



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16643.720037/2013-55
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.866 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 7 de março de 2024
Recorrente SIEMENS HEALTHCARE DIAGNÓSTICOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Exercício: 2007, 2008, 2009

CONHECIMENTO - LEGISLAÇÃO DIVERSA - DESSEMELHANÇA FÁTICA

Quando o acórdão recorrido e os paradigmas aplicam legislações diversas e há substancial dessemelhança fática a suscitar questões jurídicas diferentes, inexistente divergência jurisprudencial a ser dirimida. Desse modo, não deve ser conhecido o recurso especial atinente à matéria arguida.

CONHECIMENTO - FUNDAMENTO AUTÔNOMO

O recurso não deve ser conhecido, se a autuação estiver fundamentada em duas razões autônomas entre si e suficientes para a manutenção da exigência, mas apenas uma é contestada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, José Eduardo Dornelas Souza (substituto), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó (substituta) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício). Ausentes o Conselheiro Luciano Bernart, substituído pela Conselheira Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, e a Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, substituída pelo Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-006.866 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 16643.720037/2013-55

Relatório

O recorrente, contribuinte, inconformado com a decisão proferida, por meio do Acórdão n.º 1401-001.571, de 02 de março de 2016, interpôs, tempestivamente, recurso especial de divergência com julgados de outros colegiados, relativamente a diversos pontos, dos quais, deu-se seguimento a quatro: (i) “**suposta utilização indevida de “sociedade-veículo”**”; (ii) “**ágio decorrente de operação entre partes relacionadas**”; (iii) “**dedutibilidade das despesas de amortização para fins da CSLL**”; e (iv) “**impossibilidade de aplicação de juros sobre a multa de ofício**”.

A ementa do acórdão recorrido apresenta a seguinte redação:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

JUNTADA DE DOCUMENTOS. REQUISITOS.

A norma que prevê a juntada de documentos após a impugnação e a realização de diligências no processo administrativo fiscal impõe o cumprimento de requisitos que devem ser observados pela recorrente.

DILIGÊNCIAS. CONVICÇÃO DO JULGADOR.

A decisão sobre a realização de diligências tem natureza de cunho facultativo para a formação da convicção da autoridade julgadora ao conferir a esta a possibilidade de determiná-las quando entender que são necessárias.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS. Oponibilidade ao Fisco.

Os planejamentos tributários são inoponíveis ao Fisco quando formados por negócios jurídicos de propósito preponderantemente marcado pela economia tributária.

SIMULAÇÃO POR VÍCIO DE CAUSA. MULTA QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE.

Na simulação por vício de causa, inexistente o falseamento ou a manipulação de aspectos relevantes dos negócios jurídicos. As partes deixam às claras as formas jurídicas empregadas. É incabível a qualificação da multa aplicada porque não se concretizam condutas como a sonegação ou a fraude penais.

JUROS SOBRE MULTA. POSSIBILIDADE.

Os juros moratórios são devidos à taxa SELIC e sobre o “crédito tributário”. Este decorre da obrigação principal que, por sua vez, inclui também a penalidade pecuniária.

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. DECADÊNCIA.

Em face da decisão contida no REsp n.º 973.733SC, decidido na sistemática dos recursos repetitivos, ocorrendo dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial para o lançamento de ofício é contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. REORGANIZAÇÕES SOCIETÁRIAS. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. IMPOSSIBILIDADE.

É impossível promover uma interpretação extensiva das hipóteses expressamente previstas em lei para a amortização do ágio por se tratar de um benefício fiscal caracterizado como isenção.

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. GERAÇÃO POR EMPRESA VEÍCULO. PLANEJAMENTO INOPONÍVEL.

A aquisição de participação societária por empresa veículo é inoponível ao Fisco quando sua causa real, preponderante sobre a causa negocial, é a geração do ágio para o subsequente aproveitamento.

ÁGIO. RENTABILIDADE FUTURA. FUNDAMENTAÇÃO. PROVA.

A lei não exige uma forma para a demonstração do fundamento econômico do ágio nem exige que sua metodologia seja a mais adequada. O que importa é saber se o demonstrativo exigido pela lei (que pode ou não ser revestido na forma de um laudo), de fato, embasou a decisão do comprador. Não interessa também saber se a empresa era rentável, mas se o comprador, ao pagar o ágio, acreditava na existência da rentabilidade futura.

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. GERAÇÃO POR AUMENTO DE CAPITAL MEDIANTE INTEGRALIZAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. PLANEJAMENTO INOPONÍVEL.

O aumento de capital social mediante integralização de participação societária é inoponível ao Fisco quando sua causa real, preponderante sobre a causa negocial, é a geração do ágio para o subsequente aproveitamento.

ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA PROPORCIONAL.

Incabível a aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário. Isso porque o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Como as estimativas caracterizam meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significaria dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato, qual seja, o descumprimento de uma obrigação principal de pagar tributo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

ÁGIO. ATIVO DIFERIDO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

Para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, é vedada a amortização do ágio contabilizado comum item do ativo diferido, na conformidade do §2º, "a", do artigo 7º, da Lei nº 9.532/97, por não se tratar de despesa intrinsecamente relacionada com a produção ou comercialização de bens ou serviços.

Em relação à primeira divergência, foram oferecidos os acórdãos paradigmas nº 1201-001.507 e 1402-002.373, assim ementados:

Acórdão paradigma n.º 1201-001.507, de 2016:

UTILIZAÇÃO DE EMPRESA-VEÍCULO. LEGALIDADE. MANUTENÇÃO DA DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO.

A utilização de empresa-veículo que viabilize o aproveitamento do ágio, por si só, não desfigura a operação e invalida a dedução do ágio, se ausentes a simulação, dolo ou fraude.

Acórdão paradigma n.º 1402-002.373, de 2017:

ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO EXTRATRIBUTÁRIA. INOCORRÊNCIA. OPERAÇÃO COMPLEXA E DE LONGA DURAÇÃO. INVESTIMENTO ESTRANGEIRO. CONTEÚDO ECONÔMICO E OBJETIVOS EMPRESARIAIS CLAROS. AUSÊNCIA DE ILÍCITOS OU ABUSOS.

O simples emprego de companhias holdings em estrutura de aquisição de investimento, ainda que com a finalidade de viabilizar e promover a compra de participações societárias, denominadas empresas veículo, não basta para justificar a glosa do ágio verificado em tais operações. A alocação de recursos e investimentos em empresa controlada não operacional, principalmente quando procedida por grupos estrangeiros que almejam participar do mercado brasileiro, é manobra não só lícita, como também justificável e costumeira, dentro da dinâmica de um mercado globalizado. Deve ser verificada, de forma concreta e objetiva, a presença dos requisitos econômicos, financeiros e contábeis da formação do ágio, à luz das previsões dos artigos 385 e 386 do RIR/99, para o seu devido aproveitamento como despesa dedutível, independentemente das formas e modelos negociais adotados, desde que lícitos.

Já, em relação à segunda divergência, foram ofertados também dois acórdãos paradigma, de n.º 1302-002.060 e de n.º 1302-001.532, cujas ementas, relativamente à parte relevante para a lide, se seguem:

Acórdão paradigma n.º 1302-002.060, de 2017:

ÁGIO INTERNO.

A circunstância da operação ser praticada por empresas do mesmo grupo econômico não descaracteriza o ágio, cujos efeitos fiscais decorrem da legislação fiscal. A distinção entre ágio surgido em operação entre empresas do grupo (denominado de ágio interno) e aquele surgido em operações entre empresas sem vínculo, não é relevante para fins fiscais.

ÁGIO INTERNO. INCORPORAÇÃO REVERSA. AMORTIZAÇÃO.

Para fins fiscais, o ágio decorrente de operações com empresas do mesmo grupo (dito ágio interno), não difere em nada do ágio que surge em operações entre empresas sem vínculo. Ocorrendo a incorporação reversa, o ágio poderá ser amortizado nos termos previstos nos arts. 7º e 8º da Lei n.º 9.532, de 1997.

Acórdão paradigma n.º 1302-001.532, de 2014:

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. INCORPORAÇÃO REVERSA. DEDUTIBILIDADE.

Após a incorporação da investidora pela investida (incorporação reversa), é dedutível a amortização de ágio decorrente da anterior aquisição de participação societária em negócio firmado entre partes independentes, em condições de mercado, baseado em expectativa de rentabilidade futura da investida e efetivamente pago à alienante do investimento. A incorporação da investidora pela investida (incorporação reversa) é operação prevista em lei, bem assim seus efeitos tributários. Se, no momento do

lançamento, o Fisco teve acesso ao demonstrativo que fundamentava o ágio e deixou de questioná-lo, descabe fazê-lo em momento processual posterior.

Quanto à terceira divergência, foram ofertados igualmente dois acórdãos paradigma, de n.º 1302-002.284 e de n.º 1201-001.830, cujas ementas, relativamente à parte relevante para a lide, se seguem:

Acórdão paradigma n.º 1302-002.284, de 2017:

ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO. PROPÓSITO NEGOCIAL. PAGAMENTO EFETIVO. EXIGÊNCIAS LEGAIS CUMPRIDAS.

A empresa controlada que incorporar a controladora, na qual detinha participação societária com ágio efetivamente pago, cumpridas as exigências dos arts. 385 e 386 do RIR/99, está autorizada a deduzir as despesas de amortização de ágio nas bases do IRPJ e da CSLL.

Acórdão paradigma n.º 1201-001.830, de 2017:

ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. EMPRESA VEÍCULO. INCORPORAÇÃO REVERSA. VALIDADE.

O uso de empresa veículo e de incorporação reversa, por si só, não invalida as operações societárias que transferiram o ágio da investidora original para a empresa investida, estando diretamente vinculadas ideologicamente a um propósito comercial. Verificadas as condições legais, especialmente a confusão patrimonial entre investidora e investida, deve ser admitida a amortização fiscal do ágio.

LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL.

Decorrendo a exigência da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada a mesma decisão proferida para o imposto de renda, na medida em que não há fatos ou argumentos a ensejar conclusão diversa.

Deixo de relatar a divergência quanto aos juros sobre a multa em face de se tratar de tema sumulado, conforme discorreremos no voto.

Por meio do despacho de fls. 3.954-3.965, foi dado seguimento ao recurso em relação às divergências acima relatadas e em face dos respectivos paradigmas.

Foram apresentadas contrarrazões tempestivas pela Fazenda Nacional (fls. 4.046-4.085), por meio das quais contesta o conhecimento e o mérito do recurso.

Quanto ao conhecimento aduz:

Para manter a glosa das amortizações dos ágios, decisão recorrida não se fundamentou somente na identificação de vício de causa na utilização de empresa veículo para a aquisição da empresa investida em negócio marcado preponderantemente pela economia tributária, como também se fundamentou na falta de comprovação do fundamento econômico do ágio.

Fica assente, portanto, que havia mais de um fundamento autônomo e suficiente para manter a glosa da amortização do ágio. Contudo, o recurso especial somente foi admitido quanto parte da fundamentação adotada para manter a tributação.

Ou seja, o recorrido teria mantido a autuação de glosa de amortização de ágio em razão de dois fundamentos (empresa veículo e fundamento econômico do ágio). Todavia, deu-se encaminhamento ao recurso apenas em relação a um dos fundamentos.

Ainda com relação ao conhecimento, a D. Procuradoria assenta também:

No tocante ao tópico “ágio decorrente de operação entre partes relacionadas”, o recurso igualmente não merece ser conhecido, à medida que a decisão recorrida para negar provimento ao recurso voluntário somente se fundamenta na constatação de simulação no aumento de capital da recorrente antes da incorporação da empresa investida, em uma operação marcada preponderantemente pela economia tributária. Neste ponto, transcreve-se o julgado impugnado:

[seguiu a transcrição]

Verifica-se claramente que a decisão recorrida não se fundamentou no ágio interno em si para manter a glosa, mas na simulação por vício de causa, constatada em operação marcada preponderantemente pela economia tributária. Logo, não há como se configurar divergência sobre ponto que não figurou como fundamento da decisão recorrida.

Quanto ao mérito, na parte relativa ao ágio, repisa as razões fáticas e jurídicas da acusação e do acórdão recorrido. No tocante à dedutibilidade da amortização dos ágios na base de cálculo da CSLL, discorre sobre a legislação para defender fundamento normativo da incidência.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Relator.

Antes de adentrarmos ao próprio conhecimento, cumpri-nos tecer considerações acerca das exigências e dos fundamentos da decisão recorrida.

Basicamente, foram glosadas amortizações de dois ágios: (i) ágio intitulado por BAYDIAG e o (ii) assim chamado ágio DADE.

No caso do ágio BAYDIAG, assim dispões o acórdão recorrido:

Quanto à compreensão dos fatos, deve-se deixar claro que o negócio jurídico essencial para o deslinde da questão é justamente aquele que proporcionou a geração do ágio que foi objeto do aproveitamento. Ou seja, a operação de aquisição da participação societária pela SIEMENS PARTICIPAÇÕES.

Passemos, então, à análise dessa operação.

O que se constata, pelo Termo de Verificação Fiscal (fls. 45 e 46), é que a operação foi realizada nos termos de um contrato denominado "Share Sale and Transfer Agreement"

(fls. 673 a 695, com tradução para o vernáculo anexada de fls. 631 a 655). Apesar de esse contrato envolver empresas brasileiras (compradora, vendedora e comprada/vendida), o preço de compra, o reajuste de capital de giro líquido e a taxa sobre eventuais juros aplicados foram originalmente estabelecidos na moeda da União Europeia (cláusulas 2.1, 2.3 e 2.5). Além disso, foi estipulado que ele "será regido por e interpretado de acordo com as leis da Alemanha" e que qualquer disputa "será resolvida através de arbitragem, de acordo com as regras do Deutsch Institution fur Schiedsgerichtsbarkeit (D.I.S.)" (cláusula 6.5 do contrato). Ademais, "os termos aos quais foi acrescentada uma tradução do alemão serão interpretados como tendo o significado atribuído pela tradução do alemão" e "o termo 'empresa afiliada' terá o significado atribuído a ele na Seção 15 da Lei das Sociedades Anônimas Alemã (verbundenen Untemehmen)" (cláusula 6.6 do contrato).

Os recursos financeiros para a aquisição da BAYDIAG foram efetivamente originados do grupo SIEMENS no exterior. Como apurado pela fiscalização (fls. 55 a 57), este enviou para a empresa SIEMENS PARTICIPAÇÕES quase que a totalidade do valor necessário para o pagamento da aquisição. Tal empresa não teve receitas operacionais nem funcionários. Possuía diretor e endereço idênticos ao da recorrente. Por isso, a autoridade fiscal concluiu se tratar de mera empresa veículo utilizada como canal de transferência do ágio.

A recorrente contesta essa conclusão afirmando que a utilização da SIEMENS PARTICIPAÇÕES seguiu o modelo adotado pelo grupo para aquisições semelhantes em outros países. A operação teve os contornos que se espera de um negócio realizado entre partes independentes, sendo, inclusive, aprovado pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE). Sua formatação teve o objetivo de racionalização, otimização, aumento da sinergia e consolidação dos investimentos no País. Acrescenta que a incorporação reversa evitou os inconvenientes ligados à extinção do CNPJ da incorporadora, bem como delongas relacionadas à burocracia de órgãos públicos.

Sem embargo, as evidências são claras de que a real aquisição se deu por parte das empresas do grupo SIEMENS situadas no exterior. A aquisição pela SIEMENS PARTICIPAÇÕES revela vício de causa. Não há dúvidas de que a causa real, que prepondera sobre a causa negocial, foi a geração do ágio para o subsequente aproveitamento. Isto é, um propósito preponderantemente marcado pela economia tributária. Portanto, como antes esclarecido, trata-se de planejamento tributário inoponível ao Fisco.

Diferentemente do que ocorreu com os investimentos envolvidos no âmbito do Programa Nacional de Desestatização da década de 90, que motivou a criação do benefício fiscal da amortização do ágio, não se vislumbra aqui a necessidade de canalização dos investimentos numa empresa ou consórcio de empresas nacional que tem a incumbência de fazer a aquisição da participação societária através de leilões de privatização de empresas públicas. Neste caso, a interposição de empresa veículo teve o propósito preponderante da economia tributária.

Demais disso, a instância a quo identificou outro problema.

Não houve comprovação efetiva do fundamento econômico do ágio. Isso porque, conforme já constava no Termo de Verificação Fiscal (fls. 47), o relatório de avaliação econômico-financeira juntado aos autos (fls. 585 a 636) foi elaborado em 27/02/2007, portanto, dois meses após a geração do ágio. Ademais, tal relatório avaliou a empresa adquirida (BAYDIAG) no valor justo de mercado de R\$ 223.002.000,00. Esse valor, no entanto, não corresponde ao valor pago na sua aquisição. A empresa autuada, por sua vez, não se pronunciou sobre essa constatação em suas peças recursais.

Com efeito, o relatório pretendeu justificar o fundamento econômico do ágio gerado. Ou seja, ao utilizar uma metodologia de fluxo de caixa descontado, pretendeu refletir o

valor da aquisição numa expectativa de rentabilidade futura. Porém, a sua elaboração extemporânea e com valor distinto do que efetivamente foi pago afasta essa pretensão.

Nesse sentido, são pertinentes as conclusões do Professor Luís Eduardo Schoueri quando percebe que a lei não exige uma forma para a demonstração do fundamento econômico do ágio nem exige que sua metodologia seja a mais adequada. O que importa é saber se o demonstrativo exigido pela lei (que pode ou não ser revestido na forma de um laudo), de fato, embasou a decisão do comprador. Não interessa também saber se a empresa era rentável, mas se o comprador, ao pagar o ágio, acreditava na existência da rentabilidade futura.

Ora, se o relatório foi elaborado posteriormente e com valor diverso dos que foram efetivamente verificados na operação, não há como se admitir que ele embasou a decisão do comprador. Portanto, não foi preenchido o requisito exigido pelo § 3º do artigo 20 do DecretoLei nº 1.598/77, antes reproduzido, qual seja, a comprovação do fundamento econômico utilizado para a constituição do ágio. Por isso, como bem observou a Fazenda Nacional em suas contrarrazões, não se pode permitir a sua posterior amortização na condição de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura nos termos previstos no inciso III do artigo 7º da Lei nº 9.532/97 (artigo 386 do RIR/99).

Em síntese, o acórdão recorrido entendeu que o ágio BAYDAIG se originou de uma operação em que o real adquirente era uma empresa estrangeira que canalizou os recursos para uma empresa no Brasil (SIEMENS PARTICIPAÇÕES), que foi caracterizada como empresa veículo, empregada apenas com a finalidade de promover a amortização do ágio. Assim, há claramente, como fundamento, o “emprego de empresa veículo/ausência de confusão patrimonial entre o real investidor e a investida”.

Nada obstante, fundamentou a manutenção da autuação em mais uma razão autônoma: a ausência da comprovação efetiva do fundamento econômico do ágio, em função da elaboração extemporânea da demonstração e do seu valor ser diferente do valor da operação.

Já, em relação ao ágio DADE, o voto condutor da decisão recorrida assim fundamenta a manutenção da exigência:

Quanto ao ágio referente à integralização de quotas da empresa DADE para aumento de capital na recorrente, novamente, impõe-se verificar as condições da sua formação.

Pelo que foi relatado, uma negociação internacional realizada no âmbito dos grupos SIEMENS e DADE BEHRING resultou, no Brasil, numa operação de aumento de capital da recorrente efetuada em 29/09/2008. No que diz respeito à sócia Siemens Healthcare Diagnostics Inc., esse aumento de capital se deu mediante a integralização da totalidade das quotas que possuía na empresa Dade Behring Ltda, doravante DADE, no valor de R\$ 84.889.000,00 (incluindo um ágio de R\$ 36.316.184,88 que passa a ser contabilizado na recorrente). Em 13/10/2008, a recorrente incorporou a empresa DADE, possibilitando, assim, as subseqüentes amortizações do ágio.

Mais uma vez, há que se compreender os fatos no sentido de que o negócio jurídico essencial para o deslinde da questão é justamente aquele que proporcionou a geração do ágio que foi objeto do aproveitamento. Ou seja, a operação de aumento do capital social da recorrente mediante a integralização da quotas da DADE.

Passemos, então, à análise dessa operação.

O que se constata é que a incorporação da empresa DADE pela recorrente não precisava ser precedida da operação de aumento de capital. Se a DADE fosse diretamente incorporada pela recorrente, isso não mudaria o quadro final. No âmbito fiscal, na

medida em que esta última era optante pelo Regime Tributário de Transição RTT (fls. 2142), uma eventual reavaliação do acervo vertido seria permitida nos termos da redação original do artigo 21 da Lei n.º 9.249/95 (artigo 235, § 2º, do RIR/99) e o correspondente ganho de capital não seria tributado enquanto mantido em reserva de reavaliação na conformidade do artigo 37 do Decreto-Lei n.º 1.598/77 (artigo 440 do RIR/99). Pela equivalência patrimonial, naturalmente, o ganho de capital seria refletido no ativo da investidora. Quaisquer acréscimos adicionais ao capital da recorrente que provocassem a diluição na participação societária dos demais sócios poderiam até gerar ágio, porém, este teria que ser registrado no patrimônio da empresa investidora situada no exterior.

A fiscalização caracterizou a operação como ensejadora de um "ágio de si mesmo", gerado intragrupo, cujas chances de oponibilidade perante o Fisco são escassas (fls. 62). Na mesma linha, a maioria vencedora na DRJ qualificou o caso como ágio interno, com a finalidade de gerar ganhos indevidos de natureza tributária (fls. 2804).

A recorrente, no entanto, alega que houve nítido pagamento de sobrepreço na aquisição internacional do grupo DADE BEHRING. A análise da operação feita pelo CADE concluiu que não haveria prejuízo para a concorrência no seguimento de atuação do negócio. Não faria sentido manter duas empresas (CNPJ distintos) do mesmo segmento econômico pertencentes ao grupo SIEMENS. A incorporação trouxe vantagens de otimização da eficiência operacional, maior sinergia e integração das unidades, com redução de custos operacionais. Acrescenta que a geração do ágio foi devidamente respaldada em laudo de avaliação econômico-financeira. O fato de ser intragrupo não o desqualifica desde que devidamente contextualizado em um cenário empresarial. A operação se assemelha a outras que foram julgadas favoravelmente aos contribuintes pelo CARF.

Nada obstante, as evidências são claras de que a DADE poderia ter sido diretamente incorporada pela recorrente. O aumento do capital social da recorrente, mediante a integralização da quotas da DADE, revela vício de causa. Não há dúvidas de que a causa real, que prepondera sobre a causa negocial, foi a geração do ágio para o subsequente aproveitamento. Isto é, um propósito preponderantemente marcado pela economia tributária. Portanto, como antes esclarecido, trata-se de planejamento tributário inoponível ao Fisco.

Assim, o recorrido consignou que a fiscalização e a DRJ adotaram, como fundamento para a glosa da amortização de ágio, a acusação de "ágio em si mesmo".

Esse, porém, não foi o fundamento do acórdão recorrido, conforme podemos verificar do trecho que reproduzimos acima.

O julgador, em nenhum momento, aduz que o ágio foi produzido artificialmente por meio de operações entre partes relacionadas, que tenha sido produzido intra-grupo, ou o qualificou como "ágio interno" ou "ágio de si mesmo", como amiúde se predica esse tipo de operação.

A razão foi "vício de causa". Note-se que a ementa também espelha a razão deduzida do voto:

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. GERAÇÃO POR AUMENTO DE CAPITAL MEDIANTE INTEGRALIZAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. PLANEJAMENTO INOPONÍVEL. O aumento de capital social mediante integralização de participação societária é inoponível ao Fisco quando sua causa real, preponderante sobre a causa negocial, é a geração do ágio para o subsequente aproveitamento.

É oportuno também consignar que esse vício de causa na geração do ágio não é relativo ao seu valor, mas sim à pessoa jurídica no qual o ágio foi gerado. Por outros termos, o que se consignou no recorrido como “geração do ágio” corresponde àquilo que muitas vezes é denominado por “transferência do ágio”.

Tecidas essas breves considerações, passamos então ao conhecimento.

Conhecimento

Em relação à primeira divergência (suposta utilização indevida de “sociedade-veículo”), o despacho assim se posicionou:

No que se refere a essa segunda matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *a aquisição de participação societária por empresa veículo é inoponível ao Fisco, quando sua causa real, preponderante sobre a causa negocial, é a geração do ágio para o subsequente aproveitamento, os acórdãos paradigmas apontados* (Acórdãos nºs 1201-001.507, de 2016, e 1402-002.373, de 2017) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *a utilização de empresa-veículo que viabilize o aproveitamento do ágio, por si só, não desfigura a operação e invalida a dedução do ágio, se ausentes a simulação, dolo ou fraude (primeiro acórdão paradigma) e que o simples emprego de companhias holdings em estrutura de aquisição de investimento, ainda que com a finalidade de viabilizar e promover a compra de participações societárias, denominadas empresas veículo, não basta para justificar a glosa do ágio verificado em tais operações (segundo acórdão paradigma).*

Esse precedente precisa ser analisado à luz dos dois ágios.

O Ágio BAYDIAG se refere a um suposto real adquirente no exterior com a suposta empresa veículo do Brasil. Os dois acórdãos paradigmas possuem as mesmas características e nenhuma mais que considero apta a trazer dessemelhança relevante.

Nada obstante, o acórdão recorrido fundamentou a manutenção da exigência com base em mais uma razão, a qual é suficiente e autônoma para sustentar suas conclusões, isto é, a ausência da comprovação efetiva do fundamento econômico do ágio, em função da (i) elaboração extemporânea da demonstração e (ii) valores diferentes entre o laudo e operação.

Em relação a esse segundo fundamento, foi apresentada divergência no recurso, divergência esta intitulada “fundamentação econômica do ‘ágio Baydiag’”, mas a ela não se deu seguimento.

Em relação ao ágio DADE, como já destacamos, o fundamento do acórdão recorrido é de “vício de causa”, em relação ao qual, não se esteia em casos predicados como “empresa veículo”.

Como a interpretação fixada nos paradigmas relativamente ao dissenso jurisprudencial atinente é incapaz de reverter a decisão do recorrido, uma vez que a autuação relativa ao ágio BAYDIAG está calcada em um segundo fundamento e a relativa ao ágio DADE

está esteada em fundamento diverso, deixo de tomar conhecimento da divergência relativa a **suposta utilização indevida de “sociedade-veículo”**.

Com relação à segunda divergência (ágio decorrente de operação entre partes relacionadas), o despacho trouxe os seguintes fundamentos:

Relativamente a essa quarta matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu por não admitir o denominado ágio interno (*geração de ágio por aumento de capital mediante integralização de participação societária*), o **primeiro acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 1302-002.060, de 2017) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que *a circunstância da operação ser praticada por empresas do mesmo grupo econômico não descaracteriza o ágio, cujos efeitos fiscais decorrem da legislação fiscal, ou seja, que o ágio decorrente de operações com empresas do mesmo grupo (dito ágio interno), não difere em nada do ágio que surge em operações entre empresas sem vínculo*.

Já no referente ao **segundo acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 1302- 001.532, de 2014), **não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, por se tratar de situações fáticas distintas**.

Enquanto na **decisão recorrida** tratou-se de **ágio interno** (geração de ágio por aumento de capital mediante integralização de participação societária), no **acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 1302-001.532, de 2014), **ao contrário**, tratou-se de *amortização de ágio decorrente da anterior aquisição de participação societária em negócio firmado entre partes independentes, em condições de mercado*.

Pois bem, conforme destaquei anteriormente, o Ágio DADE não se trata de ágio interno, ou seja, daquele cujo valor foi produzido artificialmente entre operações realizadas entre empresas submetidas a controle comum.

O contribuinte se defende dessa acusação nos seguintes termos, conforme relatório do recorrido:

aa. Justifica que o aporte com ágio das quotas da Dade Behring Ltda no capital da impugnante foi devidamente respaldado em laudo de avaliação econômicofinanceira, que, repitase, não foi controvertido pela fiscalização. O sobrepreço pago pela Siemens Healthcare Diagnostics Inc na OPA realizada nos Estados Unidos corrobora o entendimento de que o valor patrimonial dos investimentos, incluindo o brasileiro, então detidos pela adquirida Dade Behring Holding Inc. realmente não refletiam seu valor de mercado. Logo, o laudo de avaliação econômicofinanceira elaborado por empresa de auditoria de primeira linha para o aporte do investimento brasileiro na impugnante, apenas reafirmou a tendência de valorização do preço observada na OPA realizada nos Estados Unidos;

bb. Pondera que o ágio constituído no aporte, nada mais foi do que uma reafirmação da tendência de mais valia de ativos relacionados ao segmento explorado pela impugnante, naquele momento histórico. Desta feita as considerações da fiscalização de que o ágio em questão seria artificial não merece guarida, visto que dotada de propósito negocial, voltado à consolidação dos investimentos detidos pelo Grupo Siemens no Brasil, voltados ao segmento de produtos e soluções de diagnóstico laboratorial. O fato de o mesmo ser intragrupo de forma alguma o desqualifica desde que devidamente contextualizado em um cenário empresarial, como no presente caso;

O acórdão recorrido não infirma a justificativa da sobrevalor em decorrência da operação de aquisição no exterior entre partes não relacionadas. Apenas aduz que as operações no Brasil tiveram causa real diversa daquela manifestada formalmente. A diferença fática, desse modo, é significativa em relação ao acórdão paradigma a que se deu seguimento.

Desse modo, não conheço da matéria “ágio decorrente de operação entre partes relacionadas”.

Quanto à terceira divergência “dedutibilidade das despesas de amortização para fins da CSLL”, foram estas as razões do despacho para dar seguimento:

Com referência a essa quinta matéria, também ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a decisão recorrida entendeu que a amortização não seria dedutível da base de cálculo da CSLL, mesmo que o ágio fosse considerado válido e dedutível para fins do IRPJ, os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos nºs 1302-002.284, de 2017, e 1201-001.830, de 2017) decidiram, de modo diametralmente oposto, que a empresa controlada que incorporar a controladora, na qual detinha participação societária com ágio efetivamente pago, cumpridas as exigências dos arts. 385 e 386 do RIR/99, está autorizada a deduzir as despesas de amortização de ágio nas bases do IRPJ e da CSLL (primeiro acórdão paradigma) e que, decorrendo a exigência [da CSLL, esclareço] da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ [amortização fiscal do ágio, esclareço], deve ser adotada a mesma decisão proferida para o imposto de renda (segundo acórdão paradigma).

Discordo do entendimento do despacho, uma vez que os fundamentos dos acórdãos paradigmas são incapazes de reformar o recorrido, em face do não conhecimento de matéria atinente ao IRPJ.

Por fim, **não conheço da divergência relativa ao item III.16) “Ilegalidade da Cobrança de Juros Sobre a Multa”**, em razão do que dispõe o Regulamento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, no §3º, art. 67, Anexo II:

§ 3º 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.

Afinal, assim reza aa Súmula CARF nº 108:

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

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso especial.

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

