálculo da CSLL regras específicas referentes ao IRPJ – seja na sua redação original seja nas alterações posteriores –, o fez com relação a artigos específicos da Lei 9.430/1996, não aplicáveis ao caso dos autos. Seguimos.

Por sua vez, o caput do art. 57 da Lei 8.981/1995 destaca (grifamos):

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei n 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, **mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor**, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei n 9.065, de 1995)

Conforme se verifica da leitura do dispositivo, o artigo 57 da Lei 8.981/1995 não autoriza a aplicação indiscriminada das disposições regentes do IRPJ na verificação dos contornos de incidência da CSLL, mas preserva, expressamente, os ditames próprios da definição de sua base de cálculo, da forma como realizado pelas disposições até então vigentes, mantendo, assim, as normas contidas na mencionada Lei 7.689/1988, nos termos ali então especificamente apontados.

Assim, uma primeira conclusão a que se chega é de que **a base de cálculo da CSLL é específica** e, para admitir como válida qualquer exclusão e/ou adição em sua apuração, faz-se necessária a existência de lei expressa, sem a qual estar-se-ia admitindo a possibilidade de interpretação ampliativa de normas restritivas de direito.

Tanto é verdade que as regras de dedutibilidade de despesas que sejam aplicáveis na apuração do lucro real não podem ser estendidas, sem a existência de previsão legal, à apuração da base de cálculo da CSLL que foi necessária a edição tanto do artigo 57 da Lei 8.981/1995 quanto do artigo 28 da Lei 9.430/1996 para estender à CSLL as normas que diziam respeito, apenas, ao IRPJ. Assim, a base de cálculo da CSLL apenas será idêntica à do IRPJ na medida em que exista legislação expressa neste sentido.

No caso das despesas com a amortização de ágio, na hipótese dos autos elas foram registradas com base na Lei 9.532/1997, a qual apenas faz referência ao “lucro real”, que é a base de cálculo do IRPJ. A norma silencia quanto à base de cálculo da CSLL. Também não há qualquer dispositivo de lei que estenda a aplicação das disposições do artigo 7º da Lei 9.532/1997 à base de cálculo da CSLL.

Portanto, uma segunda conclusão é que, **para a CSLL, os termos e condições para a amortização fiscal do ágio não estão no artigo 7º da Lei 9.532/1997.**

A questão que se coloca é, então, qual é o tratamento tributário do ágio para fins da CSLL.

Nesse ponto, a Recorrente sustenta, em síntese, que a legislação comercial sempre previu a amortização do ágio na contabilidade societária, bem como que o artigo 25 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, que estabelecia a indedutibilidade das contrapartidas da amortização do ágio, se aplica apenas ao IRPJ. O dispositivo tem a seguinte redação:

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

O artigo 25 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 faz referência aos artigos 20 e 33 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, que têm a seguinte redação:

Art 20 - 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 21; 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 número I.

§ 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: (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade; (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros; (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas. (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 3º - O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras a e b do § 2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

(...)

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

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

II - ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados, nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (Vigência)

(...)

Os dispositivos acima tratam, respectivamente, da formação do ágio/deságio e de sua repercussão para fins do IRPJ em caso de alienação ou liquidação do investimento.

A obrigação de avaliar os investimentos pelo método de equivalência patrimonial (MEP), por sua vez, era dada pelo artigo 21 desse mesmo Decreto-Lei nº 1.598/1977, nos seguintes termos:

Art 21 - Em cada balanço o contribuinte deverá avaliar o investimento pelo valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada, de acordo com o disposto no artigo 248 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e as seguintes normas:

I - o valor de patrimônio líquido será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação da coligada ou controlada levantado na mesma data do balanço do contribuinte ou até 2 meses, no máximo, antes dessa data, com observância da lei comercial, inclusive quanto à dedução das participações nos resultados e da provisão para o imposto de renda.

II - se os critérios contábeis adotados pela coligada ou controlada e pelo contribuinte não forem uniformes, o contribuinte deverá fazer no balanço ou balancete da coligada ou controlada os ajustes necessários para eliminar as diferenças relevantes decorrentes da diversidade de critérios;

III - o balanço ou balancete da coligada ou controlada levantado em data anterior à do balanço do contribuinte deverá ser ajustado para registrar os efeitos relevantes de fatos extraordinários ocorridos no período;

IV - o prazo de 2 meses de que trata o item aplica-se aos balanços ou balancetes de verificação das sociedades de que a coligada ou controlada participe, direta ou indiretamente, com investimentos relevantes que devam ser avaliados pelo valor de patrimônio líquido para efeito de determinar o valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada. (Redação dada pelo Decreto-lei n.º 1.648, de 1978).

V - o valor do investimento do contribuinte será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido ajustado de acordo com os números anteriores, da porcentagem da participação do contribuinte na coligada ou controlada.

Por sua vez, a repercussão fiscal da avaliação de investimentos pelo MEP era dada nos artigos 22 e 23 do Decreto-Lei n.º 1.598/1977:

Art 22 - O valor do investimento na data do balanço (art. 20, I), depois de registrada a correção monetária do exercício (art. 39), deverá ser ajustado ao valor de patrimônio líquido determinado de acordo com o disposto no artigo 21, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento.

Parágrafo único - Os lucros ou dividendos distribuídos pela coligada ou controlada deverão ser registrados pelo contribuinte como diminuição do valor de patrimônio líquido do investimento, e não influenciarão as contas de resultado.

Art. 23 - A contrapartida do ajuste de que trata o artigo 22, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real. (Redação dada pelo Decreto-lei n.º 1.648, de 1978).

Parágrafo único - Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da amortização do ágio ou deságio na aquisição, nem os ganhos ou perdas de capital derivados de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País. (Incluído pelo Decreto-lei n.º 1.648, de 1978).

Como se percebe, a formação de ágio/deságio é consequência direta da avaliação de investimentos pelo MEP, mas o tratamento tributário do ágio/deságio e o tratamento tributário dos ajustes do MEP são independentes e estão, inclusive regulados em artigos diferentes do Decreto-Lei n.º 1.598/1977.

O artigo 2º, § 1º, “c”, da Lei 7.689/1988, quando veio regular a base de cálculo da CSLL, referiu-se exclusivamente aos resultados de avaliação de investimentos pelo MEP, sem fazer qualquer referência expressa ao tratamento a ser dado, para fins da CSLL, à contrapartida da amortização contábil do ágio/deságio. Vale reproduzir novamente o dispositivo, para destacar os trechos a que se faz referência:

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

(...)

c) **O resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:** (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990) pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

- 1 - **adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido**; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)
- 2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)
- 3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)
- 4 - **exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido**; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)
- 5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Incluído pela Lei n 8.034, de 1990)
- 6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. (Incluído pela Lei n 8.034, de 1990)

O fato de o dispositivo tratar especificamente das contrapartidas de ajuste do MEP e silenciar quanto às contrapartidas da amortização do ágio/deságio não pode, com a devida vênia, ser ignorado. Da mesma forma, não pode ser tido como um permissivo para que se estenda a vedação constante do artigo 25 do Decreto-Lei n.º 1.598/1977 à CSLL. Pelo contrário. Se a legislação acerca da CSLL quisesse dar ao ágio/deságio um tratamento tributário diferente do contábil ela o teria feito expressamente – mas como visto ela o fez apenas e exclusivamente quanto às contrapartidas do ajuste do MEP.

Em síntese, não vejo a neutralidade da amortização do ágio/deságio como uma consequência lógica da neutralidade do MEP, eis que, como visto, o tratamento tributário dos ajustes de MEP e da amortização contábil de ágio/deságio é independente, constando inclusive de artigos de lei diferentes.

No caso dos autos, não é possível saber, na atual instância de julgamento, em que medida as amortizações do ágio da base de cálculo da CSLL estariam de acordo com a interpretação da legislação acima descrita. De qualquer forma, fato é que o auto de infração, da forma como lavrado, não pode subsistir.

Observo que o auto de infração não fez referência ao artigo 13 da Lei 9.532/1997, que é tido por alguns como o dispositivo legal que autorizaria a glosa das despesas com amortização de ágio para fins de apuração da CSLL. Assim, deixo de me pronunciar sobre se esse dispositivo legal poderia levar à indedutibilidade das despesas em questão.

Em conclusão, compreendo que assiste razão ao recorrente neste ponto, sendo de se cancelar o auto de infração de CSLL.

Conclusão – recurso especial do contribuinte

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer parcialmente do recurso especial do contribuinte, nos termos do despacho de admissibilidade e excluindo, ainda, o conhecimento

quanto às matérias relativas aos juros sobre multa e à preclusão/decadência para o Fisco questionar a origem do ágio. No mérito, oriento meu voto por dar parcial provimento ao recurso, para cancelar o auto de infração de CSLL.

Conclusão geral

Ante o exposto, assim oriento meu voto: (i) recurso especial do contribuinte: conhecer parcialmente, nos termos do despacho de admissibilidade e excluindo, ainda, o conhecimento quanto às matérias relativas à incidência de juros sobre multa e à preclusão/decadência para o Fisco questionar a origem do ágio, e no mérito, dar provimento parcial para cancelar o auto de infração de CSLL; (ii) recurso especial da Fazenda Nacional: não conhecer.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Voto Vencedor

Conselheiro André Mendes de Moura, Redator Designado.

Não obstante o substancial voto da i. Relatora, peço vênias para discordar em relação ao mérito da matéria “inexistência de previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível pela fiscalização”.

Sobre o assunto, há que se buscar a interpretação sistêmica da legislação tributária.

Toda a construção empreendida pelo Decreto-lei n.º 1.598, de 1977, encontra-se em consonância com a edição no ano anterior (1976) da Lei n.º 6.404 ("lei das S/A"), no qual se buscou modernizar os conceitos de contabilização de investimentos decorrentes de participações societárias, inclusive com a adoção do método de equivalência patrimonial (MEP).

Foram tratados três momentos cruciais para o investidor, nascimento, desenvolvimento e fim do investimento, respectivamente delineados: (1) o da aquisição do investimento, normatizando-se a figura do "ágio", que consiste no sobrepreço pago na aquisição, e (2) o momento em que o investimento gera frutos para o investidor, ou seja, a empresa adquirida gera lucros; e (3) e desfazimento do investimento.

Em relação ao segundo momento (desenvolvimento do investimento), a interpretação integrada dos dois diplomas normativos consolidou a construção de sistema no qual os resultados de investimentos em participações societárias pudessem ser devidamente refletidos no investidor, por meio do MEP, e ao mesmo tempo, não fossem objeto de bitributação. Isso porque, em se considerando estritamente os lançamentos contábeis, os

resultados da investida seriam refletidos no investidor, fazendo com que tanto na investida quando no investidor fossem apuradas receitas operacionais que, em tese, integrariam o lucro líquido e a base de cálculo tributável. Por isso, determinou-se que o investidor poderia efetuar ajuste, no sentido de excluir da base de cálculo tributável os resultados positivos auferidos pela investida.

É o que prescreve o art. 22 do Decreto-lei n.º 1.598, de 1977, quando determina o procedimento a ser adotado pelo investidor ao final de cada exercício: *o valor do investimento na data do balanço (...), deverá ser ajustado ao valor de patrimônio líquido, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento*. Caso tenha apurado resultado positivo, lançamento a débito na conta de investimento e a crédito em conta de resultado (receitas de equivalência patrimonial), com repercussão na base tributável.

Tal repercussão é neutralizada logo no artigo seguinte (art. 23), ao predicar que *a contrapartida do ajuste por aumento do valor de patrimônio líquido do investimento não será computada no lucro real (...)*. Assim, o crédito em conta de resultado seria excluído na apuração do lucro real.

Com a criação da CSLL, a Lei n.º 7.689, de 1988, discorreu sobre ajuste na base de cálculo para fins fiscais, e determinou pela *exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido* (art. 2.º, § 1.º, alínea "c", item 1).

Restou, nesse momento, nítida, clara e transparente, a **convergência entre as bases de cálculo do IRPJ e CSLL**, no que concerne às operações decorrentes de participações societárias e os correspondentes resultados auferidos.

A preocupação do legislador em compatibilizar a apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, mediante a operacionalização de ajustes no lucro líquido, é evidente.

Portanto, não há nenhum sentido entender que, para as operações societárias relativas ao primeiro momento (aquisição do investimento) e o terceiro momento (desfazimento do investimento), poder-se-ia aplicar um entendimento diferente daquele relativo ao segundo momento (desenvolvimento do investimento).

Em relação ao terceiro momento (desfazimento do investimento), predica a norma que na alienação do investimento, o valor do ágio deverá ser considerado, na apuração da base de cálculo tributável (art. 25 e 33 do Decreto-lei n.º 1.598, de 1977).

E, **em conexão indissociável** com o segundo momento (desenvolvimento do investimento) e o terceiro momento (desfazimento do investimento), o primeiro momento (nascimento do investimento) trata da aquisição do investimento que, se for realizada com sobrepreço, implica na contabilização desse valor a maior em conta específica. É o que diz o art. 20 do Decreto-lei n.º 1.598, de 1977, ao determinar nos incisos I e II que o custo de aquisição deveria ser desdobrado em (I) valor do patrimônio líquido na época da aquisição e (II) ágio ou deságio na aquisição. Por isso que, apesar da disposição no art. 25 do Decreto-lei n.º 1.598, de 1977, ser no sentido de que as contrapartidas da amortização do ágio não seriam computadas na determinação do lucro real, **não há nenhum sentido em se considerar que tal ajuste não se aplica para fins de apuração da Base de Cálculo da CSLL. Repito: o que se tutela é a convergência entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.**

Os motivos apresentados até o momento são suficientes para demonstrar que a glosa de despesa de amortização do ágio tem repercussão tanto para a apuração da base de cálculo do IRPJ quanto da CSLL.

Contudo, caso ainda haja alguma contestação sobre tal entendimento, cabem considerações complementares.

Não se pode esquecer que o **ágio** é despesa, submetida a amortização.

Logo, encontra-se a despesa do ágio submetida ao **regramento geral das despesas** disposto no art. 47, da Lei n.º 4.506, de 1964, base legal para o art. 299 do RIR/99:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Por sua vez, o art. 13 da Lei n.º 9.249, de 1995, dispõe:

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, **independentemente do disposto no art. 47 da Lei n.º 4.506**, de 30 de novembro de 1964: (*Grifei*)

A interpretação dada ao dispositivo pelo Conselheiro Marcos Pereira Valadão, no Acórdão n.º 9101-002.396, é didática e esclarecedora:

Assim, o texto legal acima transcrito evidencia claramente o vínculo entre a apuração da base cálculo da CSLL e os referidos requisitos para a dedutibilidade de despesas, do contrário não faria nenhum sentido a ressalva contida no texto. Com efeito, se o texto diz que para uma determinada situação deve se aplicar "A" independentemente de "B", é porque "B" também é aplicável àquela mesma situação.

Nessa perspectiva, as regras de dedutibilidade de despesas previstas no art. 47 da Lei n.º 4.506, de 1964, aplicam-se tanto ao IRPJ quanto à CSLL.

A redação do art. 13 da Lei n.º 9.249, de 1995, dispõe claramente sobre hipóteses de despesas indedutíveis **tanto para o IRPJ quanto para a CSLL, incluindo expressamente as situações** previstas no art. 47 da Lei n.º 4.506, de 1964.

Sendo a despesa de amortização de ágio submetida ao regramento geral das despesas operacionais, não há que se falar em ausência de previsão normativa para a sua adição à Base de Cálculo da CSLL.

No mesmo contexto, encontra-se a redação do art. 57 da Lei n.º 8.981, de 1995, tipificada pela autoridade fiscal:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.

Pela expressão **normas de apuração** entende-se o cômputo do *quantum* tributável, o procedimento consistente em determinar a base de cálculo do tributo, mediante operações de soma e diminuição de valores. Ou seja, precisamente a discussão dos presentes autos. Pelo dispositivo, resta mais evidente que repercussão dos ajustes efetuados para apuração da base de cálculo do IRPJ para a CSLL.

Nesse contexto, entendo não haver reparos ao procedimento adotado pela autoridade fiscal ao promover a glosa de despesa de amortização de ágio tanto para o IRPJ quanto para a CSLL.

Diante do exposto, voto no sentido de **negar provimento** ao recurso especial da Contribuinte em relação à matéria “inexistência de previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível pela fiscalização”.

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura