



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.720309/2018-65
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-006.992 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de junho de 2024
Recorrente GE CELMA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2013, 2014

PRELIMINAR. NULIDADE. ART. 24 DA LINDB. INAPLICABILIDADE. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. MATÉRIA RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR.

O artigo 146 da Constituição Federal estabelece que a edição de normas gerais em matéria tributária é matéria reservada à lei complementar e é esse o status do Código Tributário Nacional, que possui regramento específico sobre a matéria, contando com os art. 100 e 146, que de alguma forma, trazem o mesmo valor que buscado através da LINDB e que o art. 24 seria apenas um reforço à norma já existente

O artigo 24 da LINDB dirige-se à revisão de ato, processo ou norma emanados da Administração, não se aplicando ao lançamento fiscal, já que este não se ocupa da revisão de atos administrativos e não declara a invalidade de ato ou de “situação plenamente constituída. Súmula CARF nº 169

PRELIMINAR. NULIDADE. INOVAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Descabe a arguição de nulidade por modificação do critério jurídico do lançamento quando a DRJ traz apenas argumentos complementares aos fundamentos que motivaram a autuação. Nesse caso, não há que se falar em violação ao art. 146, CTN, ou cerceamento do direito de defesa com base no art. 59, do Decreto nº 70.235/72

PRELIMINAR. DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO ÁGIO. SÚMULA CARF Nº 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

DA NULIDADE. ERRO DE DIREITO. AUTUAÇÃO FISCAL FORMULADA EM CUMPRIMENTO ESTRITO OS REQUISITOS NORMATIVOS. ART. 177 DA LEI Nº 6.404/76.

Não há que se falar em nulidade do lançamento, por vício de motivação, quando este encontra-se devidamente motivado com fatos e fundamentos

jurídicos, e nele estão presentes todos os requisitos legais previstos nos art. 142, CTN e art. 10, do Decreto n.º 70.235/72.

O art. 177, § 2º, da Lei n.º 6.404, de 1976, determinou a dissociação das prescrições societárias e fiscais a respeito da escrituração. Dessa forma, mesmo que a lei societária determinasse o afastamento do ágio na emissão de ações das contas de resultado, poderia a lei tributária determinar o contrário para fins fiscais.

REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. CISÃO PARCIAL AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO. FLUXO FINANCEIRO INEXISTENTE.

Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de ágio que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem qualquer dispêndio, e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada.

As operações de arranjo societário entre companhias integrantes do mesmo grupo econômico cuja indução das transações revela-se tendente à criação de um ágio artificial destinado à redução da base de cálculo de IRPJ através da obtenção vantagem tributária indevida desamparada de propósito negocial, são circunstâncias bastantes para determinar a perda da eficácia do sobrepreço avaliado e ratificar a negativa de dedutibilidade das parcelas de amortização de ágio computadas no resultado fiscal do impugnante.

A legislação tributária permite a dedutibilidade da amortização de ágio proveniente de aquisição de negócio empresarial mediante cisão parcial de pessoa jurídica, sendo necessário, entre outros aspectos a comprovação do efetivo fluxo financeiro que evidencie o pagamento do custo aquisição celebrado entre as partes, incluindo-se o montante do ágio.

INCENTIVO FISCAL. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR. DEDUÇÃO.

O exercício do direito aos benefícios fiscais concedidos no âmbito do Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, é uma faculdade que compete ao titular deste direito, que deve ser exercido em tempo próprio e segundo as regras específicas vigentes na época da sua fruição.

Desta forma, não cabe às autoridades fiscais, a sua concessão de ofício retroagindo no tempo os seus efeitos para alcançar os períodos pretéritos objeto dos lançamentos.

O processo administrativo fiscal não se constitui instrumento jurídico apropriado nem para o sujeito passivo formalizar a opção pela dedução do incentivo fiscal a tais programas e nem, para a verificação pela autoridade julgadora do atendimento às condições legais para o desfrute de tais benefícios, ou para recálculos dos referidos limites de dedutibilidade

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2013, 2014

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. VINCULAÇÃO AO LANÇAMENTO PRINCIPAL.

Aplicam-se aos lançamentos tidos como reflexos as mesmas razões de decidir do lançamento principal (Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ), em

razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há fatos jurídicos ou elementos probatórios a ensejar conclusões com atributos distintos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013, 2014

TAXA SELIC. JUROS. MULTA DE OFÍCIO. 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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso no tocante (i) às alegações de nulidade do auto de infração e da decisão recorrida, (ii) decadência e (iii) incidência de juros SELIC sobre a multa de ofício, (iv) ao ajuste dos saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL; (v) ao ajuste da base de cálculo decorrente das despesas relativas ao Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT). Por voto de qualidade, negar provimento ao recurso em relação às (i) glosas das despesas com ágio; Vencidos os conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Andressa Paula Senna Lisias e Gustavo de Oliveira Machado. Julgamento realizado após a edição da Lei nº 14.689/2023, que deverá ser observada quando da execução do acórdão.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernando Augusto Carvalho de Souza
– Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Claudio de Andrade Camerano, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Andressa Paula Senna Lísias, Gustavo de Oliveira Machado (suplente convocado)

Relatório

Trata o processo de auto de infração para cobrança de IRPJ e CSLL, relativo aos anos-calendário de 2013 e 2014, nos valores de R\$ 172.313,995,06 e R\$ 62.002.707,44 respectivamente, acrescidos com multa de ofício e juros de mora.

O auto de infração identificou 2 (duas) infrações, sendo a primeira por exclusões, consideradas indevidas, nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL relativas a despesas de amortização do ágio, sendo procedida a sua glosa e a segunda, consequência da primeira, na apuração de Saldos Insuficientes de Prejuízo Fiscal de IRPJ e de BC Negativa da CSLL.

Essa segunda infração ocorreu tendo em vista as adições de ofício das exclusões dos valores das amortizações de ágio aumentaram os valores do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL bem como o fato de tais saldos de prejuízos fiscais de bases de cálculo negativa da CSLL do Contribuinte já terem sido objeto de ajustes no transcurso da ação fiscal anterior, no processo administrativo n.º 16682.722.573/2016-71.

O processo administrativo n.º 16682.722.573/2016-71 teve por base os anos calendário 2011 e 2012 e de acordo com o auditor fiscal, todo o procedimento fiscal, relativo ao presente processo para aos anos de 2013 e 2014, baseou-se nos mesmos fatos e fundamentos da autuação relativa aos anos-calendário de 2011 e 2012.

Para fins de economia processual transcrevo o relatório do Acórdão 09-68.788 da 2ª Turma da DRJ/JFA que julgou a impugnação na sessão de 28 de novembro de 2018:

Relatório

Trata-se o presente processo de auto de infração de IRPJ no valor de R\$172.313.995,06 e CSLL no valor de R\$62.002.707,44, já incluído juros e multa de ofício, referente o período de 2013 e 2014.

Diz o Termo de Verificação Fiscal - TVF:

O contribuinte é pessoa jurídica de direito privado, constituída sob forma de sociedade por cotas de responsabilidade limitada.

No período de 2011 a 2014 optou pela tributação do lucro nas formas Lucro Real Anual (2011) e Lucro Real Trimestral (2012, 2013 e 2014), com apurações do IRPJ e da CSLL anual (2011) e trimestral (2012, 2013 e 2014).

A ação fiscal desenvolvida na empresa decorreu de Programação e Seleção do contribuinte e também de ação fiscal anterior referente ao período 2011 e 2012, que teve, na ação anterior e nesta agora, como objeto verificar a correta apuração do IRPJ e da CSLL, frente ao aproveitamento do ágio, pelo Contribuinte ora fiscalizado, baseado em expectativa de resultados futuros, oriundo de avaliação de investimentos, dando prosseguimento, portanto à ação fiscal anterior.

De acordo com o TVF, os documentos e arquivos digitais entregues no transcurso da ação fiscal anterior (TDPF n.º 07.1.85.00-2015-00076-6), relativos aos anos-calendário 2011 e 2012, estão contidos no processo administrativo fiscal (PAF) de n.º 16682.722.573/2016-71 e foram usados no transcurso da presente ação fiscal.

A autoridade lançadora reproduziu trechos, de inteiro teor, do Termo de Verificação Fiscal da ação fiscal anterior, onde foram apurados os créditos relativos aos anos de 2011 e 2012 e que, segundo ele, é feita uma análise da origem e natureza do ágio glosado na presente ação fiscal.

A contribuinte foi intimada na ocasião a prestar esclarecimentos acerca de adições e exclusões que compuseram a apuração do lucro real daquele período (2011 e 2012), a contribuinte apresentou sua resposta, diz no TVF:

3.3.3 Segundo a Dipac apurou, a linha Reversão dos Saldos das Provisões Operacionais contempla a "provisão para perdas com ágio", aumentando o resultado do período. No entanto, o valor da provisão é amortizado na Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), diminuindo o valor do resultado na mesma medida. Em 2010, a amortização não consta explicitamente na DRE, mas foi feita via despesa operacional, na linha 05A/21 - Encargos de Amortização (R\$ 24.095.487,00).

3.3.4 Dessa forma, o resultado contábil do período não é afetado. No entanto, o resultado tributário é diminuído, pois a amortização do ágio, controlada na Parte B do LALUR, é excluída do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL.

3.4 Conclusão - A GE Celma Ltda passou a amortizar, desde outubro/2010, ágio decorrente da parcela do patrimônio vertido para si na cisão parcial da empresa GE do Brasil Participações Ltda (CNPJ/MF n.º 01.821.234/0001-62) - GE Participações/GEP.

3.4.1 No entanto, esse ágio surgiu a partir da integralização de capital em GE Participações com cotas da GE Celma Ltda detidas por suas antigas controladoras, caracterizando-se como ágio intragrupo, sem desembolso de recursos, gerado artificialmente. Assim, entende-se que o ágio que vem sendo amortizado tem por finalidade preponderante a economia tributária, devendo, portanto, ser glosado.

Após transcrever dispositivos acerca do ágio, a autoridade lançadora afirma o valor do ágio amortizado no resultado é, via de regra, uma despesa indedutível, que deve ser adicionada para efeito de apuração do lucro real. O ágio pode ser computado somente na determinação do ganho ou perda de capital, no caso de eventual alienação ou liquidação do investimento em coligada ou controlada.

Diz:

No entanto, a lei prevê uma exceção, permitindo que a amortização do ágio seja dedutível, antes da alienação ou liquidação do investimento, quando uma pessoa jurídica absorve patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual a primeira detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio (art. 386 do RIR/99).

Afirma que a legislação não autoriza a amortização do ágio contudo, quando se tratar de ágio interno, o qual não possui custo de aquisição e não é hipótese descrita na norma autorizadora.

Informa também que o ordenamento jurídico admite a amortização do ágio mesmo que a incorporada seja aquela que detenha a propriedade da participação societária, ou seja, no caso em que a investida incorpora a investidora.

Após explanações acerca da evolução legislativa sobre o ágio diz:

5.24 Concluímos assim que o pressuposto do planejamento tributário ensejador de ágio interno é, via de regra, a decisão de um grupo econômico (Grupo GE), diante de uma Pessoa Jurídica (PJ) lucrativa e produtora de riqueza (GE Celma) com um Patrimônio Líquido defasado em relação ao seu valor de mercado, de reavaliar o patrimônio líquido desta, e, ainda, amortizar fiscalmente o ágio gerado por consequência desta avaliação.

5.25 Logo, em relação à presente autuação, temos:

a) PJ objeto da avaliação - PJ lucrativa e produtora de riqueza com um Patrimônio Líquido defasado em relação ao seu valor de mercado - GE Celma Ltda (CNPJ/MF nº 33.435.231/0001-87);

b) PJ "adquirente" - PJ, que deverá servir como empresa-veículo para a contabilização e posterior transferência do ágio a ser criado, sendo, via de regra, uma empresa não operacional ou com atividades inexpressivas, ou seja, não produz riqueza relevante - GE do Brasil Participações Ltda (CNPJ/MF nº 01.821.234/0001-62);

c) PJ "alienante" - PJ Holding, controladora das demais - GE Brazil Holding Limited - GE Holding (CNPJ/MF nº 11.485.254/0001-63 - sociedade irlandesa).

5.26 Feitas estas considerações, vale lembrar que a amortização do ágio está evidentemente condicionada à sua efetiva existência, nos termos da legislação vigente.

O detalhamento da operação de reorganização societária envolvendo a autuada também foi retirado do TVF da operação fiscal anterior, a saber:

6.2.1 Foram analisados os atos societários das seguintes empresas para identificar a origem do ágio amortizado na GE Celma:

- CNPJ/MF nº 33.435.231/0001-87 - GE Celma Ltda - Apelido(s): GE Celma;
- CNPJ/MF nº 01.821.234/0001-62 - Ge do Brasil Participações Ltda - Apelido(s): GE Participações ou GEP;
- CNPJ/MF nº 33.482.241/0001-72 - General Eletric do Brasil Ltda - Apelido(s): GE do Brasil ou GE Brasil ou GEP.

6.2.2 Da análise, verificamos que a empresa GE Participações funcionou como empresa veículo não só para transferir o ágio para a GE Celma, através de cisão parcial na própria GE Participações, com patrimônio cindido vertido para incorporação pela própria investida GE Celma, como também para diversas outras empresas do Grupo GE, utilizando-se também da mesma operação, ou seja, de cisões parciais do patrimônio da GE Participações com versões dos patrimônios cindidos vertidos para incorporações pelas respectivas empresas investidas. Ao final das sucessivas transferências de ágio para as respectivas empresas, cumprida sua finalidade de empresa veículo, restou a dissolução da empresa GE Participações mediante Distrato Social firmado na data de 31/12/2012 (Doc41; Doc112; Doc160). Mas antes da dissolução, ainda neste último ato, retificou diversos laudos de avaliação, aumentando, em certos casos, os ágios transferidos.

6.2.3 Por empresa veículo nos casos de ágio, entendemos aquela empresa cuja participação tem por objetivo exclusivamente propiciar o cumprimento de algum requisito legal à sua dedução fiscal (registro do investimento com ágio, confusão patrimonial, laudo etc). A sua artificialidade está no cancelamento da sua participação no negócio ao final das operações com, não raro, consequente dissolução/extinção.

Conforme dito anteriormente, a autoridade lançadora extraiu enxertos do TVF da operação fiscal anterior, continuou com a descrição do processo através de aumentos sucessivos de capital social entre outras alterações contratuais, bem como citações dos organogramas das empresas do grupo, depois conclui:

6.3.14 Conclusão - Ou seja, todo o ágio registrado em GE Participações decorreu da atribuição ao capital social de participações detidas pelos sócios em outras empresas (30/06/2008, 24/11/2009 e 30/12/2009), sem desembolso de recursos.

Logo após demonstra a reorganização societária envolvendo as empresas GE Brasil (GEB), GE Celma (GEC) e GE Participações (GEP) onde a GEP registra a consolidação de 100% do investimento na GEC e diz logo após:

6.3.19 Importante registrar que nesta mesma data de 26/09/2010, em que o controle da GE Celma se consolidou na GE Participações, mediante a 9a ACS da GE Celma, a sócia controladora da GE Participações, GE Holding deliberou pela cisão parcial do patrimônio da GE Participações, constituído, esta parcela cindida do seu patrimônio líquido, pelo investimento na GE Celma, e seu respectivo ágio interno, com versão deste patrimônio cindido para incorporação pela própria GE Celma (incorporação reversa), como veremos a seguir.

6.3.20 GEP ACS 26/09/2010 (Doc201) - As sócias da GE Participações, tendo a GE Holding na condição de sócio controlador, aprovaram a cisão parcial da GE Participações com versão da parcela cindida do seu patrimônio líquido para a GE Celma. Em razão desta cisão parcial, deliberaram também a redução do capital social da GE Participações. Como consequência, as sócias de GE Participações (GE Holding e GE Benelux) passaram a ser as novas cotistas de GE Celma.

No TVF é citado também a justificativa para o processo e a autoridade lançadora diz:

6.3.23 O resumo do acervo contábil líquido parcial de GE Participações, anexo ao laudo de avaliação (fls. 28 a 33 do Doc201) elaborado pela KPMG Auditores Independentes (KPMG), especifica duas parcelas de ágio por rentabilidade futura de GE Celma, R\$ 749.557.545,11 e R\$ 710.407.027,95, totalizando R\$ 1.459.964.573,06, mesmo valor constante na DIPJ2011/2010 - fl.73 do Doc49 (Ficha 36A Ativo - Balanço Patrimonial - Linha 27 - Ágio em Investimentos) de GE Celma (extrato abaixo).

TABELA OMITIDA

6.3.24 A parcela do ágio no valor de R\$ 710.407.027,95, sob o título de ajuste de evento societário em processo de aprovação refere-se à redução de capital social ocorrida na GE Brasil, conforme sua 81a Alteração do Contrato Social da GE Brasil, em 22/09/2010 (Doc138), discutida acima.

6.3.25 A GE Celma passou então a amortizar, desde outubro de 2010, este ágio decorrente da parcela do patrimônio vertido para si na cisão de GE Participações.

6.3.26 No entanto, esse ágio surgiu a partir da integralização de capital em GE Participações com cotas de GE Celma detidas por suas antigas controladoras, caracterizando-se como um ágio intragrupo, conforme GEP ACS 24/11/2009 (Doc46; Doc04; Doc106; Doc168), sem desembolso de recursos, gerado artificialmente.

Após estas explanações demonstra outras reorganizações societárias em que as empresas do grupo GE tem parcelas cindidas de seu patrimônio para outras empresas do mesmo grupo em que as parcelas vertidas são compostas dos próprios investimentos e ágios por rentabilidade futura.

Continua:

6.3.38 GEP ACS 31/12/2012 (Doc41; Doc112; Doc160) – GE Holding, ainda controladora de GE Participações, decide aprovar a retificação de diversos Laudos de Avaliação das empresas que incorporaram as parcelas cindidas da GE

Participações, alterando tão somente as parcelas dos ágios por rentabilidade futura transferidos para as próprias empresas. Dando sequência à aprovação das retificações dos laudos, a sócia GE Holding encerra as atividades da GE participações mediante distrato social lavrado neste mesmo instrumento de ACS. A tabela abaixo resume os valores originários dos ágios e os novos valores.

Empresas	CNPJ/MF	Valor do ágio no	Valor do ágio na	Laudos retificados
		laudo originário	retificação do laudo	Doc41; Doc112; Doc160
GE Celma Ltda	33.435.231/0001-87	R\$ 1.459.964.573,06	R\$ 1.626.857.457,13	folhas 12 a 15
GE Healthcare do Brasil Comércio e Serviços Médico-Hospitais Ltda	00.029.372/0001-40	R\$ 56.524.709,04	R\$ 136.780.882,59	folhas 17 a 19
General Electric Energy do Brasil – Equipamentos e Serviços de Energia Ltda	02.817.041/0001-09	R\$ 110.105.435,31	R\$ 117.606.666,50	folhas 21 a 24
GE Oil & Gas do Brasil Ltda	05.635.291/0001-08	R\$ 293.752.109,39	R\$ 111.968.287,70	folhas 26 a 29
GE Transportes Ferroviários Ltda	02.167.325/0001-99	R\$ 133.885.831,20	R\$ 148.409.219,94	folhas 31 a 34
GEVISA S.A.	68.059.674/0001-03	R\$ 77.393.317,05	R\$ 36.148.844,05	folhas 36 a 39
GE Iluminação do Brasil Comércio de Lâmpadas Ltda	10.140.586/0001-43	R\$ 75.988.711,25	R\$ 0,00	folhas 41 a 44
General Electric do Brasil Ltda	33.482.241/0001-73	R\$ 143.385.740,69	R\$ 49.224.608,20	folhas 46 a 49

6.3.39 O demonstrativo que segue resume a distribuição do ágio interno pelas empresas do Grupo GE, produzido artificialmente, sem dispêndio por parte das empresas envolvidas, não se revestindo do caráter de onerosidade, requisito necessário para que possa ser amortizado, influenciando, portanto, na apuração das bases de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

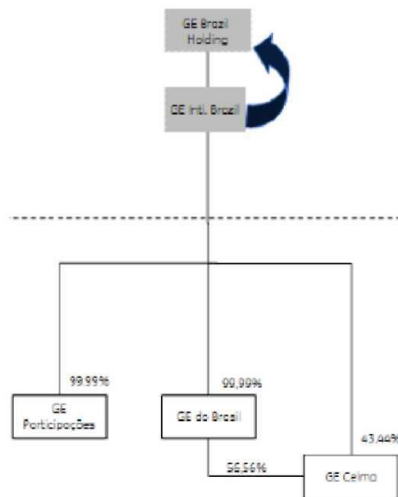
ACS - Alteração de Contrato Social da GE Participações com cisões parciais do seu patrimônio para transferência de ágio interno						
Empresa	CNPJ/MF nº	ACS aprovou Laudo de Avaliação em 2010	ACS aprovou Laudo de Avaliação em 2011	ACS aprovou Laudo de Avaliação em 2012	ACS aprovou retificação do Laudo de Avaliação	ACS aprovou nova retificação do Laudo de Avaliação
		Agio por rentabilidade futura registrado no Laudo de Avaliação originário incorporado pela própria investida	Agio por rentabilidade futura registrado no Laudo de Avaliação originário incorporado pela própria investida	Agio por rentabilidade futura registrado no Laudo de Avaliação originário incorporado pela própria investida	Agio por rentabilidade futura registrado no Laudo de Avaliação retificado	Agio por rentabilidade futura registrado no Laudo de Avaliação retificado
GE Healthcare	00.029.372/0001-40		30/12/2011 R\$ 56.524.709,04		27/07/2012 R\$ 84.382.306,34	31/12/2012 R\$ 136.780.882,59
GE Celma	33.435.231/0001-87	26/09/2010 R\$ 1.459.964.573,06				31/12/2012 R\$ 1.626.857.457,13
GE Energy	02.817.041/0001-09	01/12/2010 R\$ 110.105.435,31				31/12/2012 R\$ 117.606.666,50
C&I Investimentos	00.965.792/0001-39	01/12/2010 R\$ 19.813.955,44				
GE LIFESCIENCE	55.487.029/0001-31	01/12/2010 R\$ 4.974.800,41				
GE Iluminação	10.140.586/0001-43	13/12/2010 R\$ 75.988.711,25				31/12/2012 R\$ 0,00
GE do Brasil	33.482.241/0001-73	13/12/2010 R\$ 143.385.740,69				31/12/2012 R\$ 49.224.608,20
GE SCIM	12.085.384/0001-71	13/12/2010 R\$ 0,00				
GE Supply	02.320.006/0001-71			30/07/2012 R\$ 20.581.531,04		
GE Water	01.009.681/0001-11	01/12/2010 R\$ 308.510.335,61				
GEVISA	68.059.674/0001-03	01/12/2010 R\$ 77.393.317,05				31/12/2012 R\$ 36.148.844,05
GE Oil & Gas	05.635.291/0001-08	01/12/2010 R\$ 293.752.109,39				31/12/2012 R\$ 281.770.743,44
GE Transportes	02.167.325/0001-99	01/12/2010 R\$ 133.885.831,20				31/12/2012 R\$ 148.409.219,94
Agio interno distribuído Grupo GE ==>		R\$ 2.627.774.809,41	R\$ 56.524.709,04	R\$ 20.581.531,04	R\$ 84.382.306,34	R\$ 2.396.798.421,85

Após demonstrar a criação do ágio interno em todas as empresas do grupo GE acima, a autoridade lançadora contextualiza a autuação ora analisada, a saber:

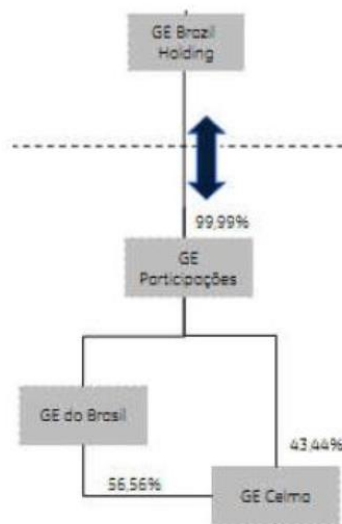
Em alteração contratual de 13/11/2009 a GE Holding (Sociedade Irlandesa) incorpora a GE International (sociedade sediada em Luxemburgo e antiga controladora da GE Brasil) passando a ser a controladora da GE Brasil.

Em 24/11/2009 a GE Holding transfere seu controle na GE Brasil para a GE Participações, que passa a ser a nova sócia controladora da GE Brasil.

De acordo com a autoridade lançadora, antes o organograma era assim:



Após passou a ser:



A autoridade lançadora informa que em laudo de avaliação econômico financeira assinado por uma empresa de auditoria foi estimado um valor justo para o patrimônio da GE Celma muito superior ao valor do investimento somado ao ágio por rentabilidade futura contido em sua contabilidade e que a empresa intimada a esclarecer a divergência não soube identificar o porquê dela, isto aconteceu com as demais empresas do grupo.

Após ele demonstra a reorganização societária na atuada, nos mesmos moldes que anteriormente explicado e após intimações a empresa acerca da divergência do valor contabilizado diz ter concluído que não foi atendido o requisito legal estampado no parágrafo 3º do art.385 do RIR que exige que o lançamento contábil do ágio, com fundamento em expectativas de resultados futuros, seja comprovado mediante demonstrativo que o Contribuinte deveria guardar. Uma vez que o Contribuinte apresentou um documento contendo valores que não guardam correlação com os valores escriturados do investimento/ágio na GE Celma, verificamos que o Contribuinte não comprovou o registro contábil do investimento, e respectivo ágio, lançados na contabilidade de seus sócios.

A simplificação acima refere-se a ação fiscal anterior que a autoridade lançadora transcreve em seu TVF, abaixo segue sobre a ação fiscal ora em análise.

Informa que esta ação fiscal complementa as autuações efetuadas na ação fiscal anterior que apuraram os créditos tributários para os anos de 2011 e 2012, e esta 2013 e 2014.

Após explicações acerca das intimações e respostas da contribuinte a autoridade lançadora diz:

8.1 Na reestruturação societária descrita acima, observam-se figuras clássicas de planejamento tributário, a saber: a) operações estruturadas em sequência; b) negócios jurídicos entre partes relacionadas; c) utilização de empresa veículo; d) operações invertidas (incorporações às avessas); e e) ágio de si mesmo.

Após descrição de trechos de entendimento de renomado professor acerca do assunto diz:

8.3 Os elementos coletados demonstram claramente que o objetivo preponderante, senão único, alcançado na reorganização societária envolvendo a GE Celma foi o aproveitamento fiscal do ágio interno na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos anos-calendário de 2010, 2011, 2012, 2013 e 2014.

8.4 Não houve ingresso de novos recursos em todo o processo envolvendo as reorganizações societárias. A operação resumiu-se ao registro contábil de um suposto ágio, derivado de expectativa de rentabilidade futura, apurado em uma operação de reorganização societária entre pessoas do mesmo grupo econômico, com o intuito preponderante de reduzir a tributação, sem nenhuma fundamentação econômica.

8.5 Em nenhum momento houve o efetivo pagamento de ágio pelo controlador ou suas controladas.

....

9.7 As operações foram estruturadas em sequência de forma que as pessoas jurídicas GE Holding e GE Participações foram os atores principais da reorganização societária das empresas do GRUPO GE, sediadas no Brasil, conforme descrito nas análises das alterações de contrato social da GE Participações, GE Brasil e GE Celma, vistas acima.

9.8 Os negócios jurídicos foram celebrados entre partes relacionadas, dentro de um mesmo grupo econômico (Grupo GE), o que acabou por gerar um ágio artificial que, como visto, não é admitido na Contabilidade. Em toda a operação de reorganização societária foi utilizada a empresa veículo GE Participações.

9.9 Conforme demonstrado nas alterações de contrato social datadas de 24/11/2009 e 30/12/2009, a GE Participações teve seu capital social aumentado de R\$ 422.238.308,55 para R\$ 3.100.387.597,00, com emissão de novas quotas, subscritas e integralizadas pela sua sócia GE Holding, mediante a contribuição da totalidade das quotas detidas por GE Holding em diversas empresas do Grupo GE, dentre elas, a GE Celma. Grande parcela deste aumento de capital social corresponde à diversos ágios fundamentados por expectativas de resultados futuros, oriundos de avaliações econômico-financeiras às quais as empresas da GE Holding foram submetidas. Para a GE Celma, esta parcela correspondeu ao valor de ágio no montante de R\$ 1.459.964.573,06.

9.10 A operação invertida fica caracterizada pela incorporação das quotas cindidas da GE Participações (controladora) pela GE Celma (controlada), conforme alteração de contrato social da GE Participações de 26/09/2010, discutida acima (GEP ACS 26/09/2010 - Doc201).

9.11 E, enfim, a figura do "ágio de si mesmo" fica claramente evidenciada pelo fato do ágio ter como base a expectativa de rentabilidade futura da própria GE Celma, empresa que ora se beneficia pela exclusão do mesmo das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL nos anos-calendário de 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 e subsequentes, com montantes controlados na parte B do LALUR.

9.12 Além dos comentários anteriores, o Contribuinte não atendeu ao disposto no parágrafo 3º do art. 385 do RIR (Decreto n.º 3.000/99) que determina que o lançamento contábil do ágio com fundamento de rentabilidade com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros deverá ser baseado em demonstração que o Contribuinte arquivará como comprovante da referida escrituração. Uma vez que o Contribuinte apresentou o relatório de Avaliação Econômico-Financeira da GE Celma (Doc30; Doc 156; Doc172), elaborado pela Ernst & Young em 11/11/2009, como comprovante do lançamento do ágio por rentabilidade futura na GE Celma, e não prestou esclarecimentos que elucidassem as divergências entre o valor justo estimado para a GE Celma (R\$ 2.089.901.000,00), apontado pela Ernest & Young, e o valor do investimento/ágio na GE Celma registrado no Laudo de Avaliação do acervo líquido cindido da GE Participações vertido para a própria GE Celma (R\$ 1.630.614.181,89 com parcela de ágio de R\$ 1.459.964.573,06, e de investimento, R\$ 170.649.614.181,89). Solicitamos ainda a informação do prazo de amortização que deveria estar na referida Avaliação Econômico-Financeira. Limitou-se o Contribuinte a informar que o montante inicialmente contabilizado foi de R\$ 1.630.614.181,89, inferior, portanto ao montante do negócio apurado por ocasião da Avaliação Econômico-Financeira, conforme já visto acima. É entendimento, portanto, desta Fiscalização que o documento apresentado não comprova o ágio por rentabilidade futura registrado na GE Celma.

Cientificada da autuação em 26/03/2018 a contribuinte apresentou impugnação, que abaixo transcrevo síntese.

Quando da descrição dos fatos, a impugnante traz os seguintes argumentos:

(I) o caso em concreto não se confunde com o controverso "ágio interno". O Agente Fiscal não considerou a diferença entre os ágios existentes nos livros da GE Participações e da GE Celma e o controverso "ágio Interno". O "ágio interno" muitas vezes questionado é o ágio criado a partir de uma reavaliação espontânea decorrente de uma transação intragrupo de ativos, como quer fazer parecer o Agente Fiscal, tratando-se de ágios plenamente legítimos tanto pelo aspecto contábil quanto pelo aspecto fiscal;

(III) para fins de amortização fiscal do ágio, a existência, ou não, do pagamento em moeda é irrelevante, pois mesmo nos casos de aumento e redução de capital, como o caso ora analisado, há um legítimo custo de aquisição, que corresponde ao valor das quotas entregues ou direitos devolvidos;

(IV) não deve prosperar a alegação quanto à suposta falta de propósito negocial na reestruturação realizada pela Impugnante. O objetivo final das reestruturações foi o de criar condições para que cada linha de negócio fosse desenvolvida através de uma sociedade especializada, evitando ineficiências internas (vários negócios distintos oferecendo partes de uma solução única) e externas (clientes do Grupo GE tendo diferentes reuniões com vários negócios do conglomerado com soluções por vezes concorrentes). Como será explanado a seguir, antes da reestruturação, o Grupo GE detinha mais de 80 sociedades no Brasil. Ao final da reestruturação, restaram apenas 18;

(V) a GE Participações, em nenhuma hipótese, poderia ser enquadrada como "empresa veículo". A Impugnante demonstrará a regular operação da GE

Participações como sociedade holding do Grupo GE, que operou em alguns momentos como sociedade operacional;

(VI) ainda que a GE Participações fosse uma "empresa veículo", o próprio E. CARF e a C. Câmara Superior de Recursos Fiscais ("CSRF") têm proferido diversas decisões - e de maneira reiterada - esclarecendo que a existência de uma "empresa veículo" não é elemento suficiente para desqualificar a validade das operações (e, conseqüentemente, do ágio a elas associado), contanto que os requisitos legais sejam cumpridos. Tais decisões reforçam a linha de raciocínio da Impugnante quanto à ausência de fundamento legal claro para a desqualificação, para fins fiscais, das transações em comento; e

(VII) a legislação não prevê qualquer restrição à forma ou à metodologia utilizadas para a fundamentação do ágio em rentabilidade futura, de tal modo que não cabe às Autoridades Fiscais estabelecerem requisitos adicionais ou questionarem a qualidade técnica das informações prestadas. Esse posicionamento é sustentado pela doutrina e jurisprudência do CARF.

A impugnante conta a história de como ela acabou por incorporar a GE RIO em 2010, visto as operações das duas empresas terem sido consolidadas em 2003 com a aquisição da totalidade das ações da GE Varig (antiga denominação da GE RIO) pela impugnante, passando ela a ser filial da contribuinte.

Explica que a GE Participações foi fundada em 1997 com o objetivo de comprar, vender, importar e exportar equipamentos em geral, bem como participar em outras sociedades como sócia, acionista ou quotista e que no mesmo ano foi adquirida pelo Grupo GE, tendo sua denominação como GE Participações a partir de então, quando ingressou em sua sociedade a GE Holdings Luxembourg e CO (GE Lux), ocasião que houve cisão de parte de seu patrimônio para GE Comércio e Serviço de Equipamentos de Tecnologia Ltda.

Nesta época o capital social da GE Participações era de R\$4.906,00, capital este aumentado em 2008 para R\$416.543.308,55 pela GE Lux, através de suas participações societárias, por seu valor de custo, na GE Betz Ltda, Ecolochem Ltda e Zenom Water Ltda.

A impugnante informa que dentro do conjunto de reestruturações societárias globais do Grupo GE a GE Brazil Holding Limited passou a ser a sócia controladora da GE Participações.

Diz a impugnante:

46. Em seguida, em 24 de novembro de 2009, GE Participações adquire participação societária na GE Celma. A aquisição é feita a valor de livros, ou seja, GE Participações pagou o mesmo valor contábil do Investimento na GE Celma registrado nos livros da GEBHL. Em razão do disposto nos artigos 384 e 385 do RIR/99, o valor da aquisição do Investimento na GE Celma é desdobrado em conta de investimento avaliado com base no método de equivalência patrimonial e ágio. O valor da aquisição foi de R\$ 796.300.735,78, que foi desdobrado em uma conta de investimento e ágio, nos montantes de R\$ 46.743.190,67 e R\$ 749.557.545,11, respectivamente.

47. Com isso, a GE Participações passou a ser sócia da GE Celma, no lugar da GEBHL.

48. Vale notar que, no mesmo momento em que foi adquirida a participação societária na GE Celma, a GE Participações também adquiriu participação nas seguintes sociedades: (i) Bently do Brasil Ltda⁷, (ii) General Electric do Brasil Ltda ("GEB")⁸, (iii) BHA do Brasil Ltda⁹, (iv) Vecto Gray Óleo e Gás Ltda.¹⁰,

(v) PII South America do Brasil Ltda.11 e (vi) GE Healthcare Life Sciences do Brasil - Comércio de Produtos e Equipamentos para Pesquisa Científica e Biotecnologia Ltda.12. Em pagamento da aquisição desses Investimentos, GE Participações emitiu novas quotas para GEBHL, passando o seu capital social de R\$ 422.238.308,00 para R\$ 3.095.632.162,00.

49. Em 30 de dezembro de 2009, por sua vez, a GE Participações adquiriu participação nas sociedades GE Supply do Brasil Ltda. e Druck Brasil Ltda. Em pagamento da aquisição desses investimentos, GE Participações emitiu novas quotas para GEBHL, passando o seu capital social para R\$ 3.100.387.597,00.

50. Como dito acima, diante da legislação vigente à época, a GE Participações realizou o obrigatório e necessário desdobramento do custo de aquisição, entre contas de Investimento e ágio, este último fundamentado em expectativa de rentabilidade futura e suportado em laudos emitidos pela renomada empresa de auditoria internacional Ernst & Young ("EY").

51. Em 22 de setembro de 2010, houve a consolidação da participação societária da GE Celma na GE Participações, em virtude de uma redução de capital na GEB. O pagamento da redução de capital da GEB foi feito mediante a entrega da participação societária na GE Celma para a GE Participações. Vale notar que, em razão da redução de capital da GEB, a GE Participações adquiriu quotas da GE Celma, o que a obrigou a novamente desdobrar o custo de aquisição da nova parcela de participação societária na GE Celma, entre contas de investimento e ágio.

52. Por fim, em 26 de setembro de 2010, houve a cisão parcial da GE Participações com versão de uma parcela cindida do seu patrimônio líquido para a GE Celma. A parcela cindida e absorvida pela Impugnante compreendeu o investimento na própria GE Celma, cujo valor contábil total estava refletido em contas de Investimento e ágio,

53. Foi com a incorporação da parcela cindida da GE Participações que a Impugnante passou a amortizar fiscalmente o ágio, nos termos da legislação vigente à época dos fatos.

54. Importante notar que a GE Participações foi objeto de uma nova cisão, ocorrida em 01 de dezembro de 2010 e nesse ato foram vertidas parcelas cindidas do patrimônio da GE Participações para as seguintes sociedades: (I) General Electric Energy do Brasil - Equipamentos e Serviços de Energia Ltda.13, (II) C8J Investimentos e Participações Ltda.14, (Iii) GEVISA S.A.15, (Iv) GE Transportes Ferroviários S.A.16, (v) GE Oil and Gas do Brasil Ltda.17 e (vi) GE Healthcare Life Sciences do Brasil - Comércio de Produtos e Equipamentos para Pesquisa Científica e Biotecnologia Ltda.18,

Após as explicações acerca das reorganizações societárias e contextualização do ágio, a impugnante preliminarmente alega decadência do direito da fiscalização de questionar as operações societárias por ela realizadas.

Diz:

60. Antes de se adentrar o mérito da discussão, cabe destacar que o direito da Fiscalização de questionar os eventos relacionados à formação do ágio gerado na Incorporação da parcela cindida da GE Participações pela GE Celma já havia decaído quando da lavratura do AL

Alega que o termo inicial do prazo decadencial seja contado a partir da ocorrência do fato que obrigou o contribuinte a interpretar a legislação tributária e a adotar os procedimentos necessários ao fornecimento de documentos contábeis e fiscais, de tal

modo que as autoridades fiscais tenham o prazo de 5 anos contado a partir daquela ocorrência, para que possa eventualmente constituir o crédito tributário.

E neste linha de entendimento afirma ser incontestado o fato de que o ágio ora questionado surgiu da transferência das participações societárias da impugnante para o capital social da GE Participações nos anos calendários 2009 e 2010.

Completa:

66. Muito embora o ágio mencionado acima tenha sido amortizado para fins fiscais somente a partir de outubro de 2010, os fatos contábeis-societários que deram origem à primeira parcela deste ágio ocorreram em 2009, e os fatos contábeis-societários que deram origem à segunda parcela deste ágio ocorreram em 2010.

Nesse contexto, o prazo decadencial relativo à primeira parcela findou-se em 2014, e o prazo decadencial relativo à segunda parcela findou-se em 2015.

Continua:

69. Assim, não se pode questionar a legalidade ou afastar os efeitos dos atos que originaram o direito ao aproveitamento do ágio, que surgiu, repita-se, em 2009 e 2010, eis já que transcorreu o prazo decadencial de cinco anos entre (i) o fato que propiciou o seu surgimento (2009 e 2010) e (ii) a ciência, pela Impugnante, do AI (2018).

Após breve dissertação defende o cancelamento do auto de infração em razão dos efeitos da decadência.

Alega que a autoridade lançadora ao efetuar os lançamentos não o fez com a aplicação da norma aos fatos, que é a amortização do ágio fundamentado em rentabilidade futura o qual foi decorrente de reorganização societária, fato que se amolda perfeitamente aos ditames da lei.

Entretanto, defende a impugnante que a autoridade lançadora na impossibilidade de apontar o ilícito cometido "lançou mão de conceitos e termos como "ágio interno", "empresa veículo" e substância econômica", dentre outros, que não existem na legislação para justificar a lavratura do AI."

Alega que o AI referente ao IRPJ indica fato gerador de maneira descontextualizada e sem qualquer relação com a autuação e também dispositivos da lei que não têm qualquer aplicação ao seu caso e que não se relaciona de forma nenhuma com o descrito por ele no TVF.

Afirma que:

87. Isso porque, conforme dispõe o artigo 65 da Lei 12.973/14, as disposições contidas nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997 ("Lei 9.532/97"), que tratam do mecanismo de amortização fiscal do ágio nas operações de incorporação, fusão e cisão, e nos artigos 35 e 37 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 ("Decreto-Lei 1.598/77"), que tratam da reavaliação de bens, continuam a ser aplicadas às operações de incorporação, fusão e cisão, ocorridas até 31 de dezembro de 2017, cuja participação societária tenha sido adquirida até 31 de dezembro de 2014,

88. Para casos em que as participações societárias foram adquiridas antes de 2013 e para os quais a operação de incorporação, cisão ou fusão ocorreu antes de 2017, não se aplicam as disposições referentes às regras de amortização de ágio trazidas pela Lei 12.973/14. É exatamente nesse contexto que se enquadra a

Impugnante, já que a reorganização societária do Grupo GE ocorreu entre os anos de 2009 e 2012.

89. Ademais, como se também pode depreender do próprio artigo 119 da Lei 12.972/14, a referida norma entrou em vigor em 1º de janeiro de 2015, exceto para os artigos 3º, 72 a 27 e 93 a 119, que entraram em vigor na data da publicação da lei -nenhum deles citado pelo Agente Fiscal. Nesse contexto, vê-se que é Incontestável a Inaplicabilidade dos dispositivos legais indicados no AI.

Alega ainda que não há no TVF justificativa de seu enquadramento nos artigos da lei 12973/14 e diz que a autoridade lançadora buscou impingir um ar de ilegitimidade a uma série de eventos societários lícitos e previstos em lei, sem, no entanto, apontar qualquer conduta ilícita de sua parte.

Diz:

"...A razão desta conduta é evidente: não poderia a Fiscalização apontar qual norma teria sido descumprida, pois não houve qualquer inobservância à legislação pro parte da Impugnante e suas controladoras. Ao contrário, todos os atos da Impugnante e suas controladoras foram efetuados na forma prevista em lei, toda documentação legal correspondente foi devidamente apresentada e a eles foi dada ampla publicação."

Afirma que foram rechaçadas tentativas legislativas de emplacar a norma antielisiva por parte do poder Executivo e com isto a RFB vem aplicando na prática conceitos não normatizados como ágio interno, empresa veículo, entre outros e verifica-se neste procedimento fiscal que primeiro a fiscalização decidiu que as despesas de amortização do ágio em questão eram indedutíveis, para depois, buscar alguma justificativa que permitisse sustentar sua conclusão.

103. É de se indagar qual a real tese do Fisco para obstar a amortização fiscal do ágio. A resposta é muito clara; não há uma real tese jurídica, apenas a decisão de glosar as despesas em questão e um esforço criativo que se faz para justificar tal glosa, com base na utilização de conceitos sem base legal (i.e., "ágio Interno", "empresa veículo" "substância econômica do ágio", etc).

Defende que não há motivação no lançamento ora discutido e como a atividade administrativa de lançamento é estritamente vinculada, caso haja desobediência à lei o descompasso entre a conduta do contribuinte e a lei deve estar expressamente consignada e a ausência de tal fundamentação implica a descaracterização da cobrança de tributo.

Alega que o auto de infração ora impugnado é nulo pois a fiscalização deixou de motivar o lançamento.

A impugnante faz comentários acerca do programa de desestatização das empresas públicas ou de economia mista implantados no período do governo Fernando Henrique Cardoso, explica o contexto em que surgiu a figura do ágio e que não era interessante seu uso pelas holdings e devido a isto o legislador estabeleceu certos requisitos que se observados era permitido ao contribuinte que implementasse operações de fusão, cisão ou incorporação transferisse o ágio para a empresa operacional.

Diz:

119. Diferentemente do que as Autoridades Lançadoras costumam alegar, resta claro que, em razão da Indução de conduta criada a partir do mecanismo de amortização fiscal do ágio instituído pela Lei 9.532/97, a utilização de empresas para a aquisição de participações societárias traduz-se em um ato e negócio Jurídico válido fiscalmente fomentado pelo Poder Público.

Alega que o uso de empresas veículos constituídos para a aquisição de investimentos é um processo que ocorre no âmbito das companhias em geral e que negar que o uso de empresas de propósito específico, as chamadas empresas veículo, são atos e negócios jurídicos inoponíveis para fins fiscais é uma tese fiscal arrecadatória, suportada por raríssimos doutrinadores, selecionados de forma estratégica.

121. Como se verifica, o uso de empresas com o propósito específico de adquirir investimentos é característica típica dos processos de fusões e aquisições brasileiros, seja por investidores estrangeiros ou nacionais, bem como decorrência natural da instituição do mecanismo do ágio criado pela Lei 9.532/97.

Afirma que o uso dessas empresas por investidores estrangeiros possibilita que estes sejam colocados em situação isonômica aos investidores brasileiros diante das regras de mercado e que a lei 9532/97 aplica-se a todas as aquisições de participações societárias, não se restringindo às aquisições feitas no âmbito dos processos licitatórios ou com a participação de investidores estrangeiros, aplicando-se também a aquisição do investimento na GE Celma pela GE Participações.

Afirma que a postura adota pelas autoridades fiscais vai de encontro aos atos praticados pelo Governo Federal que não extinguiu a dedução fiscal da amortização do ágio por meio da Lei 12973 e que na época dos fatos, tais atos eram válidos e expressamente autorizados no ordenamento jurídico.

Alega que ainda que se afastem as razões negociais da reorganização societária envolvendo a GE Participações, o uso das chamadas empresas veículos ainda assim é ato e negócio jurídico válido para fins fiscais diante do ordenamento jurídico brasileiro, assim seu direito de amortizar fiscalmente o ágio é incontroverso.

A impugnante alega correção na conduta dela ao uso de empresa veículo e que a amortização do ágio também se encontra correta, visto haver no próprio ordenamento jurídico autorização expressa para tal.

Diz:

119. Diferentemente do que as Autoridades Lançadoras costumam alegar, resta claro que, em razão da Indução de conduta criada a partir do mecanismo de amortização fiscal do ágio instituído pela Lei 9.532/97, a utilização de empresas para a aquisição de participações societárias traduz-se em um ato e negócio Jurídico válido fiscalmente fomentado pelo Poder Público.

120. A realidade dos fatos evidencia o que se afirma aqui. A quantidade de empresas de propósito veículo constituídas para a aquisição de Investimentos é enorme. Isso ocorre no âmbito dos processos licitatório, no âmbito das companhias abertas, no âmbito das aquisições privadas, etc. Negar que o uso de empresas de propósito específico, as chamadas empresas veículo, são atos e negócios jurídicos inoponíveis para fins fiscais é uma tese fiscal arrecadatória, suportada por raríssimos doutrinadores, selecionados de forma estratégica;

121. Como se verifica, o uso de empresas com o propósito específico de adquirir investimentos é característica típica dos processos de fusões e aquisições brasileiros, seja por investidores estrangeiros ou nacionais, bem como decorrência natural da instituição do mecanismo do ágio criado pela Lei 9.532/97.

Afirma que uma característica importante neste processo é que o uso destas empresas permite aos investidores estrangeiros estarem em situação isonômica com os investidores brasileiros diante das regras do mercado e que a lei 9532/97 aplica-se a casos como o da autuada.

Alega que a postura do fisco a restrição do uso das empresas veículos, vai de encontro aos atos praticados pelo Governo Federal, que quando teve a oportunidade de extinguir a dedução fiscal da amortização do ágio por meio da lei 12973 não o fez, e que a época dos fatos os atos condenados pela autoridade lançadora não eram apenas válidos mas representavam condutas expressamente autorizadas, amplamente conhecidas e induzidas pelo ordenamento jurídico brasileiro.

Por fim, diz:

127.Em resumo, mesmo que se afastem as razões negociais da reorganização societária envolvendo a GE Participações, o uso das chamadas empresas veículos ainda assim é ato e negócio jurídico válido para fins fiscais diante do ordenamento jurídico brasileiro.

128.A luz do fato da Impugnante ter observado todas as regras legais existentes, o seu direito de amortizar fiscalmente o ágio é incontroverso, sendo defeso às Autoridades Fiscais buscarem por vias transversas exercer a competência do legislador ordinário.

O SUPOSTO DESCUMPRIMENTO DO REQUISITOS LEGAIS PARA A AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO NO CASO PRESENTE - LEGITIMIDADE DA AMORTIZAÇÃO REALIZADA PELA IMPUGNANTE INAPLICABILIDADE DO CONCEITO DE ÁGIO INTERNO AO CASO CONCRETO

Afirma que o termo ágio interno não existe na legislação e que sua forma usualmente empregada, não reflete a natureza real do ágio registrado nos livros da GE Participações e que esta figura controversa surge quando há uma reavaliação de investimento societário em transações envolvendo partes relacionadas e que na época dos fatos não havia vedação contábil ou fiscal expressa para este tipo de ágio. Diz:

Dito de outra forma, o ágio interno objeto de controvérsias surge quando se cria um acréscimo patrimonial decorrente de transações envolvendo empresas de um mesmo grupo econômico.

Explica que a participação societária na Impugnante, anteriormente detida pela GEBHL, foi entregue a título de pagamento do aumento de capital da GEP e que foi feita com base no mesmo valor que estas participações estavam registradas nos livros da GEBHL e que no caso da participação societária na impugnante pela GEB foi paga a GEP através de redução de seu capital social. Diz:

A entrega das participações, que representou nova aquisição das quotas da Impugnante pela GE Participações, também foi realizada com base nos valores registrados até então na GEB.

136. A aquisição pela GE Participações das participações societárias na GE Celma foi feita com base no valor de custo dessas participações registrado na GEBHL e GEB. Dessa forma, não há que se falar em acréscimo patrimonial indevido, reavaliação ou ganho não realizado na transação em análise.

137.No que se refere à operação com a GEBHL, a aquisição da participação societária da Impugnante foi paga mediante a entrega das quotas da GE Participações. Em razão dessa transação; a GE Participações se viu obrigada a desdobrar o investimento e o ágio nos termos das normas contábeis então existentes, Ocorre que a participação nas três empresas foi entregue pela GEBHL para a GE Participações pelo mesmo valor que constavam nos livros da primeira,

138.Já no que se refere à redução de capital da GEB, a participação societária na Impugnante foi utilizada para realizar o pagamento pela redução do capital

social, e, como esse pagamento representou aquisição de novas quotas para a GE Participações, novamente foi efetuado o desdobramento entre investimento e ágio.

Diz não ser verdadeira a afirmação contida no TVF de que não é concebível, econômica e contabilmente o reconhecimento unilateral de acréscimo de riqueza em decorrência de uma transação dos 'socios com eles próprios e que a CVM, ao contrário do que afirma a autoridade lançadora, não rechaça todo e qualquer ágio gerado em operações realizadas por pessoas do mesmo grupo econômico, mas operações que não geram riquezas já que realizadas consigo mesmo, o que não é o caso aqui tratado.

Continua suas alegações explicando seu entendimento e de professores do que é o ágio interno e informa a juntada de parecer do Prof. Eliseu Martins que não deixa dúvidas acerca da natureza e correção dos procedimentos adotados por ela Impugnante, vez não se tratar de Ágio Interno.

Combate a sustentação dada no TVF pela citação de CPC e afirma que a época dos fatos as regras contábeis de mensuração e amortização para o ágio apurados nas aquisições de investimentos eram baseadas na legislação tributária, especificamente na redação original do artigo 20 do decreto lei nº 1598/77 e nos artigos 7º e 8º da Lei 9532/97 e que a própria resolução CFC nº732 vigente á época dos fatos determinava que o profissional contábil deveria priorizar as disposições contidas em leis.

Diz:

157. De qualquer forma; resta evidente que os ágios amortizados pela Impugnante não decorreram de uma reavaliação espontânea de ativos, como quer fazer parecer o Agente Fiscal, mas de aquisição de participação com base no seu valor contábil, tratando-se, portanto, de ágio plenamente legítimo tanto pelo aspecto contábil quanto pelo aspecto fiscal.

RECONHECIMENTO DO ÁGIO INTERNO COM REAVALIAÇÃO ESPONTÂNEA NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS INDIVIDUAIS É PERMITIDO ATÉ MESMO PELAS NORMAS CONTÁBEIS ATUAIS.

Diz:

158. Como dito acima, as participações societárias detidas na GE Celma foram transferidas a custo contábil para a GE Participações. Portanto, o presente processo não envolve aquilo que a Autoridade Fiscal denominou de "ágio interno", De qualquer forma, importa informar que a Autoridade Lançadora também demonstra desconhecimento do tema contábil por outro motivo. Para as normas contábil o ágio interno, que envolve reavaliação de ativos, somente é condenável em sede de demonstrações consolidadas e, não, nas demonstrações Individuais, que são a base de apuração do lucro real.

Afirma que no Brasil, para fins contábeis e de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, sempre se tomou cada sociedade como entidade única e que os balanços devem ser elaborados de forma individualizada, desta forma as demonstrações financeiras consolidadas têm efeitos acessórios às individuais, sendo uma espécie de complemento à divulgação.

Diferentemente de outros países que enxergam o grupo econômico como uma só pessoa jurídica e daí compreensível a não aceitação de ágios internos com reavaliação espontânea gerados em transações realizadas entre empresas integrantes de um mesmo grupo econômico, já que isso representaria a criação de um ágio a partir de operações realizadas por uma entidade consigo mesma.

Após transcrever parte do parecer do Prof Eliseu Martins, anexo a este processo, diz que as normas contábeis vedam o registro do ágio interno nas demonstrações consolidadas e não nas individuais e que aquelas tem o objetivo de eliminar o lucro da transação e não o ágio propriamente dito.

Cita entendimento da CVM em caso pontual e após afirma ser permitido o reconhecimento do ágio interno com reavaliação espontânea nas demonstrações financeiras individuais e assim considerando o ágio registrado na GEP não contempla uma reavaliação espontânea, com mais razões se pode sustentar a validade do ágio reconhecido na operação em exame.

Diz:

Dessa forma, por mais esse motivo deve ser reconhecida a validade dos procedimentos adotados pela Impugnante, cancelando-se integralmente o AI.

AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL TRIBUTÁRIA QUE VEDE OPERAÇÕES COM PARTES RELACIONADAS

Alega que a alegação contido no TVF acerca do ágio artificial e negócios jurídicos realizados dentro do mesmo grupo econômico carece de embasamento, vez que os dispositivos do RIR citados na autuação não trazem qualquer restrição para amortização de ágio reconhecido em operações envolvendo partes relacionadas, afirma que estas normas são aplicáveis a todas as situações que importam na aquisição de participação societária.

Diz:

176. A circunstância de a operação ser praticada por empresas do mesmo grupo econômico não descaracteriza o ágio, cujos efeitos fiscais decorrem tão somente da legislação tributária. A distinção entre ágio surgido em operação entre empresas do grupo e aquele surgido em operações entre empresas sem vínculo, não é relevante para fins fiscais.

Afirma que a autoridade lançadora ao invocar a vedação de amortização do ágio interno extrai conceitos que não existem na lei em flagrante violação as regras da hermenêutica, que impões que o intérprete mantenha-se fiel à prescrição legal sem extrapolar do conteúdo da lei e sendo o ágio gerado entre partes relacionadas permitido no ordenamento jurídico, sem haver limitação em sentido contrário, onde o legislador não restringiu, não cabe ao intérprete fazê-lo.

Afirma que tanto é verdade sua alegação que a MP 627/13 convertida na lei 12973/14 teve como finalidade a de proibir as operações com ágio dentro do mesmo grupo, mostrando não existir uma vedação neste sentido.

AS REGRAS FISCAIS DE DESDOBRAMENTO DAS CONTAS DE INVESTIMENTO E ÁGIO SÃO NORMAS COGENTES.

Diz:

191. Avaliando as operações realizadas pela Impugnante, resta evidente que não houve uma reavaliação de ativos já detidos pela última ou um ágio de si mesma.

192. Ocorreu de fato uma aquisição de participação societária até então pertencente à GEBHL e à GEB por parte da GE Participações.

Explica novamente como a GEP passou a controladora total da impugnante, tendo o pagamento pela GEBHL com as quotas da impugnante pelo aumento do CS na GEP e pela redução do CS da GEB pela transferência de sua participação na impugnante para

GEP, o que se constitui, neste caso e no entendimento da impugnante, em nova aquisição de participação societária por parte da GEP.

Diz:

195. Houve então aquisição de novos ativos pela GE Participações, pelo valor de custo então registrado na GEBHL e na GEB, aquisição essa que gerou o ágio questionado no presente processo administrativo, baseado na rentabilidade futura dos investimentos adquiridos.

Alega que a GEP não teve outra opção a não ser registrar o investimento nos moldes do art.385 do RIR, visto não haver procedimento diferente na legislação do adotado por ela e por isto não como se sustentar as alegações feitas no AI.

AS REGRAS TRIBUTÁRIAS PARA PRECIFICAÇÃO DE OPERAÇÕES ENTRE PARTES RELACIONADAS

Alega que a autoridade lançadora ignorou o fato de que a própria legislação fiscal determina que partes relacionadas devam negociar em bases comutativas mediante a adoção de valores de mercado, tanto é que existem vários casos previstos na legislação, como é o caso do preço de transferência.

Faz breve arrazoado acerca do tema, cita julgados, tudo para ilustrar o entendimento de que as transações entre partes relacionados devem ser feitas a preços de mercado com base no princípio do arm's length, ou seja, pelo valor que seria praticado entre partes independentes - valor de mercado.

Diz:

209, Importa destacar, como já alertado anteriormente, que a aquisição das participações na Impugnante pela GE Participações tomou por base o valor contábil dessas participações nos livros da GEBHL e na GEB. Não obstante, a fim de demonstrar que referido valor também observou o princípio arm's length, a EY preparou relatórios de avaliação econômicofinanceira, que a Fiscalização também tentou desmotivadamente desconsiderar.

Assim, afirma que se a legislação fiscal e as próprias autoridades fiscais exigem que transações entre partes relacionadas observem obrigatoriamente o princípio arm's length, também devem reconhecer como válido o registro do ágio para o adquirente de participação societária de parte relacionadas, desde que respaldado em valores e operações legítimas, como no caso em questão.

COMPROVAÇÃO DO PAGAMENTO DO ÁGIO

Alega que o artigo 385 do RIR não impõe qualquer restrição à forma de aquisição do investimento ou quanto à maneira escolhida pelas partes para a quitação do pagamento pelo investimento adquirido. Diz:

217. Não há no artigo 385 do RIR/99, qualquer restrição à forma de aquisição do Investimento ou quanto à maneira escolhida pelas partes para a quitação do investimento adquirido, o que inclui, por exemplo, a conferência de ações em redução de capital. Caso o legislador quisesse excluir alguma das formas de aquisição de participação societária, o teria feito na própria lei.

218 A leitura atenta do artigo 385 do RIR/99 não contempla a palavra pagamento e, muito menos, pagamento em dinheiro. Essas palavras, usadas de forma reiterada pela Autoridade Fiscal, não fazem parte do texto legal.

Afirma que as Resoluções do CFC e a Instrução da CVM permite a geração de ágio em subscrição de ações, sem pagamento em dinheiro e que estudiosos tem o mesmo

entendimento e que para fins de amortização do ágio gerado, a existência ou não, de desembolso de recurso é irrelevante, visto ter havido um legítimo custo de aquisição.

Nesta linha de entendimento e defesa afirma que o aumento de capital da GEP pela GEBHL com suas quotas nada mais é do que uma aquisição de participação societária, o mesmo ocorre para a redução de capital da GEB, a GEP adquiriu nova parcela de participação societária, no caso suas quotas.

Assim, diz que o custo deve ser entendido como, além de eventuais desembolsos de caixa, as obrigações assumidas, desde que entendidas como obrigações prováveis de serem incorridas, para ilustrar seu entendimento cita julgado do CARF onde é sustentado que a origem dos recursos que são utilizados para aquisição dos investimentos não é relevante para dedutibilidade fiscal do ágio.

Alega que a vontade de cada um dos acionistas é sobreposta às deliberações e assembleias da maioria e que no caso em análise é clara a vontade das partes, a GEBHL deseja adquirir mais quotas da GEP, enquanto esta deseja adquirir suas quotas, mesma interpretação se dá na redução de capital da GEB.

Afirma que com esses eventos a GEP passou a deter efetivamente o controle sobre ela o que se trata de uma perfeita forma de aquisição de participação societária, restando evidenciada a manifestação de vontade da sociedade.

Assim, afirma que a interpretação do TVF é bastante frágil, pois a aquisição pode se dar de formas diversas, não havendo sustentação a alegação de que não houve pagamento pelo ágio, uma vez que não ocorreu dispêndio monetário e sim entrega de quotas.

EXISTÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL, SUBSTÂNCIA ECONÔMICA E DE LAPSO TEMPORAL PARA OS ATOS DA REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA DO GRUPO GE.

Diz:

240.A discussão em torno da exigência de propósito comercial ou de motivação extratributária como requisito de validade das operações vem ganhando força há alguns anos, sendo objeto de intensos debates e discussões na esfera administrativa.

241.O que se verifica são inúmeras decisões inconstantes, calcadas em teorias distintas e sem uniformidade nos seus fundamentos jurídicos, levando a um cenário de forte insegurança.

242.Pode-se dizer que esse cenário foi delineado pela prevalência, inclusive na jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes, da doutrina que, fundada no princípio da legalidade, impedia a desconsideração de negócios jurídicos lícitos, ainda que resultassem na redução da carga tributária em comparação com aquela que incidiria se houvesse outra estrutura comercial sido adotada.

243.Discutia-se, em diversas decisões, o conceito de "negócio jurídico indireto". Segundo a visão tradicional das cortes administrativas, à luz do referido conceito, na medida em que não exista qualquer elemento que indique que as partes, por qualquer meio, furtaram-se aos efeitos jurídicos dos negócios praticados, tendo obedecido todos os regimes legais a eles aplicáveis, uma reestruturação societária empreendida não pode ser questionada pela ausência de justificativa que não seja somente fiscal.

244.Como contraponto a essa visão, as autoridades fiscais, há longa data, vem procurando restringir o direito dos contribuintes de organizar as suas atividades, de forma lícita.

Alega que ilações subjetivas não podem sustentar um lançamento tributário, o qual requer fundamento legal claro e objetivo, nos termos do art.142 do CTN, ainda que entenda como legítima a exigência de propósito negocial, é necessária a análise crítica dos fatos e circunstâncias, afim de definir se a transação tem motivação ou propósito negocial, ou seja, não se deve ignorar as circunstâncias do caso para avaliar, de maneira isolada, a eventual motivação tributária da transação.

Afirma que a autoridade lançadora valeu-se de uma análise descontextualizada de atos societários e registros contábeis da impugnante, para concluir que reestruturação levada a cabo pelo Grupo GE teria o único propósito de permitir a amortização fiscal do ágio pela GE Celma.

Aduz que a autoridade lançadora antes mesmo do início do procedimento já havia chegado a esta conclusão, assim conduziu a fiscalização de forma tendenciosa, visando a desconsideração do contexto no qual a reestruturação foi idealizada e que no decorrer do procedimento fiscal anterior, que foi base integral para o presente processo, o auditor fiscal repetiu indagações diversos com o único objetivo de desconsiderar o contexto negocial e econômico da GEP e da Impugnante, visando a induzi-la a afirmar que a GEP seria desprovida de substância econômica.

Afirma que não cabe ao fisco concluir que a reestruturação foi realizada com intuito preponderante de reduzir tributação e que a até as datas em que os atos societários ocorreram foram questionados, sob a alegação de que seriam operações estruturadas em sequência.

Alega que a livre organização dos negócios não tem vedação no mundo jurídico e que devido a isto nada impede aos contribuintes a adoção de estruturas que resultem em maximização de seus lucros e inclusive, na redução de sua carga tributária, desde que sejam atingidos tais objetivos de forma lícita.

Afirma que analisando o contexto da reestruturação, chega-se forçosamente à conclusão de que houve propósito negocial em cada uma das operações societárias questionadas, vez que todas elas visaram a implementação do plano de negócios pretendido pelo Grupo GE após a crise econômica mundial e o 11 de setembro de 2001, assim no Brasil o objetivo final foi o de criar condições para que cada linha de negócio fosse desenvolvida através de uma sociedade especializada, evitando ineficiências internas e externas.

Diz:

271. As operações de reorganização envolvendo a Impugnante e a GE Participações, têm como fundamento econômico o processo de otimização e centralização "Individualizada" das operações e negócios do Grupo GE, de forma a simplificar a estrutura negocial no Brasil e participar do mercado de forma mais eficiente.

272. O projeto de reestruturação societária do Grupo GE tinha como objetivo adicional racionalizar e organizar os processos de contabilidade, finanças, folha de pagamento e planejamento de recursos ("ERP") dentro das sociedades operacionais.

Descreve alguns motivos para reestruturação e diz que são descabidas as alegações da autoridade fiscal e que as operações envolvendo a autuada e a GEP foram analisadas de maneira isolada, desconsiderando o contexto no qual ela estava inserida e que não se pode buscar entender o propósito negocial de uma reestruturação envolvendo mais de 80 entidades legais sob a ótica exclusiva de duas pessoas jurídicas.

Assim, alega que não há fundamento legal para se desqualificar as operações ora discutidas sob o prisma da legalidade.

Afirma que a GEP passou a desenvolver a importante atividade de organização dos eventos societários e que após estudos começaram a ser praticados um ano depois, em 2009, e estendeu-se até 2012, o que demonstra um lapso temporal adequado pra o estudo e implantação da reorganização societária do grupo.

Conclui dizendo que a amortização do ágio realizado por ela é válida, já que foram preenchidos os requisitos dos art.385 e 386 do RIR, tiveram origem em atos que obedeceram à forma válida, tiveram objeto lícito e foram respaldados em legítimos propósitos comerciais e operacionais.

DESCABIMENTO DAS ALEGAÇÕES DE ENQUADRAMENTO DA GE PARTICIPAÇÕES COMO "EMPRESA VEÍCULO"

Alega que a autoridade lançadora se utiliza da expressão "empresa veículo" para dar uma versão distorcida e equivocada dos fatos, e desqualificar o papel da GEP em todo contexto de reestruturação societária, afirmando que em nenhuma hipótese ela poderia ser enquadrada em tal conceito.

Conta a história de criação da GEP, em 1997, e sua evolução no tempo, chegando no ano de 2008 com o início dos estudos para todo o processo de reestruturação do grupo, sendo ela a grande organizadora dos eventos societários que viriam a ocorrer em todas as sociedades do grupo.

Conta como se deu o processo de reestruturação e diz que a GEP sempre possuiu sede e empregados próprios, sendo a única responsável pelo pagamento de seus salários. Informa que ela possuía investimentos financeiros que geravam receitas e despesas, além de receber regularmente dividendos pagos por suas controladas.

Informa que a GEP contratava serviços de terceiros não relacionados e quando necessário fazia empréstimos a partes relacionadas. Todos os eventos foram regularmente contabilizados, e que em 2012 após concluída suas funções de holding do grupo e gestora da reorganização, ela foi dissolvida.

305. Diante de tantos fatos que demonstram a regular operação da GE Participações como sociedade holding do Grupo GE, ou seja, uma sociedade com propósito específico, resta completamente desconfigurada a acusação fiscal. Ainda que esse não fosse o caso, não se pode enquadrar uma sociedade como veículo apenas porque essa não desempenha atividades operacionais. Aceitar tal raciocínio seria colocar todas as sociedades holding como "empresas veículo" e desconsiderar suas atividades regulares por ausência de propósito negocial e substância econômica.

306. Negar o uso de empresas de propósito específico, as "empresas veículo", demonstra-se apenas como tese fiscal arrecadatória, sem suporte legal e suportada por raríssimos doutrinadores.

Afirma que na folha 10182 dos autos a autoridade lançadora reconhece a legalidade dos atos societários aqui discutidos.

Colaciona julgados do CARF e diz que a existência das empresas "veículo" não é suficiente para que infirme a validade de uma operação culmine na amortização fiscal do ágio, nem a descaracterização das operações praticadas, devendo se analisar todo o contexto fático e que de acordo o conselho somente poderia ser desconsideradas as operações em que fossem encontrados vícios na formação do ágio e não em reorganização societária.

Novamente fala que a amortização do ágio é válida e ainda que fosse possível comprovar a ausência de propósito negocial da GEP e seu caráter de empresa "veículo", não é suficiente para justificar a glosa das amortizações aqui discutida.

LEGALIDADE DAS OPERAÇÕES ENVOLVENDO INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS

Afirma que foi incluída no TVF como motivação para a descaracterização do ágio amortizado a ocorrência de operações invertidas, e que a autoridade lançadora não se deu ao trabalho de explicar a razão pela qual as incorporações reversas não seriam admitidas, sendo desarrazoado o fundamento trazido por ela.

Diz:

324. A acusação da Fiscalização acerca do descabimento da Incorporação reversa representa interpretação contra legem, Se a própria legislação expressamente permite a amortização fiscal do ágio mesmo nos casos de incorporação reversa (sociedade adquirida Incorporando a adquirente), não cabe à Autoridade Fiscal, na qualidade de fiscal e aplicador da lei, recusar esse tratamento. Esse comportamento é totalmente descabido frente ao cristalino comando do já transcrito artigo 8º da Lei 9.532/97.

Cita julgados do CARF e diz que as novamente que as operações realizadas pelo Grupo GE obedeceu aos ditames legais.

VALIDADE DO LAUDO DE AVALIAÇÃO E O CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS FORMAIS.

Afirma que a legislação, em relação ao registro do ágio fundamentado na expectativa de rentabilidade futura, faz referência unicamente a uma demonstração, sendo o termo amplo e que dá liberdade ao contribuinte de valer-se de qualquer meio, método ou documentação hábil para comprovar a motivação da rentabilidade futura da aquisição.

Assim, aduz que qualquer documento utilizado pela sociedade deve ser aceito pela fiscalização e que o CARF já abordou essa questão. Diz:

337. Assim, a legislação não prevê qualquer restrição à forma ou à metodologia utilizadas para a fundamentação do ágio em rentabilidade futura, de tal modo que não cabe às Autoridades Fiscais estabelecerem requisitos adicionais ou questionarem a qualidade técnica das Informações prestadas. Esse posicionamento é sustentado pela doutrina e jurisprudência do CARF.

338. A posição da Impugnante é confirmada por meio da análise das alterações promovidas pela Lei 12.973/14 na redação do Decreto-Lei 1.598/77. Apenas diante da convergência das leis tributárias com os padrões internacionais de contabilidade, é que o laudo passou a ser uma exigência para a amortização fiscal do ágio:

(omitido)

Afirma que de acordo com a fiscalização o laudo de avaliação por ela apresentado não seria suficiente para quantificar o ágio, muito menos qualificar sua origem nas projeções de seus resultados, e que a autoridade lançadora confunde-se quando fala do responsável pela emissão do laudo visto que o caráter de independência entre os contadores responsáveis pela auditoria e pelo estudo de avaliação econômico financeira descritas no laudo tem que existir.

Alega que não foram apresentados quaisquer argumentos que fossem capazes de invalidar as informações históricas utilizadas durante a elaboração do laudo e que cabe a autoridade lançadora apresentarem provas suficientes para contestarem o laudo.

Diz:

353.A rigor, bastariam estudos técnicos Internos para dar suporte ao fundamento econômico do ágio. Ou seja, mesmo que tivesse tomado como base os dados fornecidos pela Impugnante (não auditados); qualquer estudo que Indicasse a expectativa de rentabilidade futura deveria ser considerado válido para o cumprimento do requisito legal do §30, artigo 20, do Decreto-Lei 1.598/77.

354.Nessa linha, a Impugnante teve posição conservadora ao encomendar a elaboração do Laudo de Avaliação prévio ao desdobramento do investimento da Impugnante na GE Participações, o qual foi elaborado por terceiros independentes. Entretanto, não haveria qualquer óbice para que o estudo fosse feito por empresa vinculada sem auditoria das Informações (o que, como exposto, não é o caso).

355.Em adição à acusação exposto acima, a Autoridade Lançadora alega no TVF que a amortização fiscal não teria cumprido com os requisitos legais, uma vez que o Laudo de Avaliação apresentado não serviria como suporte do fundamento econômico do ágio aqui discutido.

356. Isto porque, a Autoridade Fiscal sustenta que o valor do ágio por rentabilidade futura e o valor total do Investimento na GE Celma que, somados, perfazem o montante de R\$ 1.630.614.181,89, foram Inferiores à avaliação do Laudo de Avaliação elaborado pela EY, que havia fixado a expectativa do valor justo para o patrimônio da GE Celma no montante total de R\$ 2.089.901.000,00.

Alega que na legislação não há dispositivo que o obrigue e vincule ao pagamento do valor exato fixado pelo laudo de avaliação e que o valor pago e registrado está suportado pelo laudo apresentado e que diante da ausência de indícios que indiquem a invalidade dos dados fornecidos pelo Grupo GE é incabível argumentar-se a invalidade dos estudos.

DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO E SEUS REFLEXOS EM RELAÇÃO À CSLL

Diz a impugnante:

364. Especificamente no que concerne à CSLL, a amortização do ágio não suscita grandes problemas. Isso porque, contrariamente ao que se verifica com relação ao IRPJ, para o qual a lei (consolidada nos artigos 389, §1º, e 391 do RIR/99) veda expressamente a dedutibilidade do ágio, inexistente disposição legal que imponha qualquer vedação para fins de apuração da CSLL

(...)

366.Como resultado, a regra geral é que a amortização de ágio não é dedutível para os fins de IRPJ. Para que a amortização seja dedutível na base de cálculo do IRPJ é necessário um regime especial. Esse regime está contido no artigo 386 do RIR/99, que no caso dos ágios fundamentados com base em rentabilidade futura, conforme regulado pelo inciso III, temos: III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração.

367.No entanto, não há dispositivos comparáveis aos citados acima, relacionados exclusivamente ao IRPJ, para o caso da amortização do ágio na base da CSLL.

368.Não existe vedação para a amortização do ágio, como também não se requer um regime especial para a sua amortização, vinculado à necessidade de incorporação de empresas, A amortização do ágio para os fins da CSLL é dedutível em qualquer hipótese, havendo ou não incorporação.

Após breve explanação afirma que é conclusivo que não existe óbice ou limitação a dedutibilidade dos valores pagos a título de ágio quanto à contribuição em tela.

DA IMPOSSIBILIDADE DE AJUSTAR OS SALDOS DE PREJUÍZO FISCAL E DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL PELA IMPUGNANTE ANTES DO TÉRMINO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO

Afirma que só se deve falar em insuficiência de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL se as glosas que justificariam tais ajustes fossem definitivas, o que não é o caso.

383.A Impugnante não pode ser intimada a retificar os registros de prejuízos fiscais e da Base de Cálculo Negativa da CSLL, para ajustar os saldos a compensar em conformidade com os demonstrativos de apuração gerados no AI ora impugnado, enquanto os presentes autos e o processo administrativo n.º 16682,722.573/2016-71 estiverem em curso e pendentes de decisão definitiva.

384.Tendo a Impugnante tempestivamente protocolado Recurso Voluntário em face do acórdão da DRJ que lhe foi desfavorável no processo administrativo n.º 16682.722.573/2016-71, fato que já foi reportado acima, todos os débitos objeto deste processo administrativo encontram-se com a sua exigibilidade suspensa, nos termos do artigo 151, inciso III, do CTN. Nesse sentido, a exigência de retificação dos registros de prejuízos fiscais e da Base de Cálculo Negativa da CSLL é manifestamente irregular e ilegal.

385.Também não se pode admitir que as adições de ofício realizadas no presente processo administrativo serão mantidas após esta Impugnação, diante da robustez dos argumentos trazidos pela Impugnante.

386.É de se notar que, caso as glosas sejam integralmente canceladas - o que, considerando todo exposto nas defesas apresentadas ao longo do processo administrativo n.º 16682.722.573/2016-71, a Impugnante acredita veemente que irá ocorrer - não haverá qualquer ajuste a ser feito.

387.Nesse contexto, a exigência para que a Impugnante retifique seus saldos de prejuízos fiscais e da Base de Cálculo Negativa da CSLL antes do término dos processos administrativos que ensejariam o suposto ajuste demonstra-se nitidamente ilegal e extremamente prejudicial à Impugnante.

388.Por esse motivo, a Impugnante requer que as exigências relacionadas aos ajustes de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL sejam sobrestadas até o final do presente processo administrativo e do processo administrativo n.º 16682.722.573/2016-71.

ERRO NOS CÁLCULOS APRESENTADOS PELO AGENTE FISCAL Diz:

389.Os cálculos preparados pelo Agente Fiscal para os anos-calendário de 2013 e 2014 não consideraram corretamente os seguintes valores:

(I) As deduções do IRPJ devido das despesas relativas ao Programa de Alimentação do Trabalhador ("PAT"); e

(ii) As doações realizadas pela Impugnante ao longo destes anos-calendário.

390.A fim de demonstrar o acima exposto, a Impugnante, com o auxílio da empresa de renome Internacional Pricewaterhousecoopers - PwC, elaborou a planilha de cálculo ora anexada (doc. 05), que detalha como deveria ter sido realizado o cálculo do imposto devido pelo Agente Fiscal,

DA ILEGALIDADE DA INCIDÊNCIA DE JUROS SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Alega que é usual por parte da autoridade fiscal a aplicação de juros selic sobre o valor da multa cobrada, em flagrante descumprimento as determinações do artigo 61 da lei 9.430/96 e que o CARF tem interpretação diversa sobre a questão, havendo julgados em que foi afastada a aplicação de juros sobre a multa de ofício em razão da sua falta de previsão legal.

Faz um breve arrazoado e conclui dizendo que:

410. Nesse sentido, destaque-se o quanto determinado pelo artigo 43 da Lei 9.430/96, cujo parágrafo único determina a incidência de juros moratórios sobre as multas e os juros exigidos isoladamente⁸⁴, mostrando-se inafastável concluir que não há previsão legal para a cobrança de juros de mora sobre a multa lançada de ofício nos casos que não foram abrangidos pelo artigo 43 da Lei 9.430/96, como, inclusive, já decidido pela C. CSRF.

Ao final das alegações pede o cancelamento integral do AI, a fim de que sejam desconstituídas as exigências formuladas a título de IRPJ e CSLL ou que seja julgada procedente a presente impugnação para o fim de determinar o integral cancelamento da exigência fiscal consubstanciada no AI, extinguindo o presente processo administrativo.

É o relatório.

A DRJ/JFA julgou a impugnação improcedente, mantendo todo o crédito tributário constituído com o Acórdão 09-68.788 ementado da seguinte forma:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Período de apuração: 31/03/2013 a 31/12/2014 PRELIMINAR. DECADÊNCIA. FATOS PASSADOS COM REPERCUSSÃO EM EXERCÍCIOS FUTUROS. INEXISTÊNCIA DE PRECLUSÃO NO EXAME DE SEUS EFEITOS TRIBUTÁRIOS.

O sujeito passivo da obrigação tributária está subordinado à fiscalização de fatos ocorridos em períodos passados quando eles repercutirem em lançamentos contábeis de exercícios futuros, devendo conservar os documentos de sua escrituração, até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

Inexiste preclusão administrativa na realização da análise dos dados associados aos efeitos tributários incidentes sobre o período fiscalizado em decorrência de fatos pretéritos, operando-se a decadência no decurso de prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), desde que observada a existência de pagamento antecipado do tributo correspondente, bem como a inoportunidade de dolo, fraude ou simulação praticado pelo sujeito passivo (art. 173 do CTN):

DA NULIDADE. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. ERRO DE DIREITO DA TIPIFICAÇÃO DO FUNDAMENTO LEGAL DA INFRAÇÃO.

AUTUAÇÃO FISCAL FORMULADA EM CUMPRIMENTO ESTRITO OS REQUISITOS NORMATIVOS.

A admissibilidade de nulidade da autuação fiscal promove-se apenas em relação aos atos e termos lavrados por agente incompetente, bem assim aqueles que repercutam na tramitação processual defronte circunstâncias que denotem a ocorrência de prejuízo ao exercício do contraditório e da ampla defesa do contribuinte.

A motivação em espécie consiste-se no dever imposto pela ordem pública para que a autoridade tributária promova a justificativa escrita sobre as razões e as evidências concludentes que determinaram a constituição do lançamento tributário mediante indicação dos pressupostos de fato e de direito que implicaram na lavratura do auto de infração. Observando-se a infração tipificada na conclusão do procedimento de

fiscalização se encontra minuciosamente descrita no termo de verificação fiscal e acompanhada da respectiva fundamentação legal alusiva ao ato infracional praticado pelo sujeito passivo, não há de reconhecer nulidade no lançamento.

REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. CISÃO PARCIAL. TRANSFERÊNCIAS DE ATIVOS MOBILIÁRIOS. PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQÜÊNCIA E SEM PROPÓSITO NEGOCIAL. EMPRESA VEÍCULO. ÁGIO DE SI MESMO GERADO INTRAGRUPU.

A outorga da dedutibilidade da amortização do ágio de cisão parcial inserida em um contexto de operações estruturadas e coordenadas em sequência no âmbito de reestruturação societária demanda que as transações estejam regularmente amparadas em atos empresariais não atingidos por manobras artificiais ou vícios sociais albergados por práticas abusivas entre companhias participantes do mesmo grupo societário.

Demonstrada a irregularidade do arranjo societário ante a ausência de propósito negocial e da artificialidade de transações engendradas intragrupo, torna imperativo a manutenção dos efeitos da glosa promovida em decorrência da configuração de ágio de si mesmo gerado derivado de operações de cisão parcial entre partes relacionadas.

DA AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO PROVENIENTE DE CISÃO PARCIAL. LAUDO DE AVALIAÇÃO. DEMONSTRAÇÃO INEFICAZ DA ORIGEM E FUNDAMENTO ECONÔMICO DO ÁGIO. FLUXO FINANCEIRO INEXISTENTE. INTERMEDIACÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO ENTRE PARTES RELACIONADAS. ÁGIO ARTIFICIAL. MOTIVAÇÃO IMPRÓPRIA PARA A GERAÇÃO DO SOBREPREGO. INDEDUTIBILIDADE.

De acordo com os termos da legislação de regência, a dedutibilidade da amortização de ágio proveniente de aquisição de negócio empresarial mediante cisão parcial de pessoa jurídica demanda a plena observância dos seguintes requisitos essenciais: (i) a realização da transação societária entre partes não relacionadas e independentes; (ii) o efetiva demonstração do fluxo financeiro que evidencie o pagamento do custo aquisição celebrado entre as partes, incluindo-se o montante do ágio; (iii) demonstração do respectivo fundamento econômico do ágio gerado na operação societária que norteou a deliberação em assembléia do corpo diretivo do conglomerado, respeitada as hipóteses prescritas na legislação de regência.

Outrossim, a interpretação sistemática das normas aplicáveis mostra ser compulsório que a prova de demonstração do fundamento do ágio designe a representação fidedigna da negociação empresarial e seja contemporânea às efetivas razões da tomada de decisão pelo adquirente para celebração da relação contratual pelo preço estabelecido.

Evidenciado que o bojo das transações das companhias advém de centralização decisória da cúpula diretiva do conglomerado, não viabiliza reconhecer a pertinência da mais valia aferida no investimento societário, porquanto resultante de processo imparcial de precificação, pois desprovido negociação em ambiente de livre mercado e independência entre as partes contratantes.

As operações de arranjo societário entre companhias integrantes do mesmo grupo econômico cuja indução das transações revela-se tendente à criação de um ágio artificial destinado à redução imprópria da base impositiva do imposto de renda, bem assim a obtenção vantagem tributária indevida desamparada de propósito negocial, são circunstâncias bastantes para determinar a perda da eficácia do sobrepreço avaliado e ratificar a negativa de dedutibilidade das parcelas de amortização de ágio computadas no resultado fiscal do impugnante.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. VINCULAÇÃO AO LANÇAMENTO PRINCIPAL.

Aplicam-se aos lançamentos tidos como reflexos as mesmas razões de decidir do lançamento principal (Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ), em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há fatos jurídicos ou elementos probatórios a ensejar conclusões com atributos distintos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. ADMISSIBILIDADE.**

A importância alusiva à multa de ofício representa um crédito tributário para com a União decorrente de impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Configura-se pertinente a incidência de juros de mora sobre seu montante a partir do vencimento qualificado na autuação fiscal levada a efeito em face do sujeito passivo, porquanto regularmente amparado pela legislação tributária de regência.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada com a decisão, apresentou em 04/02/2019 recurso voluntário, sendo o processo distribuído para a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento.

Da mesma forma que procedi por ocasião da impugnação, por economia processual, com a máxima vênia, reproduzirei parte do relatório da Resolução n.º 1302-000.770:

A ciência da decisão da DRJ ocorreu em 04 de janeiro de 2019, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem, fls. 10.597.

O recurso voluntário foi apresentado em 04/02/2019, aduzindo as seguintes alegações:

Em preliminar, requer o cancelamento da autuação a luz do artigo 24 da LINDB, já que à época das operações societárias que deram origem ao ágio ora discutido, a jurisprudência administrativa era favorável aos contribuintes invalidando os requisitos criados pelas Autoridades Fiscais para proceder com a amortização fiscal do ágio;

Alega a nulidade da decisão recorrida em razão da inovação do critério jurídico ao tentar justificar uma suposta invalidade do Laudo de Avaliação, desvirtuando-se da autuação original, pois não mostra nenhuma relação com a divergência entre o valor apontado pela EY e o valor escriturado de investimento/ágio na GE Celma, ponto esse sim levantado pelo Agente Fiscal no TVF.

Afirma que já teria ocorrido a decadência do direito da fiscalização de questionar as operações societárias realizadas, já que os fatos contábeissocietários que deram origem à primeira parcela do ágio ocorreram em 2009, e com relação à segunda parcela em 2010.

Logo, o prazo decadencial relativo à primeira parcela findou-se em 2014, e da segunda parcela em 2015, sendo que a ciência do auto de infração ocorreu em 2018.

Ainda em preliminar, alega a nulidade por erro de direito na autuação, em razão de ausência da motivação legal, pois a autuação não está baseada em um descumprimento da lei, mas sim no suposto não atendimento aos conceitos criados de forma arbitrária pelo Agente Fiscal, e mantidos de forma descabida pela DRJ.

Quanto ao mérito, após citar a legislação de regência, afirma que a amortização realizada pela recorrente é legítima pelas razões aduzidas na defesa.

Não ocorreu a criação do ágio interno, aquele que se cria um acréscimo patrimonial (reavaliação espontânea) decorrente de transações envolvendo empresas de um mesmo grupo econômico.

No caso presente, envolve transferência de participação societária a custo contábil e, segundo parecer apresentado na defesa, a operação realizada não se configura como uma reavaliação espontânea de ativos e a contabilização está correta.

Além disso, para a norma contábil, o ágio interno, que envolve reavaliação de ativos, somente é condenável em sede de demonstrações consolidadas, e não nas individuais.

Quanto ao Laudo, afirma que até nova redação do artigo 20, § 3º do Decreto-lei nº 1.598/77 inexistia quaisquer formalidades relativas à demonstração a ser arquivada pelo contribuinte, o que evidencia a falta de amparo legal dos questionamentos pela autoridade lançadora nesse sentido.

Em que peses as divergências entre o valor contabilizado a título de ágio e aquele apontado no laudo, alega que não há fundamento legal que obrigue e vincule o contribuinte ao pagamento do valor exato fixado pelo Laudo de Avaliação.

A decisão recorrida também inovou ao descaracterizar o Laudo de Avaliação.

O ágio gerado entre partes relacionadas sempre foi permitido pelo ordenamento jurídico, ocorrendo restrição somente a partir da MP nº 627/2013.

Em razão da aquisição de novos ativos pela GE Participações, pelo valor de custo então registrado na GEBHL e na GEB, aquisição essa que gerou o ágio baseado na rentabilidade futura dos investimentos, a adquirente foi compelida, por força do artigo 385 do RIR/99, a dividir o valor pago em custo de aquisição e ágio, por se tratar de norma cogente.

Não obstante a aquisição ter tomado por base o valor contábil dessas participações nos livros da GEBHL e GEB, observando o princípio arm's length, a EY elaborou relatórios de avaliação econômico-financeira, fato não contestado pela autoridade lançadora.

O artigo 385 do RIR/99 não restringe a forma de pagamento para apenas em espécie, podendo ocorrer com aumento ou redução de capital, como no caso analisado, com um legítimo custo de aquisição, que corresponde ao valor das ações entregues em pagamento dos bens e direitos devolvidos.

Houve propósito negocial em cada uma das operações societárias questionadas, pois visavam permitir a implementação do plano de negócios pretendidos pelo Grupo GE, permitindo que cada linha de atuação fosse desenvolvida através de uma sociedade especializada, evitando ineficiências internas e externas.

A GE Participações não poderia ser enquadrada como empresa veículo.

A incorporação às avessas tem previsão legal, com permissão expressa para o aproveitamento do ágio.

Com relação a CSLL, inexistente previsão legal que imponha qualquer vedação para fins de apuração da CSLL.

Não se pode ajustar os saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL antes do término do julgamento do processo administrativo nº 16682.722.573/2016-71.

Houve erro no cálculo das atuações, pois não foram considerados corretamente as deduções relativas ao PAT e as doações realizadas ao longo dos anos-calendário em questão.

Alega a ilegalidade da incidência dos juros de mora, calculados pela taxa SELIC, sobre a multa de ofício.

O colegiado da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento resolveu, através da Resolução n.º 1302-000.770 na sessão de 14 de agosto de 2019, sobrestar o julgamento deste processo até a decisão definitiva nos autos do processo administrativo n.º 16682.722.573/2016-71.

Na decisão, a relatora reitera que o auditor fiscal registra que a autuação no presente processo teve os mesmos fatos e fundamentos da autuação de 2011 e 2012 e que a recorrente, em sua peça recursal alega que a segunda infração, referente aos saldos insuficientes de Prejuízo Fiscal e de BC Negativa da CSLL, não pode proceder a retificação dos registros de prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSLL enquanto os presentes autos e o processo administrativo n.º 16682.722.573/2016-71 estiverem em curso e pendentes de decisão definitiva.

Logo, para a relatora, o julgamento da segunda infração ficaria prejudicada, afirmando nos seguintes termos:

De fato, é patente a relação de causa e efeito relativo ao julgamento do lançamento para constituição dos créditos tributários dos anos-calendário de 2011 e 2012, levado a efeito nos autos do processo administrativo n.º 16682.722.573/2016-71, uma vez que tem reflexo imediato na base de cálculo da segunda infração - Saldos Insuficientes de Prejuízo Fiscal e de BC Negativa da CSLL. Caso considerado improcedente aquele lançamento, os saldos acumulados do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativo da CSLL serão restabelecidos, o que tornaria a segunda infração improcedente. Assim, para resolução do presente litígio, impõe-se verificar se já houve a decisão definitiva nos autos do processo administrativo n.º 16682.722.573/2016-71

O colegiado seguiu o voto por unanimidade, decidindo sobrestar o julgamento até a decisão definitiva nos autos do processo administrativo n.º 16682.722.573/2016-71.

Sobre o Processo Administrativo n.º 16682.722.573/2016-71, no curso do julgamento, após ciência da decisão desfavorável no **Acórdão 1302-003.160**, o contribuinte opôs embargos de declaração, os quais foram rejeitados e na sequência, interpôs recurso especial ao qual foi dado parcial seguimento, conforme despacho:

CONCLUSÃO

Resumindo tudo o que foi dito sobre as divergências suscitadas, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial para as seguintes divergências:

4 - inaplicabilidade do conceito de ágio interno ao presente caso: divergência de interpretação dos artigos 385 e 386 do RIR/99 e dos artigos 7º e 8º da Lei n.º 9.532/97;

5 - efetivo pagamento do ágio - a subscrição de ações é uma forma de aquisição e gera ágio válido e amortizável: divergência de interpretação dos artigos 7º e 8º da Lei n.º 9.532/97; e

12 - impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício: divergência de interpretação do artigo 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96.

E NEGADO SEGUIMENTO para as divergências abaixo:

- 1 - preliminar de nulidade - alteração de critério jurídico do lançamento: divergência de interpretação do artigo 146 do CTN;
- 2 - preliminar de decadência do direito de questionar a formação do ágio: divergência de interpretação do artigo 150, parágrafo 4º, do CTN;
- 3 - erro de direito - ausência de motivação legal do lançamento: divergência de interpretação do artigo 10 do Decreto n.º 70.235/72;
- 6 - impossibilidade de se aplicar a teoria do propósito negocial e de desconsideração de negócios jurídicos validamente celebrados - demonstração da causa e do propósito negocial das transações realizadas: divergência de interpretação dos artigos 7º e 8º da Lei n.º 9.532/97;
- 7 - possibilidade de utilização de "empresa veículo" e inaplicabilidade do conceito de simulação: divergência de interpretação dos artigos 7º e 8º da Lei n.º 9.532/97;
- 8 - legalidade das operações envolvendo incorporações às avessas: divergência de interpretação do artigo 8º da Lei n.º 9.532/97;
- 9 - validade dos laudos apresentados pela recorrente como registro confiável da mensuração do ágio: divergência de interpretação do artigo 385 do RIR/99;
- 10 - inexistência de previsão legal para a adição à base de cálculo da CSLL das despesas com a amortização de ágio: divergência de interpretação do artigo 57 da Lei n.º 8.981/95;
- 11 - inaplicabilidade da multa isolada em razão do encerramento do ano calendário: divergência do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96; e
- 13 - ilegalidade da cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício: divergência de interpretação do artigo 161 do CTN e do artigo 61 da Lei n.º 9.430/96.

Quanto às divergências "2" e "13", frise-se, ainda, que nos termos do art. 71, §2º, VI, do Anexo II do mesmo RICARF, não é cabível agravo nos casos em que a negativa de seguimento tenha decorrido de observância, pelo acórdão recorrido, de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF.

Em seguida o contribuinte através de um agravo, obteve êxito em relação ao item 10, que havia sido rejeitada a sua admissibilidade:

Na sessão de 02 de fevereiro de 2023, 1º Turma do CSRF, através do Acórdão 9101-006.464, proferiu a decisão ementada da seguinte forma:

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

Ano-calendário: 2011, 2012

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

ADIÇÃO DE AMORTIZAÇÕES DE ÁGIO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL. Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisões em contextos fáticos distintos, concernentes a amortizações de ágios existentes e considerados indedutíveis por inobservância de requisitos estabelecidos no âmbito da apuração do lucro real, e não decorrentes de operação artificial entre partes relacionadas.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO. Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de ágio que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem qualquer dispêndio, e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO A PARTIR DE 2007. EXIGÊNCIA DEPOIS DO ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. LEGALIDADE. A partir do ano-calendário 2007, a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, no art. 44, da Lei n.º 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável.

A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

O dispositivo do Acórdão foi nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado em: (i) por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Especial em relação à matéria "amortização de ágio interno" e "multas isoladas"; votaram pelas conclusões, quanto à matéria "amortização de ágio interno", os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Fernando Brasil de Oliveira Pinto; (ii) por maioria de votos, não conhecer da matéria "ágio na base de cálculo da CSLL", vencidos os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto (relator), Luis Henrique Marotti Toselli e Gustavo Guimarães da Fonseca que votaram pelo conhecimento; (iii) no mérito, na parte conhecida, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto (relator), Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Gustavo Guimarães da Fonseca que votaram por dar provimento em relação à matéria "amortização de ágio interno", e os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto (relator), Livia De Carli Germano. Luis Henrique Marotti Toselli e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que votaram por dar provimento em relação à matéria "multas isoladas"; votou pelas conclusões do voto vencido Guilherme Adolfo dos Santos Mendes. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa, que manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

No julgamento o relator restou vencido por maioria qualificada nas matérias compreendidas sobre as amortizações de ágio para fins de dedução na apuração do lucro tributável, bem como que esta glosa poderia ensejar a cobrança de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas concomitantemente com a multa proporcional aplicada sobre os tributos apurados no ajuste anual.

Com o encerramento do processo administrativo n.º 16682.722.573/2016-71, o motivo do sobrestamento acabou, tendo o presente processo administrativo n.º 16682.720.309/2018-65 sido novamente sorteado, cabendo a este relator a tarefa de formalizar voto para julgamento por esta C. Turma.

É o relatório.

Fl. 34 do Acórdão n.º 1401-006.992 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16682.720309/2018-65

Voto

Conselheiro Fernando Augusto Carvalho de Souza
, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

A Recorrente apresenta 04 nulidades, sendo duas reproduções da impugnação (Decadência e Nulidade do Auto de Infração) e outras duas, sendo uma delas relacionada ao art. 24 da LINDB e a outra por alegada inovação no critério jurídico do lançamento.

Das Preliminares de Nulidade

1) Cancelamento do AI em razão do necessário reconhecimento da validade das operações praticadas pela recorrente, à luz do artigo 24 da LINDB.

A Recorrente inicia o tópico relativo às preliminares de nulidade requerendo o cancelamento do AI diante de uma, suposta, jurisprudência administrativa favorável à desconsideração do critério de “empresa-veículo” que nos termos do art. 24 da LINDB devem prevalecer perante os argumentos usados pela fiscalização.

Diante do argumento, impõe-se a análise da aplicabilidade e do alcance do art. 24 da LINDB ao/no caso concreto.

O dispositivo tem a seguinte redação:

Art. 24. **A revisão**, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada de amplo conhecimento público. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018) **(Griffou-se)**

Início a minha análise através do termo “**Revisão**” presente no caput do art. 24, entendo que esse termo não seja aplicado ao processo administrativo tributário, tendo em vista que o ato administrativo de lançamento não estaria sendo revisto pelo CARF, porque não se completou em função dos questionamentos através da impugnação e do recurso voluntário, de modo que não há como considerar que estamos diante de uma “**situação plenamente constituída**” passível de revisão.

Outro aspecto a ser determinado diz respeito à lógica de precedentes que existe em decisões de repercussão geral ou mesmo súmulas administrativas vinculantes deste CARF.

Entendo que o uso e aplicação do art. 24 da LINDB tenta burlar um sistema já conhecido e com extremo valor de segurança jurídica.

O artigo 146 da Constituição Federal estabelece que a edição de normas gerais em matéria tributária é matéria reservada à lei complementar, seria de difícil compreensão que o legislador, através da lei ordinária, teria a intenção de modificar norma geral em matéria tributária.

O direito tributário já conta com o art. 100 do CTN, que de alguma forma, traz o mesmo valor que buscado através da LINDB e que o art. 24 seria apenas um reforço à norma já existente.

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Além disso, no meu entender, o art. 24 da LINDB não tem caráter interpretativo a ponto de retroagir, sendo que a sua aplicabilidade apenas teria efeito para fatos geradores ocorridos após a sua edição, o que não aproveitaria a Recorrente.

Outrossim, com todo o respeito as posições exaradas pelo Prof. Carlos Ari Sunfield, alegada pela Recorrente em sua peça recursal, em nada inovam nem alteram a posição deste Relator sobre o tema.

Portanto, resta demonstrada a inaptidão do art. 24 da LINDB, com a redação dada pela Lei nº 13.655/2018, para regular a atividade do lançamento, bem como o Processo Administrativo Fiscal dele decorrente, sendo o assunto recentemente sumulado no CARF através da Súmula nº 169:

Súmula CARF nº 169

O art. 24 do decreto-lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021)

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

2) Nulidade da decisão recorrida em razão da inovação no critério jurídico do lançamento

A Recorrente alega que a decisão recorrida teria inovado nos critérios jurídicos no que se refere ao motivo por que se teria reputado não preenchidos os requisitos constantes no § 3º, do art. 385, do RIR/99.

De acordo com a Recorrente, a autoridade fiscal não aceitou o Laudo de Avaliação porque a Recorrente não esclareceu o motivo das divergências entre o valor estimado para a GE Celma (R\$ 2.089.901.000,00), apontado pela EY e o valor do investimento/ágio na GE Celma registrado no Laudo de Avaliação do acervo líquido cindido da GE Participações para GE Celma (R\$ 1.630.614.181,89).

Diversamente, a decisão recorrida teria argumentado que o arcabouço documental apresentado é insuficiente para justificar a tomada de decisão do grupo, bem como em uma suposta divergência entre os fatos narrados na impugnação e a documentação suporte juntada aos autos.

Desse modo, requer a declaração de nulidade da decisão recorrida nos termos do art. 59 do Decreto 70.235/72, com o retorno dos autos determinando a correção dos vícios incorridos pela Turma *a quo*; ou, alternativamente, caso se entenda pelo cancelamento do Auto de Infração combatido, que este Conselho o faça, conforme §3º do mesmo art. 59.

Entendo que não houve qualquer mudança nos critérios jurídicos aptos a justificar a aplicabilidade do art. 59, do Decreto nº 70.235/72, como requer a Recorrente, nem mesmo do art. 146, CTN.

A DRJ efetivamente tece comentários acerca da insuficiência documental para a tomada de decisões, contudo sua conclusão e fundamentação reside no fato de o contribuinte não ter explicado a diferença existente entre o ágio reconhecido para fins de amortização e o montante apontado no Relatório da EY, como se verifica no trecho abaixo:

Em síntese, não se pode conferir ênfase à forma em detrimento da substância fática das circunstâncias relevantes que se mostraram presentes no fechamento do negócio jurídico.

Analisando o processo e os documentos acostados aos autos, compreende-se as razões pelas quais a autoridade lançadora não aceitou o laudo apresentado pela impugnante.

De acordo com o processo, nota-se que uma negociação desta envergadura teve sua conclusão após sucessivas reuniões entre os administradores e órgãos de assessoramento das sociedades participantes da relação contratual em momento antecedente à deliberação em assembléia.

Evidentemente esta sucessão de eventos não se faz com um acervo documental trazido apenas para traduzir a coincidência com atos societários em fase posterior ao planejamento estratégico engendrado dentro do conglomerado.

(...)

A impugnação apresentada traz divergência com os fatos retratados pelo confronto dos documentos analisados de forma ordenada e combinada com as avaliações que o impugnante dispunha à época da reestruturação societária.

No que pese as alegações da impugnante, o fato é que nada de concreto explica a diferença existente entre o ágio reconhecido para fins de amortização e o montante apontado no Relatório de Avaliação elaborado pela E&Y.

Há de se esclarecer que a tomada de decisão acerca da cisão parcial (reestruturações precedentes) e as informações necessárias à identificação do fundamento econômico do ágio não foram pautadas no trabalho desenvolvido nestes relatórios de avaliação, mas sim com base em documentos não trazido ao conhecimento da autoridade lançadora e, agora, igualmente, perante o órgão julgador de primeira instância

Dessa forma, o que se verifica dos autos é que a DRJ apenas apresentou argumentos adicionais, mas não alterou ou inovou no critério jurídico, razão pela qual rejeito a nulidade arguida em relação à inovação de critérios jurídicos do lançamento.

3) Decadência do direito da fiscalização de questionar as operações societárias realizadas pela recorrente

A Recorrente alega que o ágio nas operações de reestruturação societária dentro do GRUPO GE trata-se de fatos contábeis-societários correspondentes a eventos relativos aos anos de 2009 e 2010 e por isso, entende que o prazo decadencial relativo à primeira parcela se findou em 2014, e o prazo decadencial relativo à segunda parcela findou-se em 2015.

A decisão de primeira instância foi cirúrgica em relação as datas ao pontuar da seguinte forma:

Os fatos geradores que deram origem a constituição do crédito tributário ora analisado, tanto de IRPJ quanto de CSLL, ocorreram em 31/03/2013, 30/06/2013, 30/09/2013, 31/12/2013, 31/03/2014, 30/06/2014, 30/09/2014 e 31/12/2014 todos cientificados em 26/03/2018, momento segundo o qual ainda não findado o decurso do lapso de contagem do prazo decadencial, que seria 31/03/2018 para o fato gerador mais antigo, visto a existência de pagamento de tributo

É cediço que o registro contábil do ágio não é fato gerador de tributo nem há, aí, lançamento, de modo que não há que se falar em contagem de prazo decadencial pelo mero registro contábil de uma despesa.

Nesse sentido, o CARF já pacificou entendimento por meio do enunciado da Súmula nº 116, que para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo à glosa de amortização de ágio, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança.

Súmula CARF nº 116

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 03/09/2018

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).

Assim, tendo o primeiro fato gerador em 31/03/2013, contando-se 05 anos desta data, temos o prazo findo para lançamento de ofício, ou qualquer outra providência a ser tomada por parte da fazenda pública de alterar os valores ali declarados, logo a data final é 31/03/2018.

A impugnante foi cientificada da autuação em 26/03/2018, desta forma não houve assim a decadência pleiteada pela impugnante.

Portanto, entendo por **rejeitar as alegações** da recorrente quanto à decadência.

4) Erro de direito: nulidade do auto de infração

A Recorrente finaliza suas arguições de nulidade alegando erro de direito através de violação ao princípio da legalidade pois, na visão da Recorrente a autoridade fiscal não teria indicado qualquer infração à lei.

Afirma: “em razão da impossibilidade de apontar qualquer ilícito cometido pela Recorrente, a Fiscalização lançou mão de conceitos e termos como “ágio interno”, “empresa veículo” e “substância econômica”, dentre outros, que não existem na legislação em vigor na época, para justificar a lavratura do AI”.

Analisando o processo e os enquadramentos legais usados para fundamentar o auto de infração, não vislumbro defeito que possa levar a invalidade do lançamento, vez que neste estão presentes todos os requisitos legais previstos nos art. 142, CTN e art. 10, do Decreto nº 70.235/72.

O TVF apresenta ponderações que remetem a documentos acostados aos autos que sustentam a autuação, com todo o enquadramento legal, além de uma minuciosa descrição histórica de todos os fatos ocorridos na reorganização societária promovida pela Recorrente de modo que qualquer leitor leigo poderia compreender a situação ocorrida.

A descrição minuciosa dos fatos qualifica as infrações apresentadas no lançamento e estão em consonância com a conclusão da autoridade lançadora

A insurgência da Recorrente sobre o TVF não se sustenta, tendo em vista que este é o documento hábil para motivar a autuação, e neste caso sob análise foi redigido pelo Auditor Fiscal de forma clara, descrevendo a infração por ele apurada, tanto é que a recorrente apresenta suas alegações demonstrando o perfeito entendimento de todo o processo e do que está sendo cobrada.

O que se observa dos questionamentos da Recorrente para erro de direito, na verdade é o mérito em si, vez que se, após análise da operação, for entendido como correta a criação, cisão e posterior amortização do ágio, o auto de infração sob análise estaria incorreto

O art. 177, § 2º, da Lei nº 6.404, de 1976, determinou a dissociação das prescrições societárias e fiscais a respeito da escrituração. Dessa forma, mesmo que a lei societária determinasse o afastamento do ágio na emissão de ações das contas de resultado, poderia a lei tributária determinar o contrário para fins fiscais.

Esse o motivo pelo qual o Decreto-lei n.º 1.598, de 1977, adotado frente à “*necessidade de adaptar a legislação do imposto sobre a renda às inovações da lei de sociedades por ações*”, esclareceu o tratamento fiscal do tema, conforme a redação do caput art. 38 daquele Decreto-lei.

A Recorrente ao “*pinçar*” o trecho que a DRJ que cita o art. 177, deveria contextualizar com os demais parágrafos anteriores:

Evidenciado que a transferência do ágio registrado na investidora originária para outra companhia pertencente ao mesmo grupo econômico, por meio de operações meramente contábeis e sem circulação de riqueza, desautoriza a admissibilidade de aproveitamento tributário do ágio.

A conduta imprópria do conglomerado por intermédio de arranjos societários desenvolvidos entre partes relacionadas, valendo-se de manobras irregulares de evidenciação de artificioso propósito negocial e da presença de motivação extra-tributária, prestaram-se tão somente à obtenção de êxito do planejamento tributário abusivo.

Neste íterim merece trazer a baila à prevalência na estrutura de princípios fundamentais de Contabilidade o princípio da primazia da essência sobre a forma, razão pela qual irrelevante a condução aos autos de laudo de avaliação que se revele dissonante da concreta motivação que legitimaria a aquisição societária nos moldes da relação jurídica instituída.

A regra da primazia da essência sobre a forma encontra-se consolidada no §2º do art. 177 da Lei n.º 6.404/76 (Lei das S/A), ante a positivação deste princípio, impondo-o como norma procedimental de observância compulsória na feita da escrituração contábil.

De acordo com seus termos, a companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou, ainda, a elaboração de outras demonstrações contábeis.

Daí a pertinência da glosa dos valores de amortização do ágio em consonância com o disposto com o Art. 7º inciso I e seu parágrafo primeiro da Lei no 9.532, de 10 de dezembro de 1997, com a redação dada pelo art. 10 da Lei no 9.718, de 27 de novembro de 1998, combinado com o art. 1º inciso I, §3º inciso I e §4º da Instrução Normativa SRF n.º 11, de 10 de fevereiro de 1999

O que restou evidenciado pela DRJ em relação ao art. 177 da Lei 6.404/76, foi a ineficácia de registros contábeis sem respaldo documental, quando eivados de vícios ou manobras irregulares visando exclusivamente “*motivação extra-tributária*”.

Sobre a arguição de eficácia limitada do parágrafo único do art. 116 do CTN, recentemente, o dispositivo teve sua arguição de inconstitucionalidade (Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2.446/DF) rejeitada, sendo reconhecida a sua constitucionalidade.

Assim, constata-se a estrita observância aos atos normativos atrelados ao objeto das autuações fiscais, incluindo-se a fundamentação legal atinente às infrações cometidas pelo fiscalizado, a descrição dos fatos e a determinação da exigência fiscal instruída com

demonstrativos resultantes das evidências firmadas pela autoridade tributária, razão pela qual a decisão recorrida não merece quaisquer reparos.

Portanto, **rejeito a preliminar de nulidade** do auto de infração por vício de motivação.

DO MÉRITO

DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO

O presente lançamento para os anos de 2013 e 2014 utilizou os mesmos fatos e fundamentos da autuação dos anos calendário de 2011 e 2012, consignado no processo administrativo nº 16682.722.573/2016-71, sendo que ao final do julgamento, a Recorrente teve negado o provimento do recurso.

Convém ressaltar que o Recurso Voluntário, na parte que trata do mérito, constitui-se uma reprodução da impugnação cujos argumentos foram detalhadamente apreciados pelo julgador de primeira instância.

Impugnação	Recurso Voluntário
II.4 – O SUPOSTO DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS PARA A AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO NO CASO PRESENTE – LEGITIMIDADE DA AMORTIZAÇÃO REALIZADA PELA IMPUGNANTE 29	II.6 – O SUPOSTO DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS PARA A AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO NO CASO PRESENTE – LEGITIMIDADE DA AMORTIZAÇÃO REALIZADA PELA RECORRENTE 39
II.4.1 – Inaplicabilidade do conceito de ágio interno ao caso concreto 29	II.6.1 – Inaplicabilidade do conceito de ágio interno ao caso concreto 39
II.4.2 – Reconhecimento do ágio interno com reavaliação espontânea nas demonstrações financeiras individuais é permitido até mesmo pelas normas contábeis atuais 35	II.6.2 – Reconhecimento do ágio interno com reavaliação espontânea nas demonstrações financeiras individuais é permitido até mesmo pelas normas contábeis atuais 45
II.4.3 – Ausência de previsão legal tributária que vede operações com partes relacionadas .. 41	II.6.3 – Validade dos laudos de avaliação e o cumprimento dos requisitos formais 51
II.4.4 – As regras fiscais de desdobramento das contas de investimento e ágio são normas cogentes 45	II.6.4 – Ausência de previsão legal tributária que vede operações com partes relacionadas .. 63
II.4.5 – As regras tributárias para precificação de operações entre partes relacionadas 47	II.6.5 – As regras fiscais de desdobramento das contas de investimento e ágio são normas cogentes 68
II.4.6 – Comprovação do pagamento do ágio 50	II.6.6 – As regras tributárias para precificação de operações entre partes relacionadas 70
II.4.7 – Existência de propósito negocial, substância econômica e de lapso temporal para os atos da reestruturação societária do Grupo GE 55	II.6.7 – Comprovação do pagamento do ágio 73
II.4.8 – Descabimento das alegações de enquadramento da GE Participações como "empresa-veículo" 63	II.6.8 – Existência de propósito negocial, substância econômica e de lapso temporal para os atos da reestruturação societária do Grupo GE 78
II.4.9 – Legalidade das operações envolvendo incorporações às avessas 69	II.6.9 – Descabimento das alegações de enquadramento da GE Participações como "empresa-veículo" 87
II.4.10 – Validade do laudo de avaliação e o cumprimento dos requisitos formais 71	II.6.10 – Legalidade das operações envolvendo incorporações às avessas 94

Desta forma, nestes termos, cumpre ressaltar a faculdade garantida ao julgador pelo § 12, inciso, I, do Art. 114 do Novo Regimento Interno do CARF:

Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e

Entendo ser plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação.

Desta forma, proponho a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos, considerando-se como se aqui transcrito o voto da decisão recorrida, na parte que se aplica:

A impugnante alega que o ágio gerado na reestruturação societária do Grupo GE não pode ser entendido como Ágio Interno e que a aquisição pela GEP das participações societárias na autuada foi feita com base no valor de custo dessas participações registrado na GEBHL e GEB, aquela por aumento do capital social na GEP e esta pela redução de seu próprio capital social.

A amortização do ágio aqui discutida deriva da operação de cisão parcial da GE Participações, bem assim das transações antecedentes e correlatas intragrupo, que implicaram na geração do sobrepreço e incorporação do ativo no patrimônio da autuada.

O procedimento fiscal demonstra as transações societárias destinadas ao reconhecimento do ágio a partir da transferência de investimento societário envolvendo ações da própria autuada após uma sequência de operações ocorridas entre partes relacionadas do Grupo GE, encerrando-se na reintegração de ações de emissão da autuada ante a cisão parcial do patrimônio da GE Participações, até então, controladora da impugnante.

Para melhor entendimento segue explicação acerca dos aspectos que norteiam a autuação.

A operação de cisão societária, a qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se em duas ou mais parcelas, encontra-se regulada nos art. 229 da Lei das Sociedades Anônimas (Lei n.º 6.404, de 15/12/1976), aplicáveis supletivamente às sociedades reguladas pelo Código Civil, obedecendo aos aspectos gerais disciplinados nos art. 1.113 a 1.122 do aludido diploma legal.

A cisão inicia-se com a elaboração de um protocolo contendo as condições do negócio que deve ser firmado entre os órgãos da administração (nas companhias) ou deliberados pelos sócios (nas demais sociedades).

A assembléia geral da companhia que será cindida deverá receber dos administradores informações detalhadas sobre a operação.

Havendo a anuência da cisão, os órgãos de Administração passam à indicação dos peritos ou empresa especializada que instaurará o procedimento de avaliação do patrimônio a ser transferido, cabendo à nova assembléia, que for convocada, a apreciação do laudo pericial, e sua aprovação ou não, seguindo as formalidades previstas na operação de incorporação (art. 227 e §3º do art. 229).

No ato deliberativo da cisão é necessário que sejam especificadas as condições da operação, principalmente quanto as suas bases, os critérios para a avaliação do patrimônio líquido das sociedades envolvidas e os projetos de alterações estatutárias ou de reforma dos atos constitutivos das sociedades que participem da reestruturação societária.

Neste cenário, a legitimidade da operação demanda que os acionistas ou sócios das pessoas jurídicas envolvidas deliberem a aprovação do protocolo ou justificção, ensejando o direito de retirada, consoante estabelecido pelo art. 137 combinado com o inciso IV do art. 136 da Lei Societária.

O disposto no art. 226, da Lei das S/A, obriga que a importância representativa do patrimônio líquido a ser vertido para a formação do capital social seja, ao menos, igual ao montante do capital a realizar; por seu turno, igual ao disposto no art. 264,

novamente por força do §3º do art. 229, impõe o cálculo dos patrimônios líquidos da cindida e da cindenda a preços de mercado.

Segundo este último dispositivo, a finalidade dessa avaliação é tão somente permitir a comparação entre a relação de troca que tiver sido escolhida pela controladora comum das sociedades envolvidas e aquela que resultaria da avaliação dos dois patrimônios pelo preço de mercado, abrindo margem para que os acionistas (ou sócios) dissidentes da sociedade cindida possam exercer seu direito de retirada, sobretudo se a relação de troca eleita pelo controlador se revelar menos vantajosa.

Os atos de cisão deverão ser arquivados no registro de comércio e publicados, obedecendo às formalidades do art. 289 da Lei das S/A.

Transações desta envergadura podem incidir a figura do ágio cobrado pela sociedade alienante do negócio corporativo, objeto da avença societária, firmada entre as partes interessadas.

Antes do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade e, mais recentemente, das alterações trazidas com o advento da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, comumente designava-se o ágio tal qual a diferença apurada entre o valor pago pelo adquirente em uma transação empresarial de aquisição do investimento permanente (valor de aquisição) e o respectivo valor patrimonial da entidade adquirida (valor contábil).

A legislação tributária impõe regras gerais e específicas de desdobramento e controle do montante do custo de aquisição do investimento permanente, definindo-se os critérios e requisitos a serem observados para alocação do ágio a partir da importância de parâmetros que limitam e viabilizam a dedutibilidade de valor vinculado ao seu fundamento econômico que é necessário para a amortização do ágio em face da natureza da operação de aquisição societária praticada pelo sujeito passivo. São elas:

(I) Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 (Regras gerais):

"(...)

Art 1º - O imposto sobre o lucro das pessoas jurídicas domiciliadas no País, inclusive firmas ou empresas individuais equiparadas a pessoas jurídicas, será cobrado nos termos da legislação em vigor, com as alterações deste Decreto-lei.

(...)

"Investimento em Sociedades Coligadas ou Controladas Avaliado pelo Valor de Patrimônio Líquido Desdobramento do Custo de Aquisição Art 20 - O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio:

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. (destacou-se)

§ 2º - O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico: (destacou-se)

a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade; (destacou-se)

b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros; (destacou-se)

c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas. (destacou-se)

§ 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. (destacou-se)

(...)

Amortização do Agio ou Deságio

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)

(...)"

(II) Lei no 9.532, de 10 de dezembro de 1997, com a alteração dada pelo art. 10 da Lei no 9.718, de 27 de novembro de 1998 (Regras específicas - Agio na Incorporação, Fusão ou Cisão):

"Art 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977: (destacou-se)

I- deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "a" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II- deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "c" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III- poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração;

IV- deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos-calendário subseqüentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

§ 1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão. (destacou-se)

(...)§ 4º Na hipótese da alínea "b" do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos e contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente.

§ 5º O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito.

Art. 8º O disposto no artigo anterior aplica-se, inclusive, quando:

a) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido; b) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária." Processo 16682.722573/2016-71 Acórdão n.º 16 80.320 DRJ/SPO Fls. 49 49

(III) Instrução Normativa SRF n.º 11, de 10 de fevereiro de 1999 (Regras específicas - Agio na Incorporação, Fusão ou Cisão):

Dispõe sobre o registro e amortização de ágio ou deságio nas hipóteses de incorporação, fusão ou cisão.

(...)Art. 1º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento econômico seja:

I - valor de mercado de bens ou direitos do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros, em contrapartida a conta do ativo diferido, se ágio, ou do passivo, como receita diferida, se deságio;

III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas, em contrapartida a conta do ativo diferido, se ágio, ou do passivo, como receita diferida, se deságio.

§ 1º - Alternativamente, a pessoa jurídica poderá registrar o ágio ou deságio a que se referem os incisos II e III em conta do patrimônio líquido.

(...)§ 3º - O valor registrado com base no fundamento de que trata:

I- o inciso I, integrará o custo do respectivo bem ou direito, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital, bem assim para determinação das quotas de depreciação, amortização ou exaustão;(destacou-se)

II- o inciso II:

a) poderá ser amortizado nos balanços correspondentes à apuração do lucro real levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período a que corresponder o balanço, no caso de ágio;

b) deverá ser amortizado nos balanços correspondentes à apuração do lucro real levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período a que corresponder o balanço, no caso de deságio; (...)

§ 4º - As quotas de depreciação, amortização ou exaustão de que trata o inciso I do parágrafo anterior serão determinadas em função do prazo restante de vida útil do bem ou de utilização do direito, ou do saldo da possança, na data em que Processo 16682.722573/2016-71 Acórdão n.º 16-80.320 DRJ/SPO Fls. 50 50 o

bem ou direito houver sido incorporado ao patrimônio da empresa sucessora. (destacou-se)

§ 5º - A amortização a que se refere a alínea "a" do inciso II do § 3º, observado o máximo de 1/60 (um sessenta avos) por mês, poderá ser efetuada em período maior que sessenta meses, inclusive pelo prazo de duração da empresa, se determinado, ou da permissão ou concessão, no caso de empresa permissionária ou concessionária de serviço público.

(...)Art. 2º - O controle e as baixas, por qualquer motivo, dos valores de ágio ou deságio, na hipótese de que trata esta Instrução Normativa, serão efetuados exclusivamente na escrituração contábil da pessoa jurídica, não se lhes aplicando a norma do parágrafo único do art. 334 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto No 1.041, de 11 de janeiro de 1994 RIR/94.

Art. 3º O disposto nesta Instrução Normativa aplica-se, inclusive, quando:

I - o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido;

II - a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária."

A análise comparada das normas revela que até a entrada em vigor da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 11, de 10 de fevereiro de 1999, a legislação tributária impunha que o ágio derivado da aquisição de participações societárias deveria ser contabilizado de forma segregada do valor proporcional do patrimônio líquido da entidade investida, segundo definido no art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

Além disso, determinava que os efeitos econômicos da amortização contábil do ágio deveriam ser adicionados ao Lucro Líquido no procedimento de apuração do Lucro Real, em observância dos termos do art. 25 do mesmo decreto-lei.

Naquele panorama, não obstante o ágio constituir-se em parte do custo de aquisição do investimento permanente, para fins fiscais, compulsória a sua neutralidade tributária até a alienação ou baixa do investimento correspondente ao ágio para efeito de apuração do ganho ou perda de capital. Neste momento, os valores amortizados contabilmente e controlados na parte B do LALUR poderiam ser excluídos do Lucro Líquido para determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, restabelecendo-se a conformidade do procedimento tributário com o princípio contábil da competência.

Com o advento da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, com a redação dada pelo art. 10 da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, foi autorizada hipóteses adicionais de dedutibilidade do ágio na aquisição de participação societária via processo de incorporação, fusão ou cisão, contudo, estritamente limitadas às condições nela especificadas.

Contextualizado os atos normativos, passa-se a análise do processo.

A princípio cumpre esclarecer que a demonstração da origem e fundamentos do ágio em operações desta natureza deve ser evidenciado por intermédio de laudo de avaliação formalizado em consonância com o disposto pelos arts. 8º, 229 e 251 da Lei das S/A, que abaixo transcrevo:

Art. 8º A avaliação dos bens será feita por 3 (três) peritos ou por empresa especializada, nomeados em assembléia-geral dos subscritores, convocada pela imprensa e presidida por um dos fundadores, instalando-se em primeira

convocação com a presença de subscritores que representem metade, pelo menos, do capital social, e em segunda convocação com qualquer número.

§ 1º Os peritos ou a empresa avaliadora deverão apresentar laudo fundamentado, com a indicação dos critérios de avaliação e dos elementos de comparação adotados e instruídos com os documentos relativos aos bens avaliados, e estarão presentes à assembleia que conhecer do laudo, a fim de prestarem as informações que lhes forem solicitadas. (destacou-se)

§ 2º Se o subscritor aceitar o valor aprovado pela assembleia, os bens incorporar-se-ão ao patrimônio da companhia, competindo aos primeiros diretores cumprir as formalidades necessárias à respectiva transmissão.

§ 3º Se a assembleia não aprovar a avaliação, ou o subscritor não aceitar a avaliação aprovada, ficará sem efeito o projeto de constituição da companhia.

§ 4º Os bens não poderão ser incorporados ao patrimônio da companhia por valor acima do que lhes tiver dado o subscritor.

§ 5º Aplica-se à assembleia referida neste artigo o disposto nos §§ 1º e 2º do artigo 115.

§ 6º Os avaliadores e o subscritor responderão perante a companhia, os acionistas e terceiros, pelos danos que lhes causarem por culpa ou dolo na avaliação dos bens, sem prejuízo da responsabilidade penal em que tenham incorrido; no caso de bens em condomínio, a responsabilidade dos subscritores é solidária.

(...)

Art. 229. A cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão.

§ 1º Sem prejuízo do disposto no artigo 233, a sociedade que absorver parcela do patrimônio da companhia cindida sucede a esta nos direitos e obrigações relacionados no ato da cisão; no caso de cisão com extinção, as sociedades que absorverem parcelas do patrimônio da companhia cindida sucederão a esta, na proporção dos patrimônios líquidos transferidos, nos direitos e obrigações não relacionados.

§ 2º Na cisão com versão de parcela do patrimônio em sociedade nova, a operação será deliberada pela assembleia-geral da companhia à vista de justificção que incluirá as informações de que tratam os números do artigo 224; a assembleia, se a aprovar, nomeará os peritos que avaliarão a parcela do patrimônio a ser transferida, e funcionará como assembleia de constituição da nova companhia.(destacou-se)

§ 3º A cisão com versão de parcela de patrimônio em sociedade já existente obedecerá às disposições sobre incorporação (artigo 227).

§ 4º Efetivada a cisão com extinção da companhia cindida, caberá aos administradores das sociedades que tiverem absorvido parcelas do seu patrimônio promover o arquivamento e publicação dos atos da operação; na cisão com versão parcial do patrimônio, esse dever caberá aos administradores da companhia cindida e da que absorver parcela do seu patrimônio.

§ 5º As ações integralizadas com parcelas de patrimônio da companhia cindida serão atribuídas a seus titulares, em substituição às extintas, na proporção das que possuíam; a atribuição em proporção diferente requer aprovação de todos os

titulares, inclusive das ações sem direito a voto. (Redação dada pela Lei n.º 9.457, de 1997)

(...)

Art. 251. A companhia pode ser constituída, mediante escritura pública, tendo como único acionista sociedade brasileira.

§ 1º A sociedade que subscrever em bens o capital de subsidiária integral deverá aprovar o laudo de avaliação de que trata o artigo 8º, respondendo nos termos do § 6º do artigo 8º e do artigo 10 e seu parágrafo único. (destacou-se)

§ 2º A companhia pode ser convertida em subsidiária integral mediante aquisição, por sociedade brasileira, de todas as suas ações, ou nos termos do artigo 252.

Ao contrário do previsto na legislação, a impugnante insiste na existência de liberdade quanto à forma de cumprimento do preceito contido nos §§2º e 3º do art. 20 do Decreto-lei n.º 1.598, de 26/12/1977, fundamentando suas razões de validade das demonstrações que serviram de apoio para a escrituração contábil do ágio reconhecido no patrimônio do impugnante e, na seqüência, amortizado em contas de despesas operacionais da companhia autuada.

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:

(...)

§ 2º - O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico: (Revogado pela Lei n.º 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 n.º 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 n.º 12.973, de 2014) (Vigência)

c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas. (Revogado pela Lei n.º 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.

Cumprido esclarecer que os documentos analisados no procedimento de fiscalização deve revelar de forma transparente os parâmetros conjunturais admissíveis colocados à disposição do corpo diretivo e da mais alta gestão da companhia adquirente para amparo do processo de negociação e de tomada de decisão, tendente à deliberação em assembléia sobre a pertinência da transferência dos ativos por um custo de aquisição acrescido de ágio.

No plano tributário, obrigatório ao sujeito passivo, que o enquadramento da demonstração do fundamento econômico do ágio se baseie em documentação de identidade da tempestividade e representação legítima da motivação determinante da tomada de decisão e das razões subjetivas para a feitura do negócio pelo preço avençado, circunstância última que deve ser provada com a demonstração do fluxo financeiro ocorrido na respectiva transação societária.

O instrumento elaborado para tanto deve ser um retrato fiel da vontade do adquirente da participação societária para ter legitimada sua função de orientação do fundamento econômico vinculado às circunstâncias da efetiva motivação determinante do ágio negociado com base nos critérios descritos no demonstrativo.

Em síntese, não se pode conferir ênfase à forma em detrimento da substância fática das circunstâncias relevantes que se mostraram presentes no fechamento do negócio jurídico.

Analisando o processo e os documentos acostados aos autos, compreende-se as razões pelas quais a autoridade lançadora não aceitou o laudo apresentado pela impugnante.

De acordo com o processo, nota-se que uma negociação desta envergadura teve sua conclusão após sucessivas reuniões entre os administradores e órgãos de assessoramento das sociedades participantes da relação contratual em momento antecedente à deliberação em assembléia.

Evidentemente esta sucessão de eventos não se faz com um acervo documental trazido apenas para traduzir a coincidência com atos societários em fase posterior ao planejamento estratégico engendrado dentro do conglomerado.

Importante relembrar que as datas de formalização de vários atos societários alterando a estrutura de capital e da composição societária promoveram-se antes mesmo do resultado apresentado nos relatórios de avaliação e já se demonstravam concretizados com a anuência da alta cúpula decisória do conglomerado, inaugurado a partir de um planejamento estratégico na estrutura do Grupo GE envolvendo, primeiramente, a GE BRAZIL HOLDING (controladora direta dos controladores da impugnante) - principal agente econômico que exerceu sua influência significativa nas deliberações das companhias envolvidas na reestruturação societária - a GE PARTICIPAÇÕES e a GE DO BRASIL (controladoras direta da impugnante), passando por uma sucessão de transferências intragrupo que culminou com a incorporação no patrimônio da autuada (GE CELMA) do suposto ágio avaliado sobre participação societária, até então, sob o controle de suas controladoras (direta e/ou indireta).

A impugnação apresentada traz divergência com os fatos retratados pelo confronto dos documentos analisados de forma ordenada e combinada com as avaliações que o impugnante dispunha à época da reestruturação societária.

No que pese as alegações da impugnante, o fato é que nada de concreto explica a diferença existente entre o ágio reconhecido para fins de amortização e o montante apontado no Relatório de Avaliação elaborado pela E&Y.

Há de se esclarecer que a tomada de decisão acerca da cisão parcial (reestruturações precedentes) e as informações necessárias à identificação do fundamento econômico do ágio não foram pautadas no trabalho desenvolvido nestes relatórios de avaliação, mas sim com base em documentos não trazido ao conhecimento da autoridade lançadora e, agora, igualmente, perante o órgão julgador de primeira instância.

No que pese as alegações da impugnante de que a organização societária sofrida por ela abrange um contexto muito maior e revele uma estrutura técnica de preparação do resultado da avaliação baseado em projeções de conjuntura macroeconômica e setorial relacionada ao seu mercado de atuação, o fato é que a mera assertiva da empresa de consultoria quanto ao objetivo e utilidade do relatório não se demonstra plausível e apto a refutar as inferências assentadas no encerramento do procedimento de fiscalização.

Isto porque o relatório apresentado não serve de respaldo para os atos formulados para a tomada de decisão ligada ao planejamento estratégico, muito menos para respaldo do ágio gerado em relação à participação societária objeto da cisão parcial.

Necessário ainda lembrar que não houve fluxo financeiro na concretização da organização societária, e sim, somente a versão de ações de titularidade de suas controladas em contrapartida da redução de capital da GEB, acarretando uma transferência da participação societária na impugnante, primeiramente, para a GEP e, finalmente, para o patrimônio da atuada, acrescido de um ágio gerado de si mesmo e neste procedimento fiscal entendido como ágio interno ou ágio intragrupo.

O ágio de si mesmo é um ativo intangível originalmente reconhecido em relação a determinado investimento societário numa companhia investidora, veículo ou não, intragrupo ou não, com o sobrepreço em relação ao seu valor patrimonial, uma vez que esta investidora é incorporada pela investida, tem-se na contabilidade da investida um valor trazido da incorporada que corresponde ao ágio pago pela participação nela mesma. Por conseguinte, ágio de si mesmo é aquele contabilizado e amortizado pela própria investida, após a incorporação da empresa investidora pela investida.

Em suma, exatamente nos mesmos moldes da operacionalização dos ativos mobiliários de todas as pessoas jurídicas que receberam por transferência, via cisão parcial da GE PARTICIPAÇÕES, a fração patrimonial advinda de sua controladora, entre a quais a própria atuada, lembrando que tais ágios ocorreram sem qualquer aporte financeiro.

Importante esclarecer que o ágio é válido quando decorrente de transações envolvendo partes independentes, condição necessária à formação de um preço justo para os ativos mobiliários envolvidos na transação e na situação em exame, resta evidente que seu aparecimento acontece no bojo de transações entre companhias sob o mesmo controle societário, ainda que alegue contrariamente a impugnante.

O ágio aqui analisado e exaustivamente discutido mostra-se plenamente desprovido de consistência econômica ou contábil, vez que foi criado a partir de uma sequência de operações estruturadas em curto espaço de tempo, em que a Reavaliação do Patrimônio da atuada foi mais uma etapa do processo de reorganização societária, com o intuito de geração de sobrepreço para posterior amortização e economia tributária.

A economia fiscal fruto de uma operação estruturada e motivada para obtenção de uma vantagem fiscal é uma prática lesiva ao erário público, que no caso concreto nasceu de um projeto maior do Grupo GE que era a otimização e centralização individualizada das operações e negócios do grupo, de forma a simplificar a estrutura negocial no Brasil e participar do mercado de forma mais eficiente, como dito pela impugnante.

Com este propósito, as deliberações realizadas unicamente entre companhias integrantes do Grupo GE e exercidos sem autonomia entre as partes envolvidas, mostram que a sucessão de atos societários e contábeis executados a partir do ano de 2009, inflando artificialmente os investimentos, mediante avaliações patrimoniais do acervo de investimentos societários, no âmbito da GE PARTICIPAÇÕES e da GE DO BRASIL, serviram apenas aos propósitos da cúpula dos órgãos de administração e diretivo do conglomerado (incluindo-se a GE BRAZIL HOLDING - PJ irlandesa) para obtenção de uma vantagem tributária.

Não há no processo questionamentos acerca da contabilização do ágio. Como bem explica o parecer do ilustre professor Eliseu Martins juntado a impugnação, o ágio quando existente deve ser contabilizado segregando custo e ágio, isto foi corretamente seguido pela atuada, o que se questiona neste processo é o nascimento do ágio e as normas que autorizam sua amortização, a possibilidade de sua dedução fiscal, esta é a controvérsia existente e amplamente debatida.

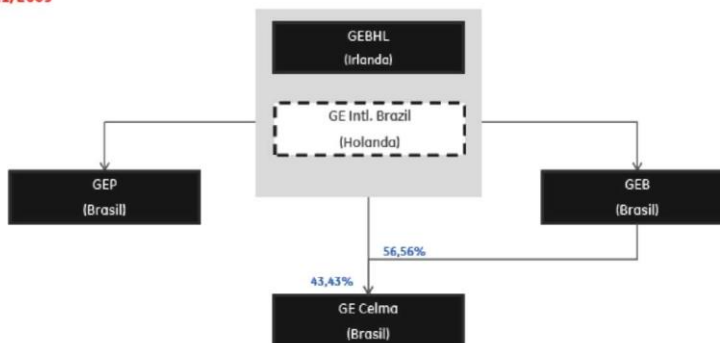
Para melhor entendimento, abaixo segue demonstração dos eventos societários que levaram ao ágio aqui discutido até a atuada, cito que somente a sequência em que a atuada esteve em evidência que será abaixo demonstrado:

1 - Em 11/11/2009, conforme TVF:

6.4.5 Na data de 11/11/2009 a empresa Ernst & Young Assessoria Empresarial Ltda (Ernst & Young) apresentou o relatório de avaliação econômico-financeira da GE Celma Ltda (Doc30; Doc156; Doc172), contendo a estimativa/expectativa de valor justo para o total do patrimônio da GE Celma no montante de R\$ 2.089.901.000,00. Informa ainda que o propósito da avaliação é estimar o valor justo da GE Celma em 30 de junho de 2009 para auxiliar a General Eletric do Brasil Ltda no cumprimento das legislação fiscal e normas contábeis.

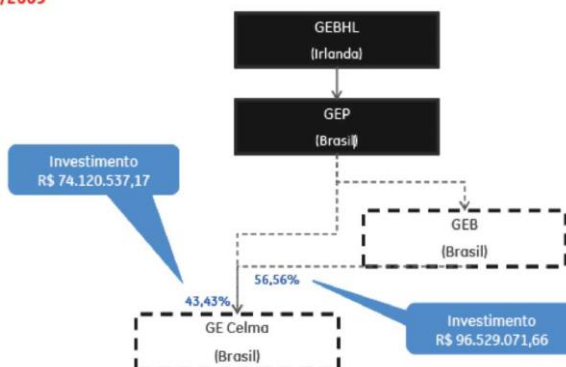
2 - Em 12/11/2009 a GEIB é incorporada pela Holding GEBHL, passando esta a controladora da GEP e da GEB e participante do CS da atuada

12/11/2009



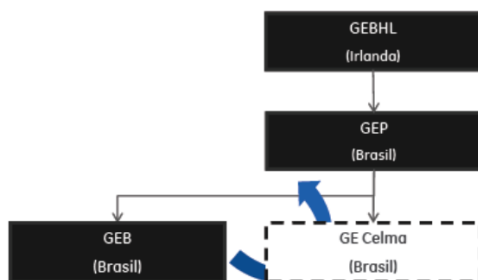
3 - Em 24/11/2009 a GEBHL aumenta o capital social da GEP com as ações da GEB e GE Celma, passando o CS da GEP de 422.238.208 para 3.095.632.162 com a nova participação.

24/11/2009



Como visto acima, primeiro foi feita a reavaliação do patrimônio da atuada, após foi feito aumento do capital social da GEP com ações da atuada, desta forma, parte de seu patrimônio já foi passado para a GEP, há que se esclarecer que esta transação foi feita a valor de mercado, assim, o valor do investimento na GE Celma foi já contabilizado com ágio na GEP, fundamento ágio por rentabilidade futura.

O próximo passo foi em 26/09/2010, onde a GEB transfere as ações da GE Celma para GEP através da redução de seu capital social, segue abaixo:



A partir desta operação houve a transferência total do controle da autuada para a GEP, houve também a contabilização da totalidade do ágio na GEP, ágio este não contabilizado na GEB no momento do reconhecimento do valor atualizado do investimento.

Na mesma data, há uma cisão parcial do patrimônio da GEP para a autuada, sendo que o valor vertido foi exatamente o valor do investimento desta naquela, assim foi feita a transferência do valor do investimento em si mesma para ela, incluindo o ágio, ágio este objeto deste processo.

As transações acima demonstradas foram feitas entre partes relacionadas, ou seja, entre controladas e controladoras, e por mais que a impugnante reclame, o fato é que o ágio nasceu de uma reavaliação de seu patrimônio, que quando teve seus efeitos reconhecidos em uma de suas sócias (GEIB) houve o aparecimento da figura do ágio pois o valor da avaliação foi maior que o valor do investimento inicial contabilizado, a GEB, sua controladora, não efetuou nenhum ajuste na contabilidade reconhecendo o novo valor do investimento não havendo nela nenhum ágio reconhecido, sendo que estas e a autuada são empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico.

E a aquisição de participação defendida pela autuada nada mais é o que exaustivamente já foi dito, uma reorganização societária estruturada em sequência com o intuito de gerar ágio amortizável para fins de economia tributária, sem nenhum desembolso financeiro, para isto houve a necessidade de uma empresa que viabilizasse o processo, assim foi esquentada as atividades da GEP.

Outra alegação da impugnante é acerca da ausência de vedação legislativa de transações entre partes relacionadas.

Não há realmente vedação legal neste sentido, e não é esta a discussão central do processo, o que se discute aqui não é a possibilidade de se fazer negócios entre empresas do mesmo grupo, uma vez que há na legislação vários dispositivos que regulamentam tipos diferentes de negócios, o que se vislumbra aqui e está sendo combatido é o uso artificial de meios tendentes a demonstrar uma operação diferente do que realmente aconteceu.

O ágio interno nasceu de uma avaliação de patrimônio da autuada que quando reconhecida em sua controladora teve o valor do investimento ajustado, entretanto, a reavaliação foi feita com o intuito de se transacionar especificamente com partes relacionadas e não com o mercado em geral, dando uma aparência de negócio jurídico perfeito.

Na verdade, o Grupo GE praticou uma série de eventos artificiais que objetivaram ocultar o real propósito do negócio, dando uma aparência irreal dos fatos tendente, não apenas, a ocultar a efetiva origem do ágio negociado entre partes independentes, mas também, do propósito do conglomerado empresarial.

No que pese as alegações da impugnante acerca de empresa veículo, o fato é que a GE Participações teve sua atividade principal revigorada para atuação decisiva no processo

de reorganização societária do grupo, recebendo-se, primeiramente, em transferência, todo um conjunto de investimentos societários em coligadas ou controladas para um posterior esvaziamento patrimonial que se concluiu ao final do ano de 2012 (momento da dissolução da holding), após um ciclo sucessivo de operações de cisão parcial instauradas para a devolução de participações societárias, dilatadas com a respectiva porção de ágio artificial (oriundo da GE DO BRASIL [precedendo o ato de redução de capital] ou gerada dentro da GE PARTICIPAÇÕES), internalizando-o no patrimônio das próprias investidas, seguindo a dinâmica orientada por suas controladoras internacionais.

Ainda que defenda, não há que se admitir a argumentação de que é lícito a criação de uma empresa veículo para a estruturação das operações, visto ser evidente a utilização deste artifício com o fim precípuo de dar uma aura regular a uma manobra interna tendente a burlar as normas jurídicas de direito tributário, resumindo, fazendo crer pela existência de um direito que quando analisado corretamente e no contexto inteiro da operação detecta-se a real intenção de vantagem ilícita tributária, que sem a existência daquele veículo em meio ao caminho, tal objetivo não seria alcançado, ou seria, sem no entanto, ter a aparência de negócio jurídico perfeito, como antes dito.

Não se pode deixar de mencionar que o nosso sistema jurídico não admite a existência de sociedades eivadas com práticas dissimulatórias, circunstância que faz assegurar que os métodos empregados no processo de reestruturação societária gravou, reincidentemente, seus negócios jurídicos com defeito que causa a nulidade de todos os atos praticados neste contexto, porquanto elaborados com o intuito de abuso de direito sem prejuízos da qualificação daquilo que a doutrina intitula de vício social.

De acordo com a doutrina Simulação é a declaração enganosa de vontade, onde se promove uma desconformidade consciente e deliberada entre a declaração emitida e a vontade real das partes.

No caso da GE Participações, empresa que assumiu a forma de Holding a partir de 2008, que foi usada exclusivamente para servir de veículo para concentração de todos os investimentos, elencados no quadro abaixo, inflados interna e artificialmente sob uma rigorosa orientação de seus gestores, através de uma sequência de atos societários que se mostraram ineficazes para produção dos efeitos fiscais pretendidos.

Empresas	CNPJ/MF	Valor do ágio no laudo originário	Valor do ágio na retificação do laudo	Laudos retificados <i>Doc41, Doc112, Doc160</i>
GE Celma Ltda	33.435.231/0001-87	R\$ 1.459.994.573,00	R\$ 1.626.857.457,13	folhas 12 a 15
GE Healthcare do Brasil Comércio e Serviços Médico-Hospitais Ltda	00.029.372/0001-40	R\$ 56.524.709,04	R\$ 136.780.882,59	folhas 17 a 19
General Betric Energy do Brasil - Equipamentos e Serviços de Energia Ltda	02.817.041/0001-09	R\$ 110.105.435,31	R\$ 117.606.866,50	folhas 21 a 24
GE Oil & Gas do Brasil Ltda	05.635.291/0001-08	R\$ 293.752.109,39	R\$ 111.968.287,70	folhas 26 a 29
GE Transportes Ferroviários Ltda	02.167.325/0001-90	R\$ 133.885.831,20	R\$ 148.409.219,94	folhas 31 a 34
GEVISA S.A.	06.059.874/0001-03	R\$ 77.393.317,05	R\$ 36.148.844,05	folhas 36 a 39
GE Iluminação do Brasil Comércio de Lâmpadas Ltda	10.140.589/0001-43	R\$ 75.988.711,25	R\$ 0,00	folhas 41 a 44
General Betric do Brasil Ltda	33.482.241/0001-73	R\$ 143.385.740,69	R\$ 49.224.808,20	folhas 46 a 49

O quadro acima demonstra que a atuada não foi a única empresa do grupo a sofrer os efeitos da reorganização societária engendrada pelo grupo, todas as demais empresas acima tiveram seus patrimônios reavaliados e os ágios provenientes de tal avaliação retornaram para si mesmas, sendo usados para amortização.

A impugnante defende exaustivamente que o contexto da reorganização societária no qual a atuada está inserida deve ser analisado de modo geral, contextualizada dentro do propósito do grupo a nível mundial e que os contribuintes possuem liberdade para conduzir seus negócios da forma que lhes couber apropriada.

A verificação da criação artificial do ágio só é possível quando analisada toda a estrutura organizacional, ou seja, o entendimento do modus operandi usado pelo Grupo GE para viabilizar a reorganização societária pretendida.

O contexto no qual se insere a autuada é o mesmo que de todas as outras empresas do quadro acima, e o emprego de atos revestidos de mera observância da forma não é suficiente para convalidar sua eficácia do ponto de vista tributário, mas é suficiente para demonstrar a verdadeira intenção do agente.

A ordem jurídica não autoriza a livre gestão de negócios empresariais com a execução de operações não usuais e anormais, praticados por mera liberalidade e alheios de propósito negocial que contribuam a promover atividade econômica, sobretudo para a geração de despesas não necessárias com a única valia de afetar a base de cálculo do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, reduzindo-se artificial e impropriamente a carga tributária da entidade.

Não se trata de impor um questionamento ao planejamento estratégico empresarial derivado da reestruturação societária para a otimização da sinergia de seus segmentos de negócios, o aprimoramento da eficiência da gestão organizacional por intermédio de melhores práticas de governança corporativa ou outras atuações societárias derivadas do legítimo exercício da iniciativa privada, mas, sim, censurar a prática lastreada em mecanismos artificiais tendentes à adequação meramente formal de atos dentro dos parâmetros normativos, procurando atribuir uma roupagem de fidedignidade do montante do ágio; mais ainda: dirimir práticas veladas que criam subterfúgios forçados de amortização do sobrepreço, pautado tão somente em aspectos indutores de redução injusta da tributação no âmbito do conglomerado econômico.

Neste sentido cito as lições emitidas pelo juriconsulto Marco Aurélio Greco:

"Inoponibilidade do Ato Abusivo [...] a possibilidade de serem identificadas situações concretas em que os atos realizados pelos particulares, embora juridicamente válidos, não serão oponíveis ao Fisco quando forem fruto de um uso abusivo do direito de auto-organização que, por isso, compromete a eficácia do princípio da capacidade contributiva e da isonomia fiscal. [...] Sublinhe-se que, depois do Código Civil de 2002, não é apenas inoponibilidade perante o Fisco, é hipótese de ato ilícito que destrói um dos requisitos indispensáveis para haver efetivo planejamento tributário:

Cumpra, portanto, distinguir três hipóteses de abuso:

- a) o abuso de direito assim qualificado no âmbito civil, a teor do artigo 187 do Código Civil. Nesse caso configura-se um ato ilícito no pressuposto na incidência da norma;*
- b) abuso de exercício de condutas fiscalmente reguladas; e*
- c) abuso da perspectiva de legislações específicas, por exemplo, abuso de poder de controle regulado pela Lei das Sociedades Anônimas.*

As três hipóteses contaminam o planejamento, pois sempre levarão à ilicitude que, por si, prejudica a proteção jurídica do planejamento.

[...] sempre que o exercício da auto-organização se apoiar em causas reais e não unicamente fiscais, a atividade do contribuinte será irrepreensível e contra ela o Fisco nada poderá objetar, devendo aceitar os efeitos jurídicos dos negócios realizados. [...] No entanto, os negócios jurídicos que não tiverem nenhuma causa real e predominante, a não ser conduzir a um menor imposto, terão sido realizados em desacordo com o perfil objetivo do negócio e, como tal, assumem um caráter abusivo; neste caso, o Fisco a eles pode se opor, desqualificando-os fiscalmente para requalificá-los segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato. Ou seja, se o objetivo predominante for a redução da carga tributária, ter-se-á um uso abusivo

do direito." (Greco, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 3ª edição. São Paulo, Dialética, 2011, p. 210/212).

A dedutibilidade da amortização do ágio deverá envolver a situação literalmente prevista no art. 386 do RIR/99, bem assim a observância estrita das condições nele estipuladas, sob pena de qualificação de sua natureza indevida.

Art.386.A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no artigo anterior (Lei n.º 9.532, de 1997, art. 7.º, e Lei n.º 9.718, de 1998, art. 10):

I-deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso I do §2º do artigo anterior, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II-deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso III do §2º do artigo anterior, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

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

IV-deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do §2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados durante os cinco anos-calendário subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no mínimo, para cada mês do período de apuração.

§1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão (Lei n.º 9.532, de 1997, art. 7.º, §1º).

§2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar (Lei n.º 9.532, de 1997, art. 7.º, §2º):

I-o ágio em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;

II-o deságio em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.

§3º O valor registrado na forma do inciso II (Lei n.º 9.532, de 1997, art. 7.º, §3º):

I-será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;

II-poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.

§4º Na hipótese do inciso II do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos ou contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente (Lei n.º 9.532, de 1997, art. 7.º, §4º).

§5º O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito (Lei n.º 9.532, de 1997, art. 7º, §5º).

§6º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, quando (Lei n.º 9.532, de 1997, art. 8º):

I-o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor do patrimônio líquido;

II-a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

§7º Sem prejuízo do disposto nos incisos III e IV, a pessoa jurídica sucessora poderá classificar, no patrimônio líquido, alternativamente ao disposto no §2º deste artigo, a conta que registrar o ágio ou deságio nele mencionado (Lei n.º 9.718, de 1998, art. 11).

Evidenciado que a transferência do ágio registrado na investidora originária para outra companhia pertencente ao mesmo grupo econômico, por meio de operações meramente contábeis e sem circulação de riqueza, desautoriza a admissibilidade de aproveitamento tributário do ágio.

A conduta imprópria do conglomerado por intermédio de arranjos societários desenvolvidos entre partes relacionadas, valendo-se de manobras irregulares de evidenciação de artificioso propósito negocial e da presença de motivação extra-tributária, prestaram-se tão somente à obtenção de êxito do planejamento tributário abusivo.

Neste íterim merece trazer a baila à prevalência na estrutura de princípios fundamentais de Contabilidade o princípio da primazia da essência sobre a forma, razão pela qual irrelevante a condução aos autos de laudo de avaliação que se revele dissonante da concreta motivação que legitimaria a aquisição societária nos moldes da relação jurídica instituída.

A regra da primazia da essência sobre a forma encontra-se consolidada no §2º do art. 177 da Lei n.º 6.404/76 (Lei das S/A), ante a positivação deste princípio, impondo-o como norma procedimental de observância compulsória na feita da escrituração contábil.

De acordo com seus termos, a companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou, ainda, a elaboração de outras demonstrações contábeis.

Daí a pertinência da glosa dos valores de amortização do ágio em consonância com o disposto com o Art. 7º inciso I e seu parágrafo primeiro da Lei no 9.532, de 10 de dezembro de 1997, com a redação dada pelo art. 10 da Lei no 9.718, de 27 de novembro de 1998, combinado com o art. 1º inciso I, §3º inciso I e §4º da Instrução Normativa SRF n.º 11, de 10 de fevereiro de 1999.

A Recorrente alega que o Acórdão da DRJ deveria ser revisto pois apenas se fundou no entendimento de que operações societárias realizadas pela Contribuinte geraram **ágio interno** e a reavaliação aumentou indevidamente o valor do investimento que possibilitou a criação de um ágio, não aceito contabilmente.

Contudo, o que se observou foi que a glosa da amortização do ágio foi mantida pela DRJ por não restar configurada as hipóteses previstas nos art. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, notadamente pela identificação do uso de “*empresa veículo*” por empresa estrangeira no pagamento de ágio, com a finalidade, única e exclusiva, fiscal.

Os dispositivos supracitados preveem a possibilidade de amortização de ágio, sendo necessário que: a) pessoa jurídica absorva o patrimônio de outra em virtude de incorporação, fusão ou cisão; b) que haja participação societária preexistente entre as pessoas jurídicas da citada operação de incorporação, fusão ou cisão.

O TVF e a decisão de primeira instância são enfáticas na ausência do aspecto econômico-material para configuração de uma situação passível de amortização de ágio, independente dos aspectos formais que, diga-se de passagem, foram constituídos pela Recorrente de forma exemplar.

A legislação adverte para necessidade de registro dos valores, contudo, mais uma vez, a formalidade da contabilidade deve estar respaldada por fatos e documentos que expressem a verdadeira situação que gerou o fato contábil.

Outro ponto importante que deve ser mencionado é que a reorganização societária objeto do presente processo já foi analisada por outra turma ordinária (Acórdão 1302-003.160 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária), bem como pelo CSRF (Acórdão 9101-006.464 – CSRF / 1ª Turma) relacionado ao processo 16682.722.573/2016-71, referente aos fatos geradores de 2011 e 2012 e em ambos os casos ficou decidido as operações societárias foram incompatíveis com a legislação para usufruir da amortização do ágio.

A situação em análise foi objeto de votação por esta turma para os fatos geradores relativos aos anos calendário de 2015 e 2016 (processo: 16682.720.873/2019-69) e 2017 e 2018 (processo: 16682.720.777/2020-54. Nos dois casos, por voto de qualidade, foi negado provimento ao recurso voluntário do contribuinte.

Na reorganização societária promovida pela Recorrente, não ficou configurada a confusão patrimonial no momento da operação de incorporação entre a investida e investidora e como no momento do investimento não houve o pagamento de ágio, nos termos do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, o contribuinte não teria autorização para a amortização do ágio.

A Recorrente reitera que não havia proibição para transação entre partes dependentes antes da Lei 12.973/14, sendo permitida as operações de “*Ágio Intragrupo*”

Nesse ponto, concordo com a recorrente, de fato, antes da Lei 12.973/14, a legislação não vedava transações provenientes de reorganização societária com ágio entre partes relacionadas, notadamente, operações dentro de um grupo econômico, contudo esse tipo de operação deve estar lastreado em atos que não busquem a criação do ágio de forma artificial, de modo que apenas uma “casca” frágil protege a verdade

Outro aspecto importante na análise de uma reorganização societária dentro de um mesmo grupo é a necessidade de mensuração do ágio, tendo em vista que todos os atos gerenciais e de decisão foram tomados por agentes interessados no mesmo objetivo, diferente do

caso de uma transação entre partes não relacionadas, onde um quer o melhor preço e outro quer desembolsar o menor valor possível.

A proibição expressa de transações de ágio interno com a edição da Lei 12.973/14 só veio corroborar a teoria contábil, indissociável do Direito Tributário.

A efetiva demonstração do fluxo financeiro que evidencie o pagamento do custo de aquisição celebrado entre as partes, incluindo-se o montante do ágio é uma condição essencial, contudo no presente caso houve apenas a transferência de ações entre controladas.

Corroborando com a assertiva acima, a fiscalização identificou que no Relatório de Avaliação elaborado por uma auditoria independente apresentado pela Recorrente consta ressalvas sobre as informações que embasaram o documento e que coloca suspeita sobre o valor da operação.

Segue abaixo trecho extraído do relatório da decisão *a quo*:

(fl. 10142) 6.4.5 Ernst & Young - Em 11/11/2009, a Ernst & Young Assessoria Empresarial Ltda (Ernst & Young) apresentou o relatório de avaliação econômico-financeira da GE Celma Ltda (Doc30; Doc156; Doc172), com uma estimativa/expectativa de valor justo para o total do patrimônio da GE Celma de R\$ 2.089.901.000,00. Informa ainda que o propósito da avaliação é estimar o valor justo da GE Celma em 30 de junho de 2009 para auxiliar a General Eletric do Brasil Ltda no cumprimento da legislação fiscal

(...)

(fl. 10144) 6.4.7 Ressalvas apresentadas pela E&Y - Das ressalvas consignadas, destaca-se o objetivo da avaliação em apenas evidenciar a existência de um ágio baseado em rentabilidade futura na GE Celma (art. 385, parágrafo 2º, inciso II, do RIR/99), eximindo-se a E&Y de qualquer responsabilidade quanto a veracidade das informações prestadas, **uma vez que na elaboração da referida avaliação utilizaram-se apenas informações fornecidas pelas administrações das empresas envolvidas** e que o trabalho da E&Y não consistia em trabalho de auditoria nos elementos apresentados. Verificou-se ainda que a premissa estabelecida para a avaliação falha ao proceder à avaliação do patrimônio da GE Celma para identificação de um ágio com fundamento em resultados de exercícios futuros, pois este, apesar de utilizado posteriormente pela GE Celma, como veremos mais adiante, **não derivou de um processo de aquisição entre partes independentes**, mas tão somente como consequência da estimativa/expectativa de evidenciação do valor justo da GE Celma. (Griffou-se)

As alegações sobre o Laudo de Avaliação e o cumprimento dos requisitos formais não foram relevantes na avaliação da improcedência da amortização do ágio glosado

Transcrevo parte do voto vencedor do acórdão n.º 1302-003.160, a qual trouxe lição do jurista Marco Aurélio Greco sobre o ágio em operações anteriores à Lei 12.973/14:

Sob esta ótica tradicional, antes do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade e, mais recentemente, das alterações trazidas com o advento da Lei n.º 12.973, de 13 de maio de 2014, comumente designava-se o ágio tal qual a diferença apurada entre o valor pago pelo adquirente em uma transação empresarial de aquisição do investimento permanente (valor de aquisição) e o respectivo valor patrimonial da entidade adquirida (valor contábil). Nesse sentido, oportuno trazer as lições do tributarista Marco Aurélio Greco em artigo publicado em obra coordenada pelo juriconsulto em Direito Societário e Empresarial, Walfrido Jorge Warde Jr., por meio

do qual ilustra as circunstâncias que permeiam a mensuração do ágio em negócios desta natureza:

“A figura do ágio na aquisição de participações societárias tem sido objeto de reiterada atenção dos que atuam no campo do Direito Tributário brasileiro. É figura que surge sempre que seu custo de aquisição superar o valor de patrimônio líquido da controlada ou coligada. Merece particular atenção quando se apresenta no âmbito da aquisição de empresas ou eventual reorganização societária.

(...)

Vale dizer, é fruto da comparação entre dois valores: de um lado, (i) o custo de aquisição (que vou aqui denominar de “preço”) e, de outro lado, (ii) o valor do patrimônio líquido.

(...)

Para realizar-se a operação, o “preço” precisa ser definido. Para tanto, podem ser utilizados os mais diversos critérios. (...)

Em suma, uma infinidade de variáveis e critérios podem levar a um determinado “preço”. Neste passo, estamos no plano da definição do “preço” da “compra” que, como regra, envolve negociação; vale dizer, proposta, contraproposta, ajustes, condicionamentos, contingências, etc.

Neste momento, um dos critérios que pode ser utilizado para fins de determinação do “preço” da “compra” é a estimativa, em certo horizonte de tempo, da possibilidade de geração de receita e resultados do empreendimento desenvolvido pela pessoa jurídica à qual a participação societária se refere.

(...)

Caso o preço de “compra” da participação societária seja maior do que o seu valor de patrimônio líquido na época da aquisição, surgirá a figura do ágio, equivalente à diferença entre o custo de aquisição (...) e o valor de patrimônio líquido.

Neste momento, o preço corresponde a um divisor de águas; opera-se um corte entre os elementos que levaram à determinação de sua dimensão e o que virá a ser feito na etapa subsequente. [...]”

(Greco, Marco Aurélio. Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura: Algumas observações; in Fusão, Cisão, Incorporação e Temas Correlatos. Walfrido Jorge Warde Jr. (Coord.). São Paulo. Quartier Latin, 2009, p. 276, 278/279 e 281/282).

Observa-se no trecho acima há preocupação com o preço e não seria diferente, pois é o ponto nevrálgico em uma negociação, sendo nos casos entre partes relacionadas, como no presente processo de empresas de um mesmo grupo econômico, os “*critérios e variáveis*”, conforme lição do professor Greco, ficam notadamente sob suspeita, principalmente após a protelação na entrega dos demonstrativos da origem do ágio, documento essencial previsto no § 3º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

Outro aspecto determinante nesses casos de “*Ágio Intragrupo*” é a ausência de fluxo financeiro entre as partes intervenientes.

Mais uma vez, valo-me do voto vencedor do acórdão nº 1302-003.160 citando novamente o tributarista Marco Aurélio Greco, quando trata do “*ágio de si mesmo*”:

“Por vezes, quando uma pessoa adquire determinada participação societária o faz com ágio, pois o valor da aquisição é superior ao respectivo valor de patrimônio líquido.

Ocorre que, num momento posterior à aquisição, por vezes sucede de ser feita uma **incorporação às avessas** que gera uma situação curiosa em relação ao ágio na aquisição da participação societária. Com efeito, o ágio tem por objeto uma participação societária de titularidade da controladora, que representa uma fração do capital da pessoa jurídica controlada à qual se reporta. Na medida em que a controlada incorpora a controladora, desaparece o sujeito jurídico titular da participação societária. Assim, caso preservado, o montante do ágio passaria a estar dentro da incorporadora (antiga controladora), possuindo como origem um elemento que agora integra a própria incorporadora. Seria um “**ágio de si mesmo**”, o que sugere uma preocupação quando se analisa caso concreto que apresente este feito.

Também aqui é preciso fazer uma distinção entre o surgimento do ágio (motivos e finalidades da operação) e o seu aproveitamento, pois a lei tributária pode admitir essa hipótese (“ágio de si mesmo”) e prever algum tipo de dedução, seja como elemento integrante da apuração da renda como tal, seja a título de incentivo ou benefício fiscal. **O cerne da questão não será o aproveitamento, mas o meio utilizado e o modo de agir adotado para, eventualmente, “construir” ou “materializar” a hipótese de incidência da regra de aproveitamento.**” (Greco, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 3ª edição. São Paulo, Dialética, 2011, p. 478/479) (**Griffou-se**)

Por todos os argumentos acima expostos, voto por **NEGAR provimento** ao recurso voluntário em relação a glosas de despesas com amortização, e a consequente manutenção integral dos autos de infração de IRPJ e CSLL – Reflexo dos anos-calendário 2013 e 2014.

A AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO E SEUS REFLEXOS EM RELAÇÃO À CSLL

Apesar da Recorrente iniciar suas alegações sobre os reflexos da amortização do ágio em relação à CSLL como um ponto “**sem grandes problemas**”, entendo que esse assunto ainda carece de um debate mais aprofundado.

A tese defendida pela Recorrente se baseia no fato de que não há vedação legal para amortização do ágio para fins de CSLL, conforme trechos abaixo do Recurso Voluntário:

436. A legislação do IRPJ contempla a proibição da amortização do ágio para fins fiscais. O artigo 389 do RIR/99, cuja base legal reporta-se ao artigo 23, parágrafo único do Decreto-Lei 1.598/77, e artigo 1, inciso V do Decreto-Lei n.º 1.648/78, determina expressamente que: § 1º 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 de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País.

437. Como resultado, a regra geral é que a amortização de ágio não é dedutível para os fins de IRPJ. Para que a amortização seja dedutível na base de cálculo do IRPJ é necessário um regime especial. Esse regime está contido no artigo 386 do RIR/99, que no caso dos ágios fundamentados com base em rentabilidade futura, conforme regulado pelo inciso III, temos: III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, á razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração.

438. No entanto, em que pesem as afirmações da DRJ, não há dispositivos comparáveis aos citados acima, relacionados exclusivamente ao IRPJ, para o caso da amortização do ágio na base da CSLL.

439. Não existe vedação para a amortização do ágio, como também não se requer um regime especial para a sua amortização, vinculado à necessidade de incorporação de empresas. **A amortização do ágio para os fins da CSLL é dedutível em qualquer hipótese, havendo ou não incorporação. (Griffou-se)**

Aduz que as Autoridades Fiscais utilizam do art. 57 da Lei n.º 8.981/95 e do inciso III do art. 13 da Lei n.º 9.249/95 para autuar pela indedutibilidade das despesas de amortização de ágio na base de cálculo da CSLL.

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)

(...)

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:

(...)

III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

Em que pesa as alegações sobre o art. 13 da Lei n.º 9.249/95, a Recorrente reconhece que no AI, o Agente Fiscal não o utiliza como justificativa para indedutibilidade da CSLL, de modo que tais argumentos não serão enfrentados no presente voto.

446. Em qualquer hipótese, vale alertar que o Sr. Agente Fiscal não citou no Auto de Infração o artigo 13 da Lei n.º 9.249/1995, mas apenas o artigo 57 da Lei n.º 8.981/1995.

Concordo com a Recorrente quando afirma: “442. *O artigo 57 da Lei n.º 8.981/95 não autoriza que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ (...)*”, de fato, o art. 57, apenas estende à CSLL as regras referentes à apuração e ao pagamento estabelecidas para o IRPJ, tanto que, a IN n.º 1.700/2017 (posterior ao fato gerador) ratificou o entendimento de regras de indedutibilidade referentes ao IRPJ não podem ser estendidas automaticamente à determinação da CSLL.

Contudo, discordo da alegação da Recorrente para uso de uma norma específica para CSLL nos casos de glosa de amortização de ágio, isso porque as regras para o IRPJ são as mesmas que fundamentam a glosa para a CSLL

O Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, vigente à época dos fatos, já vedava o aproveitamento da amortização do ágio na apuração do lucro real (art. 25), e apenas autorizava a utilização integral do ágio no momento da alienação ou liquidação do investimento (art. 33).

A Lei n.º 9.532/97 modificou a legislação, estabelecendo limites para a amortização do ágio nas situações de fusão, cisão e incorporação, que é caso do presente processo, como pode ser observado no art. 7.º:

"Art. 7.º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977)

I - Deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "a" do § 2.º do art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, em contrapartida a conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - Deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "c" do § 2.º do art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - Poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2.º do art. 20 do Decreto-lei n.º 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, a razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração;

IV - Deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2.º do art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos-calendário subsequentes a incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

Sobre a formulação gramatical do art. 7.º acima, o ilustre Conselheiro Murilo Lo Visco abordou esse aspecto na redação do voto vencedor do acórdão 1402-004-310, proferido na sessão de 10 de dezembro de 2019, a qual reproduzo o trecho abaixo:

E quanto ao regramento contido na Lei n.º 9.532, de 1997, embora possa realmente dar a entender que alcançaria apenas o IRPJ, cumpre esclarecer que a norma ali prevista foi construída para disciplinar a contabilização do ágio, de suas amortizações e, por consequência, a própria apuração do lucro contábil e não apenas a base tributável. Nesse sentido, confira-se a redação de seu art. 7.º:

Art. 7.º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977)

(...)

III - Poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2.º do art. 20 do Decreto-lei n.º 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à **apuração de lucro real**, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, a razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; **(Griffou-se)**

(...)

Como se nota, o art. 7.º da Lei n.º 9.532, de 1997, **disciplinou a contabilização** do ágio (e sua amortização) nos casos de fusão, cisão ou incorporação envolvendo investidor e investimento adquirido com ágio, observando-se seus diferentes fundamentos.

Especificamente no inciso III do caput, também merece destaque o fato de ter sido utilizada a construção "*nos balanços correspondentes à apuração de lucro real*" em vez de "*nos balanços correspondentes à apuração do lucro real*". Ao adotar essa

formulação, considerando todo o contexto do dispositivo em questão (que inclusive determina registros em contas de ativo e de passivo, e especifica lançamentos de partida dobrada), tudo indica que o legislador não pretendeu dispor apenas sobre a apuração do lucro real, mas pretendeu, sim, disciplinar o passo que antecede a apuração do lucro real, justamente a elaboração do balanço contábil que serve como ponto de partida para a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro, aí incluída a CSLL.

Dessa forma, parece-me evidente que o art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, disciplinou a apuração do lucro contábil para os efeitos fiscais e, por consequência, alcançou também a CSLL, e não apenas o IRPJ. E como fez referência ao ágio conforme determinado pelo art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, pode-se perfeitamente entender que toda a disciplina referente à amortização do ágio também se aplica à CSLL, especialmente no que tange à vedação contida no art. 25 do mesmo Decreto-Lei, abaixo reproduzido com a redação vigente à época dos fatos:

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

Observa-se que a identificação da diferenciação entre o **“de lucro real”** para o **“do lucro real”** faz a diferença para alcançar a CSLL.

Não foi sem propósito para o legislador a inclusão da preposição **“de”**, pois em uma análise de todo regramento imposto pelo art. 7º, no qual consta de forma específica como deve ser o registro de ágio em contas de ativo e passivo, não seria diferente em relação à apuração do lucro real, na qual o legislador pretendeu alcançar todo o processo, incluindo a elaboração do balanço contábil e dessa forma alcançando a CSLL.

Logo, sendo considerada indevida a exclusão de amortização de ágio para o IRPJ, o mesmo vale para a CSLL.

Neste ponto, voto pelo **não acolhimento** dos argumentos da Recorrente.

DA IMPOSSIBILIDADE DE AJUSTAR OS SALDOS DE PREJUÍZO FISCAL E DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL PELA RECORRENTE ANTES DO TÉRMINO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO

Esse foi o ponto que deu origem a Resolução 1302-000.770 que sobrestou o julgamento até a decisão final do processo 16682.772.573/2016-71.

Tendo sido proferida pela CSRF a decisão em desfavor da Recorrente, cabe a Recorrente proceder a retificação dos saldos de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa de CSLL.

ERROS DE CÁLCULO APRESENTADOS PELO AGENTE FISCAL

Neste ponto, alega a recorrente que a autoridade fiscal ao proceder a recomposição das bases de cálculo de IRPJ e CSLL, deixou de recompor as seguintes deduções:

Deduções do IRPJ devido das despesas relativas ao Programa de Alimentação do Trabalhador (“PAT”);

As doações realizadas ao longo dos anos-calendários de 2013 e 2014;

Quanto a estas alegações, assim concluiu a DRJ:

Em relação a alegação de erro nos cálculos apresentados pelo agente fiscal referente a não dedução de Doações e PAT na apuração do imposto, tais valores já foram objeto de utilização pelo contribuinte como dedução do imposto sobre o lucro real apurado pela empresa em sua declaração.

O lançamento ora analisado refere-se ao imposto suplementar apurado além do declarado.

Como exemplo cito, no 4º Trimestre de 2013 foi apurado pela empresa IRPJ R\$7.379.382,06 e um adicional de R\$4.913.588,04, totalizando R\$12.292.970,10, com as deduções legais incluídas pelo contribuinte, chegou-se ao valor de IRPJ a pagar de R\$11.617.737,73.

Com o lançamento que foi realizado, além do IRPJ devido pela empresa no 4º trimestre/2013, foi apurado R\$13.321.737,25 (IRPJ/Adicional), de modo que o total devido para o período é de R\$25.614.707,35 (R\$12.292.970,10 + R\$13.321.737,25)

Assim, as deduções pleiteadas pela impugnante já foram utilizadas por ela quando da apuração do seu imposto a pagar declarado, não cabendo nova dedução sobre o imposto suplementar apurado, visto que o imposto a pagar seria de R\$24.939.474,98 (R\$13.321.737,25 + R\$11.617.737,73) .

Assim, não cabe razão a impugnante

A Recorrente apresenta na peça recursal um quadro elaborado com auxílio de uma auditoria independente, com o seguinte resumo:

IRPJ - Divergências no cálculo								
	2013				2014			
	1Q'13	2Q'13	3Q'13	4Q'13	1Q'14	2Q'14	3Q'14	4Q'14
IRPJ Devido antes das Deduções	7.245.241	17.527.104	22.581.896	25.614.707	9.523.101	2.113.617	22.832.697	32.523.626
PAT	(5.089)	(229.470)	(114.327)	(210.077)	(130.544)	(50.871)	(129.542)	(143.532)
Doações	(130.000)	(196.000)	(20.000)	(442.763)	(6.413)	-	(237.260)	(211.158)
IRPJ devido à época	-	(8.541.828)	(14.238.912)	(12.292.970)	(172.126)	-	(9.491.845)	(16.684.446)
IRPJ a pagar	7.110.152	8.559.806	8.208.657	12.668.897	9.214.018	2.062.746	12.974.050,00	15.484.490,00
IRPJ AI	7.245.241	8.985.276	8.342.984	13.321.737	9.350.975	2.113.617	13.340.852	15.839.180
Diferença	(135.089)	(425.470)	(134.327)	(652.840)	(136.957)	(50.871)	(366.802)	(354.690)

	Base de cálculo	Multa 75%
Total Apurado	76.282.816	57.212.112
Total AI	78.539.862	58.904.897
Diferença	(2.257.046)	(1.692.785)

Contesta a decisão da DRJ afirmando: “(...) o cálculo dos percentuais de dedução para efeitos das doações e do PAT possui relação direta com a base de cálculo do imposto apurado, não havendo qualquer coerência em ajustar a base de cálculo do tributo sem que haja o devido ajuste nas deduções cabíveis.”

Entendo não merece prosperar os argumentos da Recorrente.

Quanto ao PAT, o exercício do direito aos benefícios fiscais concedidos no âmbito do Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, é uma faculdade que compete ao

titular deste direito, que deve ser exercido em tempo próprio e segundo as regras específicas vigentes na época da sua fruição.

Desta forma, não cabe às autoridades fiscais, a sua concessão de ofício retroagindo no tempo os seus efeitos para alcançar os períodos pretéritos objeto dos lançamentos.

O processo administrativo fiscal não se constitui instrumento jurídico apropriado nem para o sujeito passivo formalizar a opção pela dedução do incentivo fiscal a tais programas e nem, para a verificação pela autoridade julgadora do atendimento às condições legais para o desfrute de tais benefícios, ou para recálculos dos referidos limites de dedutibilidade.

Tenho que concordar com a autoridade de primeira instância, as doações já foram utilizadas no momento da apuração do imposto a pagar, não cabendo nova dedução por ocasião de lançamento de imposto suplementar.

Portanto, nego provimento ao recurso neste ponto

DA ILEGALIDADE DA INCIDÊNCIA DE JUROS SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

A Recorrente defende a improcedência da exigência de juros de mora sobre a multa de ofício.

No que se refere à multa de ofício, já é sedimentado neste órgão a incidência da taxa SELIC sobre o valor correspondente à multa de ofício, por meio da Súmula Vinculante n.º 108:

Súmula CARF n.º 108

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

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 n.º 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019)

Portanto, **nego provimento** ao recurso neste ponto

Por todo o exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário**

É como voto

(documento assinado digitalmente)

Fernando Augusto Carvalho de Souza