



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.720777/2020-54
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-006.919 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de abril de 2024
Recorrente GE CELMALTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2017, 2018

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

PREJUDICIAL DE MÉRITO. 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

NULIDADE. AUTOS DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

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 nº 70.235/72.

REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. CISÃO PARCIAL. ÁGIO DE SI MESMO GERADO INTRAGRUPO. FLUXO FINANCEIRO INEXISTENTE. ÁGIO ARTIFICIAL. INOCORRÊNCIA DE CONFUSÃO PATRIMONIAL ENTRE O REAL INVESTIDOR E O INVESTIMENTO EFETIVAMENTE ADQUIRIDO COM ÁGIO.

A dedutibilidade da amortização do ágio de cisão parcial inserida em um contexto de operações de reestruturação societária entre companhias participantes do mesmo grupo societário demanda que as transações estejam regularmente amparadas em atos empresariais não atingidos por manobras artificiais.

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 (intragrupo), 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. 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. Demonstrada a irregularidade do arranjo societário ante a artificialidade de transações engendradas intragrupo, torna imperativo a manutenção dos efeitos da glosa promovida em decorrência da configuração de ágio de si mesmo.

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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2017, 2018

CONFIRMADA INDEVIDA A GLOSA AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO NA INFRAÇÃO DO IRPJ. ARTIGO 57 DA LEI 8.981/95. CABÍVEL A EXTENSÃO À CSLL.

Ágio é despesa, passível de amortização, submetida ao regramento geral das despesas com repercussão tanto na apuração do IRPJ quanto da CSLL.

Cabível, portanto, a extensão da glosa de despesas indedutíveis (amortizações de ágio) à base de cálculo da CSLL por conta do disposto no artigo 57 da Lei 8.981/95, que tem por intento evitar a repetição desnecessária de comandos legais para disciplinar a metodologia de determinação das bases impositivas do IRPJ e da CSLL.

Confirmada a glosa de exclusão indevida de despesa indedutível amortização de ágio na infração do IRPJ, por repercutir no Lucro Líquido, deve ser também estendida à apuração da CSLL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, (i) afastar as arguições de decadência e de nulidade do auto de infração para, no mérito, (ii) negar provimento no ponto relativo aos alegados erros de cálculo efetivados pela autoridade fiscal; por voto de qualidade, negar provimento ao recurso relativamente (i) à glosa de despesas com ágio; (ii) à dedutibilidade das despesas com o ágio na apuração da CSLL, (iii) à multa isolada sobre as estimativas; vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva, André Severo Chaves e André Luís Ulrich Pinto, que davam provimento integral ao recurso nos referidos pontos. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Fernando Augusto Carvalho de Souza. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

(documento assinado digitalmente)

Luis Augusto de Souza Golçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

André Severo Chaves - Relator

(documento assinado digitalmente)

Fernando Augusto Carvalho de Souza - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, André Severo Chaves, André Luis Ulrich Pinto, Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente)

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra acórdão da 15ª Turma da DRJ/09, que julgou totalmente improcedente a Impugnação apresentada pela contribuinte, mantendo o crédito tributário exigido.

Transcreve-se parte do relatório da DRJ, que resume o presente litígio:

Por meio dos autos de infrações de fls. 9040 a 9213, objetos do presente processo, são exigidas da contribuinte acima identificada as importâncias relacionadas na seguinte tabela, em conformidade com o regime de apuração do lucro real trimestral, referentes aos anos-calendário de 2017 e 2018:

TRIBUTO	VALOR PRINCIPAL (R\$)	JUROS DE MORA (R\$)	MULTA DE OFÍCIO 75% (R\$)	TOTAL (R\$)
Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ	152.550.393,48	23.053.838,93	114.412.795,08	290.017.027,49
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL	54.920.301,64	8.299.856,33	41.190.226,20	104.410.384,17
TOTAL				394.427.411,66

O lançamento decorreu de duas infrações: exclusões indevidas nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, relativas a despesas de amortização de ágio, e compensações indevidas de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL.

1. DO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 9110 a 9213), foram utilizados no presente procedimento fiscal elementos subsidiários de três ações fiscais anteriores, cujos objetos também foram o ágio interno, abrangendo os anos-calendário de 2011 e 2012; 2013 e 2014, e 2015 e 2016. Diz a autoridade fiscal:

[...]

2.4 Todo o material atinente ao aproveitamento do ágio (esclarecimentos, documentos, arquivos digitais etc.), apresentado pela GE Celma, no curso das ações fiscais originária e de continuidades (TDPF n.ºs 07.1.85.00-2015-00076-6, 07.1.85.00-2017-00299-5 e 07.1.85.00-2018-00163-1), relativos aos anos-calendário 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 e 2016, constam dos seguintes processos administrativos fiscais (PAF's):

- 16682.722.573/2016-71 (2011 e 2012);

- 16682.720.309/2018-65 (2013 e 2014); e
- 16682.720.873/2019-69 (2015 e 2016).

2.5 Cientificou-se o Contribuinte, através do Termo de Início de Ação Fiscal (Anexo Termo de Início da Ação Fiscal em 27-04-2020), que seria utilizado, no presente procedimento fiscal, o material apresentado no âmbito da ação fiscal originária (PAF n.º 16682.722.573/2016-71), a partir do qual se expôs detalhadamente a reorganização societária praticada no Grupo GE e o planejamento tributário implementado pela GE Celma nesta reestruturação. Subsidiariamente, os elementos apresentados nas ações fiscais de continuidades poderiam ser utilizados também na presente ação fiscal.

2.6 Os elementos da ação fiscal originária, utilizados na presente ação fiscal, foram copiados do PAF n.º 16682.722.573/2016-71 (2011 e 2012), conforme a numeração Doc01 a Doc250 (numeração originária das intimações, esclarecimentos, documentos e arquivos digitais apresentados pelo Contribuinte nas respostas às intimações) e Doc500 a Doc541 (numeração originária dos documentos anexados ao TVF originário), preservando-se os mesmos nomes, ordem e numeração dos anexos originários. Os anexos Doc801 a Doc804 foram copiados do processo PAF n.º 16682.720.873/2019-69 (2015 e 2016), já os documentos e arquivos digitais apresentados no âmbito da presente ação fiscal, relativos aos anos-calendário de 2017 e 2018, estão organizados nos anexos de numeração Doc750 a Doc758. Os anexos de numeração Doc850 a Doc866 foram produzidos neste procedimento fiscal para instrução do presente TVF.

2.7 Os principais tópicos em que o presente TVF se subdivide podem ser visualizados no anexo Doc800.

2.8 Os tópicos listados nos títulos 3, 4, 5, 6 e 9 são mera reprodução do TVF anexo aos Autos de Infração lavrados na ação fiscal originária, no âmbito da qual foram apurados os créditos tributários relativos aos anos de 2011 e 2012, constituindo o processo originário PAF n.º 16682.722.573/2016-71. Os referidos tópicos comportam uma análise minuciosa e detalhada da reorganização societária praticada pelo Grupo GE, controlador da GE Celma, a partir da qual se constatou a origem e a natureza do ágio, objeto das glosas nos procedimentos fiscais originário, de continuidades e atual.

O Auditor-Fiscal informa que a impugnação apresentada no processo n.º 16682.722.573/2016-71 foi julgada improcedente pela 7ª Turma da DRJ/SPO, em 28/09/2017, mantendo o crédito tributário formalizado naquele processo. Foi apresentado recurso voluntário ao CARF, que, em 17/10/2018, teve negado o provimento pela 3ª Câmara/2ª Turma Ordinária. Atualmente está aguardando o julgamento do Recurso Especial apresentado pela contribuinte.

Em relação ao processo n.º 16682.720.309/2018-65, relata que a 2ª Turma de Julgamento da DRJ/JFA julgou improcedente a impugnação, em 28/11/2018, mantendo o crédito tributário lançado. Foi apresentado recurso voluntário ao CARF, que sobrestou o julgamento até a decisão definitiva nos autos do processo n.º 16682.722.573/2016-71.

Quanto ao processo n.º 16682.722.873/2019-59, informa que a 12ª Turma de Julgamento da DRJ06 julgou improcedente a impugnação apresentada pela interessada, em 11/08/2020, mantendo o crédito tributário lançado. A contribuinte apresentou recurso voluntário ao CARF que ainda não julgado.

DA AÇÃO FISCAL ORIGINÁRIA - GLOSA DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO - ANOS DE 2011 E 2012

Constatou-se que a GE Celma 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 01.821.234/0001-62.

A autoridade fiscal explica que esse ágio surgiu na integralização de capital na GE Participações com cotas da GE Celma Ltda detidas por suas antigas controladoras, caracterizando-se como ágio intragrupo, sem desembolso de recursos, gerado artificialmente.

Observa que o ágio é decorrência direta da avaliação da participação societária pelo Método da Equivalência Patrimonial (MEP). De acordo com a legislação, o custo de aquisição deveria ser desdobrado em valor de patrimônio líquido na época da aquisição e ágio ou deságio na aquisição do investimento, que é a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de seu patrimônio líquido na época da aquisição.

Esclarece que o ágio com fundamento na expectativa de rentabilidade futura, como é o caso, não deve ser lançado no resultado como despesa, mas amortizado em períodos futuros, na forma da lei, com vistas ao confronto com os resultados positivos previstos que motivaram sua constituição, afetando assim o resultado na medida em que iria sendo amortizado.

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 poderia ser computado somente na determinação do ganho ou da perda de capital no caso de alienação ou liquidação do investimento.

No entanto, a lei prevê uma exceção, uma vez que permite a dedução da amortização do ágio quando uma pessoa jurídica absorve o patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão e cisão, na qual a primeira detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, conforme art. 386 do RIR/99. Nas palavras da autoridade fiscal:

[...]

5.10 O RIR/99, no caput do art. 386, determina que se apure o ágio na forma do seu art. 385, que, por sua vez, dispõe que, por ocasião da aquisição da participação, o Contribuinte deverá desdobrar o custo de aquisição em dois ativos: o primeiro, representativo do valor do patrimônio na época da aquisição (inciso I); o segundo, representativo do ágio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor do patrimônio à época da aquisição (inciso II). Fica evidente, portanto, que o art. 386, ao falar em “participação societária adquirida”, quando combinado com o art. 385, como determina o caput do art. 386, está se referindo a participação societária pela qual se pode atribuir um custo de aquisição, que deverá ser desdobrado. Por conseguinte, o ágio interno, que não possui custo de aquisição, não se inclui na hipótese descrita na norma que autoriza a dedução da amortização do ágio.

5.11 A teor do artigo 8º da Lei nº 9.532/97, a seguir transcrito, o ordenamento jurídico admite expressamente a amortização do ágio mesmo que a incorporada detenha propriedade da participação societária, ou seja, quando a investida incorpora a investidora.

[...]

5.12 Antes da introdução desses dispositivos, o ágio ou deságio, como regra geral, somente geraria efeitos fiscais quando da alienação/liquidação do investimento. O ágio nos investimentos societários, pela lei fiscal, deveria ser contabilizado à parte do valor proporcional do patrimônio líquido relativo ao investimento societário, nos termos do artigo 20 do Decreto-Lei nº 1598/77, devendo qualquer amortização contábil sobre ágio ser adicionada ao Lucro Líquido para apuração do Lucro Real, segundo o artigo 25 do mesmo dispositivo legal. Sendo parte de um custo, o ágio só deveria influenciar o resultado fiscal na alienação ou na baixa do respectivo investimento, para fins de apuração do ganho ou perda de capital.

5.13 Com os art. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, abriu-se uma exceção, para permitir que se deduzisse a amortização do ágio quando, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, uma pessoa jurídica absorvesse patrimônio de outra na qual detivesse participação societária adquirida com ágio ou deságio.

5.14 É importante salientar que as disposições dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 vieram no contexto do Programa Nacional de Desestatização - PND, que visava a incentivar a venda de empresas estatais pelo maior valor possível, acima do seu patrimônio líquido (ganho de capital por parte do Estado), geralmente com base na sua rentabilidade futura. Como tais aquisições de estatais realizavam-se muitas vezes por empresas holdings, cujo objeto principal é, via de regra, investir em outras sociedades econômicas, as holdings praticamente não se beneficiariam com a amortização tributária dos ágios pagos, já que o resultado contábil delas é basicamente o resultado de equivalência patrimonial nas empresas investidas, o qual é excluído do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, não restando base de cálculo a ser reduzida pela dedução da despesa de amortização do ágio. Assim, neste contexto, a referida lei permitiu que a amortização do ágio pago pelas holdings na aquisição das estatais fosse aproveitado, também, pela empresa adquirida, por meio de incorporação às avessas ou reversa (art. 8º da Lei nº 9.532/97), pois tal benefício só faz sentido numa empresa operacional. Percebe-se que, até então, o ganho de capital decorrente do ágio pago era suportado pelo Estado, como receita pública originária, ou seja, decorrente da alienação de patrimônio público, portanto, imune à tributação.

5.15 Este era o autêntico ágio, originado em muitas aquisições (entre partes independentes) de participações nas concessionárias de serviços públicos, e cujo aproveitamento se otimizava através da replicação do ágio em sociedade criada para esse fim (veículo), e incorporada posteriormente pela sua controlada. Na origem dessas operações o ágio foi efetivamente pago, processando-se as operações entre partes independentes, hipótese, portanto, completamente distinta do caso de ágio interno analisado aqui.

5.16 As regras fiscais de amortização (quando da incorporação/fusão/cisão envolvendo empresa investidora e investida), criadas especialmente em benefício das privatizações das companhias estatais no Programa Nacional de Desestatização (PND), juntamente com a novidade trazida pelo art. 36 da Lei nº 10.637/2002, escrutinada a seguir, ensejaram uma forma típica de reorganização societária dentro de um mesmo grupo econômico, culminando com o surgimento de um ágio intragrupo.

5.17 Editada em 2002, a Lei nº 10.637 trouxe, em seu art. 36, a possibilidade de se reavaliar uma participação societária para ser utilizada na integralização do capital social de outra sociedade, sem que se tributasse o ganho nesse momento.

[...]

5.18 A tributação ficava diferida para:

- a) o momento da alienação, liquidação ou baixa, a qualquer título, da participação subscrita, proporcionalmente ao montante realizado; ou
- b) proporcionalmente ao valor realizado, no período de apuração em que a pessoa jurídica, para a qual a participação societária tenha sido transferida, realizar o valor dessa participação, por alienação, liquidação, conferência de capital em outra pessoa jurídica, ou baixa a qualquer título.

5.19 Com essas novas regras, a dinâmica das privatizações evoluiu para um estágio em que os grupos econômicos simplesmente passaram a reavaliar participações societárias que já possuíam, gerando um ágio, para integralizá-las no capital social de empresas veículo, que eram posteriormente incorporadas pelas próprias empresas reavaliadas.

5.20 O art. 36 da Lei n.º 10.637/2002 foi revogado pelo art. 133, inciso III, da Lei n.º 11.196/2005, não tendo mais aplicação prática atualmente, portanto.

5.21 A Comissão de Valores Mobiliários (CVM) rechaçou tal procedimento, deliberando, mediante o Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP n.º 01/2007, que “essas transações não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes, para que seja passível de registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade”.

[...]

5.22 Nesse mesmo sentido, o Conselho Federal de Contabilidade, na Resolução CFC n.º 1.110/2007, item 120, decidiu que:

“O reconhecimento de ágio decorrente de rentabilidade futura gerado internamente (goodwill interno) é vedado pelas normas nacionais e internacionais. Assim, qualquer ágio dessa natureza anteriormente registrado precisa ser baixado.”

5.23 O Conselho Federal de Contabilidade consagrou tal impedimento, enunciando expressamente, como consequência do Princípio do Registro pelo Valor Original, consoante art. 7º da Resolução CFC n.º 750/1993:

[...]

5.24 Conclui-se, assim, que o pressuposto do planejamento tributário motivador de ágio interno é, via de regra, a decisão de um grupo econômico (no caso, o Grupo GE), diante de uma Pessoa Jurídica (PJ) lucrativa e produtora de riqueza (no caso, a GE Celma), com um Patrimônio Líquido defasado em relação ao seu valor de mercado, de reavaliar esse patrimônio líquido e, ainda, amortizar fiscalmente o ágio gerado em consequência desta reavaliação.

5.25 Logo, em relação ao caso em tela, tem-se o seguinte:

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 n.º 33.435.231/0001-87);

b) PJ “adquirente” – PJ utilizada como empresa-veículo para a contabilização e posterior transferência do ágio a ser gerado, sendo, via de regra, uma empresa não operacional ou com atividades inexpressivas, que não produz riqueza relevante – GE do Brasil Participações Ltda (CNPJ/MF n.º 01.821.234/0001-62);

c) PJ “alienante” - PJ Holding, controladora das demais - GE Brazil Holding Limited - GE Holding (CNPJ/MF n.º 11.485.254/0001-63 – sociedade irlandesa).

5.26 Considerado isso, vale lembrar que a amortização do ágio está evidentemente condicionada à sua efetiva existência, nos termos da legislação vigente à época do seu surgimento e registro, e sua amortização, nos anos-calendário posteriores, deverá estar amparada também na respectiva legislação subsequente (Lei n.º 12.973, de 13 de maio de 2014, DOU de 14/05/2014), que, nos artigos 22 e 24 da Lei n.º 12.973/2014 vedaram a amortização do ágio oriundo de operação entre partes relacionadas.

[...]

6 DA ANÁLISE DA DOCUMENTAÇÃO APRESENTADA NA AÇÃO FISCAL ORIGINÁRIA

6.1 Introdução - Analisados os esclarecimentos e os documentos apresentados pelo Contribuinte, em conjunto com as informações extraídas dos sistemas da Receita Federal do Brasil (RFB), tais como DCTF's, Declarações de Informações Econômico-

Fiscais – DIPJ's e os pagamentos registrados no sistema SINAL, constatou-se, na apuração do IRPJ e da CSLL dos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, o indevido aproveitamento fiscal do ágio gerado na reorganização societária envolvendo a GE Celma Ltda., conforme detalhado a seguir.

6.2 Detalhamento da operação de reorganização societária envolvendo a GE Celma que deu causa ao ágio.

6.2.1 Para identificar a origem do ágio amortizado na GE Celma, analisaram-se os atos societários das seguintes empresas:

- CNPJ/MF n.º 33.435.231/0001-87 – GE Celma Ltda – Apelido(s): GE Celma;
- CNPJ/MF n.º 01.821.234/0001-62 – Ge do Brasil Participações Ltda – Apelido(s): GE Participações ou GEP;
- CNPJ/MF n.º 33.482.241/0001-72 – General Eletric do Brasil Ltda – Apelido(s): GE do Brasil ou GE Brasil.

6.2.2 Nessa análise, constatou-se que 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, mas também para outras empresas do Grupo GE, valendo-se dessa mesma manobra, ou seja, cisões parciais do patrimônio da GE Participações, vertendo-se os patrimônios cindidos para incorporações pelas respectivas empresas investidas. Ao final das sucessivas transferências de ágio, cumprido o seu papel de empresa veículo, a GE Participações foi dissolvida, mediante Distrato Social firmado em 31/12/2012 (Doc41; Doc112; Doc160). Mas antes disso, ainda por este último ato, retificaram-se diversos laudos de avaliação, para aumentar, em certos casos, os ágios transferidos.

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

6.2.4 Assim, descrever-se-á primeiro os diversos atos societários por que passou a GE Participações, com ênfase nos promovidos por suas controladoras para aumentar seu capital social, mediante subscrição e integralização de quotas com parcelas de valores relativos a ágios baseados em expectativa de rentabilidade futura das coligadas ou controladas do Grupo GE sediadas no Brasil.

6.3 Alterações de Contrato Social da GE Participações (empresa veículo).

6.3.1 Introdução - Analisadas as alterações de contrato social (ACS) da GE do Brasil Participações Ltda – GE Participações, relacionaram-se cronologicamente suas principais deliberações, registrando a composição do capital social (quotas e valores) e o controle (sócias) da GE Participações (antes e depois das deliberações) nos demonstrativos constantes no anexo Doc518 GEP Resumo Alterações Contrato Social. Destacam-se nesses demonstrativos as principais ACS da GE Participações, relevantes para o caso, apresentadas a seguir.

FASE DE INCREMENTO DO CAPITAL SOCIAL DA EMPRESA VEÍCULO

6.3.2 GEP ACS 30/06/2008 (Doc97; Doc163) Aumento de Capital Social 1ª etapa (CS) – Alteração contratual de GE Participações de 30/06/2008, registrada na JUCESP em 06/08/2008, registra 2 eventos:

- Retira-se da sociedade a General Eletric International (Benelux) B.V. – BENELUX (CNPJ/MF n.º 07.897.748/0001-88, empresa holandesa), ao ceder sua única quota do capital social, no valor de R\$ 1,00, para a GE Holdings Luxembourg & Co. - GE LUX (CNPJ/MF n.º 08.988.140/0001-21, empresa sediada em Luxemburgo), que assim ingressa na sociedade;
- Segue-se um aumento do capital social de R\$ 4.906,00 para R\$ 416.543.308,55, mediante a conferência das cotas detidas pela sócia GE LUX nas empresas listadas abaixo, com base em seu valor de mercado, conforme registrado em Relatórios de Avaliação Econômico-Financeira. Consignou-se neste ato, ainda, que o valor de mercado das quotas coincide com o valor referente ao custo de aquisição de tais investimento reconhecidos na GE Lux.

Participações societárias	Nº de quotas	Valor	Avaliação Eco-Financeira
Zenon Tratamento de Águas Ltda	5.028.000	R\$ 5.028.000,00	Doc167
Ecolochem Brasil Ltda	1.447.000	R\$ 1.447.000,00	Doc228
GE Betz do Brasil Ltda	410.063.402	R\$ 410.063.402,00	Doc166
Total	416.538.402	R\$ 416.538.402,00	

6.3.3 GEP ACS 30/06/2008 (Doc98; Doc162) Aumento de CS 2ª etapa – Outra alteração contratual de GE Participações na mesma data de 30/06/2008, registrada na JUCESP em 15/09/2008, aumentou o capital de R\$ 416.543.308,00 para R\$ 422.238.308,55, sendo esses R\$ 5.695.000,00 integralizados mediante créditos detidos por GE LUX contra a sociedade.

30/06/2008 - 1ª ETAPA					30/06/2008 - 2ª ETAPA	
GE FSIH	GE LUX	BENELUX	GE LUX	BENELUX	GE LUX	BENELUX
GE PARTICIPAÇÕES			GE PARTICIPAÇÕES		GE PARTICIPAÇÕES	
Capital Social	R\$ 4.906,00					
			CS originário	R\$ 4.906,00	CS originário	R\$ 4.906,00
			ZENON	R\$ 5.028.000,00	ZENON	R\$ 5.028.000,00
			ECOLOCHEM	R\$ 1.447.000,00	ECOLOCHEM	R\$ 1.447.000,00
			GE BETZ	R\$ 410.063.402,00	ECOLOCHEM	R\$ 1.447.000,00
			Capital Social	R\$ 416.543.308,00	GE BETZ	R\$ 410.063.402,00
					Créditos	R\$ 5.695.000,00
					Capital Social	R\$ 422.238.308,00

6.3.4 Registro contábil na GEP dos aumentos de capital social 1ª e 2ª etapas – Os registros contábeis dos aumentos de capital social (1ª e 2ª etapas) descritos acima, estão no demonstrativo apresentado pelo Contribuinte e reproduzido no anexo Doc164 GEP – Contabilização Aumento CS 1ª 2ª etapa.

FASE DE INCREMENTO DO CAPITAL SOCIAL DA EMPRESA VEÍCULO COM FORMAÇÃO DE ÁGIOS INTERNOS ORIUNDOS DE AVALIAÇÕES DE EMPRESAS DO GRUPO GE

6.3.5 GEP ACS 24/11/2009 (Doc46; Doc04; Doc106; Doc168) Aumento de Capital Social 3ª etapa – GE Brazil Holding Limited - GE Holding (CNPJ/MF n.º 11.485.254/0001-63 – sociedade irlandesa), então controladora de GE do Brasil Participações Ltda, aumentou o capital de GE Participações de R\$ 422.238.307,55 para R\$ 3.095.632.161,00, representando um aumento de R\$ 2.673.393.854,22, integralizados mediante contribuição de todas as cotas detidas nas seguintes empresas.

Participações societárias	Avaliação Eco-Financeira
Bently do Brasil Ltda	Doc170
General Eletric do Brasil Ltda	Doc175; Doc223; Doc224; Doc225; Doc226
GE Celma Ltda	Doc172; Doc156; Doc30
BHA do Brasil Ltda	Doc171; Doc238
Vetco Gray Óleo e Gás Ltda	Doc174; Doc221
Pll South America do Brasil Ltda	Doc175; Doc223; Doc224; Doc225; Doc226
GE Healthcare Life Sciences do Brasil Ltda	Doc173; Doc222

6.3.6 De acordo com a alteração contratual, o capital social da GE Participações passou de R\$ 422.238.308,00 para R\$ 3.095.632.162,00.

6.3.7 Com isso, GE Participações passou a ser a nova sócia de GE Celma no lugar de GE Holding.

30/06/2008 - 1ª ETAPA				30/06/2008 - 2ª ETAPA				24/11/2009 - 3ª ETAPA	
GE FSIH	GE LUX	BENELUX	GE LUX	BENELUX	GE LUX	BENELUX	GE HOLDING	BENELUX	
GE PARTICIPAÇÕES			GE PARTICIPAÇÕES		GE PARTICIPAÇÕES		GE PARTICIPAÇÕES		
Capital Social	R\$ 4.906,00		CS originário	R\$ 4.906,00	CS originário	R\$ 4.906,00			
			ZENON	R\$ 5.028.000,00	ZENON	R\$ 5.028.000,00			
			ECOLOCHEM	R\$ 1.447.000,00	ECOLOCHEM	R\$ 1.447.000,00			
			GE BETZ	R\$ 410.063.402,00	GE BETZ	R\$ 410.063.402,00			
			Capital Social	R\$ 416.543.308,00	Créditos	R\$ 5.695.000,00			
					Capital Social	R\$ 422.238.308,00			
							CS originário	R\$ 4.906,00	
							ZENON	R\$ 5.028.000,00	
							ECOLOCHEM	R\$ 1.447.000,00	
							GE BETZ	R\$ 410.063.402,00	
							Créditos	R\$ 5.695.000,00	
							BENTLY	R\$ 2.673.393.854,22	
							GE do Brasil		
							GE Celma		
							BHA do Brasil		
							VETCO		
							Pll SOUTH		
							GE HEALTHCARE		
							Capital Social	R\$ 3.095.632.162,00	

6.3.8 GEP ACS 30/12/2009 (Doc107) Aumento de Capital Social 4ª etapa – GE Holding faz novo aumento de capital em GE Participações, agora, para R\$ 3.100.387.597,00, integralizado com cotas detidas nas seguintes empresas.

Participações societárias	Avaliação Eco-Financeira
GE Supply do Brasil Ltda	Doc216
Druck Brasil Ltda	Não fornecido

30/06/2008 - 1ª ETAPA			30/06/2008 - 2ª ETAPA		24/11/2009 - 3ª ETAPA		30/12/2009 - 4ª ETAPA	
GEFSH	GE LUX	BENELUX	GE LUX	BENELUX	GE LUX	BENELUX	GE HOLDING	BENELUX
GE PARTICIPAÇÕES			GE PARTICIPAÇÕES		GE PARTICIPAÇÕES		GE PARTICIPAÇÕES	
Capital Social	R\$ 4.906,00		R\$ 4.906,00		R\$ 4.906,00		R\$ 4.906,00	
	CS originário	R\$ 4.906,00		CS originário	R\$ 4.906,00		CS originário	R\$ 4.906,00
	ZENON	R\$ 5.028.000,00		ZENON	R\$ 5.028.000,00		ZENON	R\$ 5.028.000,00
	ECOLOCHEM	R\$ 1.447.000,00		ECOLOCHEM	R\$ 1.447.000,00		ECOLOCHEM	R\$ 1.447.000,00
	GE BETZ	R\$ 410.063.402,00		GE BETZ	R\$ 410.063.402,00		GE BETZ	R\$ 410.063.402,00
	Capital Social	R\$ 416.543.308,00		Capital Social	R\$ 422.238.308,00		Capital Social	R\$ 3.100.387.597,00
				Créditos	R\$ 5.695.000,00		Créditos	R\$ 5.695.000,00
							BENTLY	
							GE do Brasil	
							GE Celma	
							BHA do Brasil	R\$ 2.673.393.854,22
							VETCO	
							PII SOUTH	
							GE HEALTHCARE	
							GE Supply	R\$ 4.755.435,00
							Druck Brasil	
							Capital Social	R\$ 3.100.387.597,00

6.3.9 Registro contábil na GEP dos aumentos de capital social 3ª e 4ª etapas – Os registros contábeis dos aumentos de capital social nestas 3ª e 4ª etapas, descritos nos itens acima, constam no demonstrativo elaborado pelo Contribuinte e reproduzido no anexo Doc169 GEP – Contabilização Aumento CS – 3ª etapa. Já os lançamentos contábeis referentes a este aumento de capital social estão relacionados na planilha constante no anexo Doc169A – Contabilização Aumento CS 3ª etapa.

6.3.10 Na DIPJ 2010 AC 2009 da GE Participações (Doc506 GEP DIPJ 2010 AC 2009 ND nº 1489054), além do aumento de capital de R\$ 422.238.308,55 para R\$ 3.100.389.784,57, consta um aumento de ágio em investimentos de R\$ 308.510.335,61 para R\$ 2.833.330.500,70, conforme Linha 27 Ágios em Investimentos da Ficha 36A Ativo – Balanço Patrimonial.

6.3.11 Demonstrativos apresentados pelo Contribuinte (Doc179; Doc189), que discriminam as parcelas componentes dos valores declarados nas linhas 24, 27 e 30 da Ficha 36A – Ativo – Balanço Patrimonial dos anos-calendário 2008 e 2009 da DIPJ da GE Participações, permitem verificar, então, o surgimento da parcela de ágio da investidora GE Participações na GE Celma, no valor de R\$ 749.557.545,11.

[...]

6.3.12 A empresa GE Participações também declarou em sua Ficha 62 – Participação Permanente em Coligadas ou Controladas os seguintes investimentos em empresas sediadas no Brasil. Destacou-se a GE Celma, onde GE Participações detinha 43,43% do capital social e um investimento inicial de R\$ 46.743.190,67.

6.3.13 Oportuno registrar que, apesar da DIPJ 2010 AC 2009 (ND nº 1503856) da General Eletric do Brasil Ltda. – GE Brasil – GEB (CNPJ/MF nº 33.482.241/0001-73) não registrar as suas participações permanentes em coligadas ou controladas, os organogramas da reestruturação das empresas do Grupo GE, apresentados pelo Contribuinte, com foco na GE Celma (folha 10 do Doc02) e a GE Participações (folha 13 do Doc248), apontam que a GE Brasil detinha 56,56% de participação no capital da GE Celma. Constatou-se também a ausência da investida GE Celma e de outras empresas na relação de participações permanentes em coligadas ou controladas (Ficha 52) da DIPJ 2009 AC 2008 (ND 1814611) da GE Brasil, conforme informado ao Contribuinte (TIF 26).

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.

FASE DA DISTRIBUIÇÃO DOS ÁGIOS INTERNOS PARA AS PRÓPRIAS EMPRESAS INVESTIDAS MEDIANTE INCORPORAÇÃO REVERSA

6.3.15 GE Participações consolida em 100% o investimento na GE Celma - Antes de investigar a fase da distribuição dos ágios internos para as próprias empresas investidas, é oportuno ver como o investimento na GE Celma, antes dividido entre a GE Participações (43,44%) e a GE Brasil (56,56%) se consolidou na GE Participações, até que esta, finalmente, detivesse 100% do investimento na GE Celma.

6.3.16 Tal fato ocorreu em virtude de uma redução de capital social na GE Brasil, deliberada pelas suas sócias, em 22/09/2010, na 81ª Alteração do Contrato Social da GE Brasil (Doc138), onde a GE Participações detinha o controle de praticamente 100% do capital social da GE Brasil. O valor correspondente a essa redução de capital na GE Brasil foi devolvido à própria sócia controladora GE Participações mediante a entrega de ativos, a saber, 14.066.729 quotas, relativas à participação da GE Brasil no capital social da GE Supply do Brasil Ltda, e 12.841 quotas, relativas à participação da GE Brasil no capital social da GE Celma.

6.3.17 Assim, a 9ª Alteração do Contrato Social (9ª ACS) da GE Celma, ocorrida em 26/09/2010 (Doc85), registra a consolidação de praticamente todo o capital social na GE Celma em poder da GE Participações. Abaixo segue um demonstrativo da configuração do capital social na GE Celma antes e depois da referida ACS.

[...]

6.3.18 As folhas 10, 11 e 12 do Organograma da GE Celma (Doc02), no contexto da reorganização societária do Grupo GE, mostram a redução do capital social da GE Brasil e a entrega de sua participação na GE Celma (56,56%) para a GE Participações. Da mesma forma, a folha 13 do Organograma da GE Participações (Doc248), no contexto da mesma reorganização societária, registra a consolidação de 100% do investimento na GE Celma pela GE Participações.

[...]

6.3.19 Importante registrar que ainda em 26/09/2010, quando 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 Brazil 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.

6.3.21 As folhas 13 e 14 do Organograma da GE Celma (Doc02), no contexto da reorganização societária do Grupo GE, ilustra esta cisão parcial.

[...]

6.3.22 O Protocolo e Instrumento de Justificação da cisão parcial da GE Participações com versão da parcela cindida para a GE Celma (fls.22 a 27 do Doc201) registra os objetivos da cisão parcial, bem como a respectiva justificativa, transcritos a seguir.

Protocolo e Instrumento de Justificação (extrato)

1.1 “Objetivos da Cisão Parcial. As administrações de ambas as sociedades, que pertencem ao mesmo grupo econômico, objetivam que GE Brasil Holding Limited (...), e General Eletric International (Benelux) B.V. (...), atuais detentores do capital social de GE do Brasil Participações Ltda venham a deter participação direta no capital social da GE Celma Ltda. Como resultado da cisão parcial da GE do Brasil Participações Ltda., GE Holding e GE Benelux, além da participação direta ora detida na GE do Brasil Participações Ltda, passarão a deter participação direta na GE Celma Ltda.

1.2 Justificativa. As administrações da GE do Brasil Participações Ltda. e da GE Celma Ltda. Entendem que a cisão parcial ora descrita se justifica, a fim de se reduzir custos financeiros e organizacionais; reorganizar aspectos de governança da GE Celma Ltda., bem como facilitar a distribuição de lucros e juros sobre capital próprio por parte da GE Celma Ltda para os seus sócios. Cabe destacar que a cisão parcial ora em discussão se insere em um contexto de uma reorganização maior, a qual envolve todos os investimentos do Grupo GE no Brasil.” (original não grifado).

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 DIPJ 2011/2010 – fl.73 do Doc49 (Ficha 36A Ativo – Balanço Patrimonial – Linha 27 – Ágio em Investimentos) de GE Celma (extrato abaixo).

[...]

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 do capital social da GE Brasil, conforme a 81ª Alteração do seu Contrato Social, 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.

6.3.27 Contudo, não é só. A partir desta primeira cisão parcial, com versão da parcela cindida para a GE Celma, diversas outras cisões parciais de GE Participações se sucederam, com versões das parcelas cindidas (investimentos e ágio por rentabilidade futura) para as empresas cujas cotas foram utilizadas para integralização dos aumentos de capital social na GE Participações. Analisadas as alterações contratuais da GE Participações que se seguiram, verifica-se a transferência de ágio gerado intragrupo para empresas do Grupo GE, conforme descrito a seguir.

6.3.28 GEP ACS 01/12/2010 (Doc202) - GE Holding, então controladora GE Participações, fez nova cisão parcial, vertendo para GE Water & Process Technologies do Brasil Ltda - GE Water (CNPJ/MF nº 01.009.681/0001-11) parte do seu patrimônio. Em tempo: razão social anterior da GE Water era GE Betz do Brasil Ltda (GE Betz). Verifica-se que a parcela cindida, e transferida, compõe-se do próprio investimento e ágio por rentabilidade futura na incorporadora GE Water, conforme Protocolo e

Instrumento de Justificação (fls. 41 a 46 do Doc202) e Laudo de Avaliação (fls. 47 a 51 do Doc202).

6.3.29 O resumo do acervo contábil líquido parcial de GE Participações, anexo ao laudo de avaliação (fl. 51 do Doc202) elaborado pela KPMG, especifica ágio por rentabilidade futura de GE Betz no valor de R\$ 308.510.335,61 (extrato abaixo).

[...]

6.3.30 GEP ACS 01/12/2010 (Doc203; Doc213) – Nesta mesma data, GE Holding, então controladora GE Participações, em outra alteração de contrato social, fez mais 6 (seis) cisões parciais, vertendo para as empresas listadas abaixo parcelas do seu patrimônio. Verifica-se, contudo, que as parcelas cindidas e transferidas são compostas dos próprios investimentos e ágios por rentabilidade futura nas respectivas incorporadoras.

[...]

6.3.31 GEP ACS 13/12/2010 (Doc108/204) – Poucos dias após a última alteração de contrato social, GE Holding, ainda controladora de GE Participações, fez mais 3 (três) cisões parciais, vertendo para as empresas listadas abaixo parcelas do seu patrimônio. Verifica-se, novamente, que as parcelas cindidas e transferidas são compostas dos próprios investimentos e ágios por rentabilidade futura nas respectivas incorporadoras.

[...]

6.3.33 GEP ACS 30/12/2011 (Doc109/205) – GE Holding, ainda controladora de GE Participações, fez nova cisão parcial, vertendo para GE Healthcare do Brasil Comércio e Serviços para Equipamentos Médico-Hospitalares Ltda - GE Healthcare (CNPJ/MF nº 00.029.372/0001-40) parte do seu patrimônio. Verifica-se, novamente, que a parcela cindida e transferida é composta do próprio investimento e ágio por rentabilidade futura na GE Healthcare.

[...]

6.3.34 GEP ACS 27/07/2012 (Doc206) – GE Holding, ainda controladora de GE Participações, promove retificação do Laudo de Avaliação da parcela cindida e vertida para GE Healthcare.

[...]

6.3.36 GEP ACS 30/07/2012 (Doc34; Doc110; Doc111; Doc207) – GE Holding, ainda controladora de GE Participações, fez nova cisão parcial, vertendo para GE Supply do Brasil Ltda - GE Supply (CNPJ/MF nº 02.320.006/0001-71) parte do seu patrimônio. Verifica-se, novamente, que a parcela cindida e transferida é composta do próprio investimento e ágio por rentabilidade futura na GE Supply.

[...]

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, Doc12, 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-Hospitalares 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\$ 117.608.666,50	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 seguinte resume a distribuição do ágio interno pelas empresas do Grupo GE. Produzido artificialmente, sem qualquer dispêndio por parte das empresas envolvidas, esse tipo de ágio não se reveste do caráter de onerosidade, requisito necessário para sua amortização. Por conseguinte, afeta a apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

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	ACS aprovou Laudo de Avaliação em	ACS aprovou Laudo de Avaliação em	ACS aprovou nova retificação do Laudo de Avaliação
		2010	2011	2012	retificação do Laudo de Avaliação
		Ágio por rentabilidade futura registrado no Laudo de Avaliação originário incorporado pela própria investida	Ágio por rentabilidade futura registrado no Laudo de Avaliação originário incorporado pela própria investida	Ágio por rentabilidade futura registrado no Laudo de Avaliação originário incorporado pela própria investida	Ágio 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
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\$ 117.608.666,50
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
Ágio 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

6.3.40 Examinado o aspecto global da reorganização societária promovida nas empresas do Grupo GE, passa-se a analisar os aspectos da geração do ágio interno na GE Celma, sua consolidação na GE Participações e, finalmente, sua posterior transferência para a própria GE Celma, para conferir-lhe o respectivo aproveitamento fiscal.

6.4 Alterações de Contrato Social da General Electric do Brasil Ltda – GE Brasil/GEB.

[...]

6.4.4 GEB 79ª ACS 24/11/2009 (Doc136) – Em apenas 11 (onze) dias após a 78ª ACS da GE Brasil, a sócia controladora GE Holding promove nova alteração do contratual social de GE Brasil para formalizar o ingresso da GE Participações, na condição de sócia controladora, uma vez que GE Holding, retirando-se da sociedade, transferiu o seu controle na GE Brasil para a GE Participações. Desta forma, GE Participações passou a ser a nova sócia controladora da GE Brasil (folha 10 do Doc02).

[...]

Surgimento do Ágio interno na GE Celma objeto da autuação originária

Neste ponto da análise, cabe um parêntesis para verificarmos o documento que, segundo o Contribuinte, motivou o registro contábil do ágio, fundamentado por rentabilidade futura, na GE Celma.

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 e normas contábeis.

[...]

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.

[...]

6.4.9 Pontua-se, nesta etapa do TVF, que a estimativa/expectativa do valor justo fixado pela E&Y para o patrimônio da GE Celma, no montante de R\$ 2.089.901.000,00, não encontra qualquer relação com o valor total do investimento (R\$ 170.649.608,83) e ágio por rentabilidade futura (R\$ 1.459.964.573,06) na GE Celma, que, somados, perfazem o montante de R\$ 1.630.614.181,89. Veremos mais adiante que o Contribuinte não esclareceu o porquê dessa divergência, quando intimado a fazê-lo.

[...]

6.4.11 Intimou-se o Contribuinte a apresentar a contabilização do investimento/ágio registrado pelas empresas detentoras das quotas do capital social da GE Celma, a saber, GE Participações e GE Brasil, conforme a composição do capital social da GE Celma retratada no extrato do organograma abaixo, e também o registro desses valores nas respectivas DIPJ's.

[...]

6.4.14 Em resposta complementar ao TIF 09, datada de 15/10/2015, parágrafo V, o Contribuinte esclarece a falta de escrituração na GE Brasil, a saber:

“Em relação a empresa GE do Brasil informamos que a parte de seu investimento não existe contabilização. Isso porque inexistente qualquer lançamento na GE do Brasil no momento do registro do ágio da GE Celma, uma vez que sua criação se deu mediante redução do capital social, no qual a GE do Brasil transferiu sua participação desta empresa para a GE Participações.” (original não grifado).

[...]

6.4.16 GEB 81ª ACS 22/09/2010 (Doc138) – Para consolidar, finalmente, o acesso a totalidade das quotas na GE Celma, GE Participações, então sócia controladora da GE Brasil como visto na 79ª ACS acima, delibera reduzir o capital social da GE Brasil, mediante devolução do valor correspondente à redução para a própria GE Participação. A redução consistiu na entrega de ativos da sociedade GE Brasil para a GE Participações, a saber: quotas (14.066.729) da participação da GE Brasil na GE Supply do Brasil Ltda; e quotas (12.841) relativas à participação da GE Brasil no capital social da GE Celma Ltda. Desta forma, GE Participações passou a deter a totalidade do investimento na GE Celma. O organograma abaixo ilustra a operação.

[...]

6.5 Alterações de Contrato Social da GE Celma Ltda – GE Celma.

[...]

6.5.2 GE Celma 5ª ACS 13/11/2009 (Doc81) – Alteração do contrato social de GE Celma para ingresso da GE Brazil Holding Limited - GE Holding (sociedade irlandesa) pela incorporação da General Electric International Brazil B.V. - GE International (sociedade sediada em Luxemburgo). Desta forma a GE Holding passa a integrar o quadro societário da GE Celma na condição de quotista, detendo 43,44% das quotas do seu capital social. Oportuno lembrar que a GE Holding comandou às sucessivas cisões parciais da veículo GE Participações, que transferiram os diversos ágios internos para as empresas do Grupo GE, conforme já discutido acima.

[...]

6.5.3 GE Celma 6ª ACS 24/11/2009 (Doc82) – Apenas 11 (onze) dias após a 5ª ACS da GE Celma, a sócia GE Holding, juntamente com a outra sócia GE Brasil, promove nova alteração do contratual social de GE Celma para formalizar o ingresso da GE Participações, na condição de sócia, uma vez que GE Holding, retirando-se da sociedade, transferiu 43,44% de suas quotas para a GE Participações. Desta forma, GE Participações ingressa na sociedade, passando a deter 43,44% (9.863 quotas) do capital social da GE Celma.

6.5.4 Destaca-se a similaridade destas 5ª e 6ª ACS da GE Celma com as operações ocorridas com a mudança de controle societário na GE Brasil, vistas acima, onde GE Holding ingressa na sociedade GE Brasil (GEB 78ª ACS 13/11/2009 - Doc135) e, em seguida, transcorridos apenas 11 dias, retira-se da mesma sociedade, dando lugar à empresa veículo GE Participações (GEB 79ª ACS 24/11/2009 - Doc136).

[...]

6.5.6 GE Celma 9ª ACS 26/09/2010 (Doc85) – GE Participações consolida o controle de praticamente 100% do capital social da GE Celma, mediante a redução do capital social da GE Brasil, deliberada, conforme visto acima, na GEB 81ª ACS 22/09/2010 (Doc138). Assim, transferem-se as quotas da GE Celma, até então detidas pela GE Brasil, para a GE Participações, retirando-se GE Brasil da sociedade.

[...]

6.5.7 GE Celma 10ª ACS 26/09/2010 (Doc86) – GE Participações aprova os termos, condições e justificação do Protocolo e Instrumento de Justificação de Cisão Parcial da GE do Brasil Participações Ltda (GE Participações) com versão da parcela cindida do seu patrimônio líquido para a GE Celma Ltda. Aprova-se, ainda, o Laudo de Avaliação do acervo líquido da GE Participações, preparado com base nos seus valores contábeis em 31/08/2010, para efeito de sua respectiva cisão parcial. Em decorrência da cisão parcial da GE Participações, o capital da GE Celma permaneceu inalterado, ingressando

na sociedade GE Holding e General Eletric International (Benelux) B.V. – GE Benelux (sociedade holandesa – CNPJ/MF nº 05.707.451/0001-87).

[...]

6.5.9 O resumo do acervo contábil líquido parcial de GE Participações, anexo ao laudo de avaliação (fls. 22 a 27 do Doc86) 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 DIPJ 2011/2010 – fl.73 do Doc49 (Ficha 36A Ativo – Balanço Patrimonial – Linha 27 – Ágio em Investimentos) de GE Celma (extrato abaixo).

[...]

6.6 Divergência entre o Valor Justo da Avaliação Econômico-Financeira da GE Celma (R\$ 2.089.901.000,00) e o Valor do Investimento/Ágio do Laudo de Avaliação (R\$ 1.630.614.181,89).

[...]

6.6.6 Esclarecimentos prestados pelo Contribuinte - Em sua resposta final sobre o assunto, datada de 26/09/2016, o Contribuinte informa:

2. Resultado da Avaliação Econômico-Financeira

1. A GE esclarece que o desdobramento do valor do investimento e do valor do ágio por rentabilidade futura encontra-se refletido na contabilidade, nos exatos termos do art. 385, II, parágrafo 1º, do RIR. O Relatório de Avaliação Econômico-Financeira foi elaborado apenas para fins econômicos.

2. Tais informações encontram-se, pois, nos balancetes acostados, bem como nos razões contábeis, ora anexados, vale dizer: R\$ 1.459.964.573,06, posteriormente retificado para o montante de R\$ 1.626.857,457,13, a título de ágio com base em previsão dos resultados futuros; e R\$ 170.649.608,83, a título de custo do investimento, considerando a avaliação total do negócio, demonstrada no Relatório de Avaliação Econômico-Financeira, no valor de R\$ 2.089.901.000,00.

[...]

6.6.8 Desconsideração do registro contábil do investimento e respectivo ágio -Diante da resposta acima do Contribuinte, conjugada com as diversas ressalvas dos autores (E&Y) do relatório de Avaliação Econômico-Financeira da GE Celma, concluiu-se que faltou o requisito legal estampado no parágrafo 3º do art. 385 do RIR/99, que exige que o lançamento contábil do ágio, com fundamento em expectativas de resultados futuros, seja comprovado mediante demonstrativo que o Contribuinte deveria arquivar. Por ter apresentado um documento com valores que não guardam correlação com os valores escriturados do investimento/ágio na GE Celma, o Contribuinte não logrou comprovar o registro contábil do investimento e do respectivo ágio na contabilidade de seus sócios.

[...]

6.8 Registro do Ágio nas DIPJ's da GE Celma e seus efeitos contábil e fiscal

[...]

6.8.2 Verifica-se que, 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 no Demonstrativo do Resultado, diminuindo o valor do resultado do período na mesma medida. Em 2010, a amortização não consta explicitamente na Demonstração de Resultado, mas se concretiza via despesa

operacional, na Ficha/Linha 05A/21 – Encargos de Amortização (R\$ 24.095.487,00). Desta forma, o resultado do período não é afetado. No entanto, o resultado tributário é diminuído, pois a amortização do ágio é excluída do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, conforme controle na parte B do LALUR e do LACS (em 2011, R\$ 103.663.654,14, nas Fichas/Linhas 09A/50; 17A/43 – Ágio Amortizado Anterior à Alienação ou Baixa de Invest.; e, em 2012, R\$ 27.730.035,00 por trimestre, nas Fichas/Linhas 09A/54; 17A/44 – Ágio Amortizado Anterior à Alienação ou Baixa de Invest., somando no ano, R\$ 110.920.140,00.

[...]

Após relatar os fatos acima, a autoridade fiscal discorreu sobre a ação fiscal desenvolvida que culminou nos autos de infração em análise, decorrentes da amortização do ágio nos anos-calendário de 2017 e 2018. Fez-se a explanação sobre as intimações, reintimações e respostas apresentadas acerca das reclassificações de adições, exclusões e ajustes realizados pela contribuinte.

Na sequência, realizou-se a seguinte análise da reorganização societária:

9 ANÁLISE DA REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA ENVOLVENDO A GE CELMA – PROJETO SINERGY

9.1 Na reestruturação societária descrita (parágrafos 4, 5 e 6), observa-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.

9.2 Em sua obra “Planejamento Tributário”, o professor Marco Aurélio Greco denomina essas operações de “operações preocupantes”, dedicando um capítulo ao estudo delas. A seguir, reproduzem-se as lições do professor a respeito de operações dessa natureza realizadas pelo Contribuinte.

[...]

9.3 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.

9.4 Não ingressaram 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.

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

10 CONCLUSÕES

10.1 De acordo com as lições transcritas acima, as operações realizadas pelo Contribuinte merecem atenção especial por parte do Fisco, devendo ser analisado o caso concreto, a fim de se verificar a oponibilidade a elas para fins tributários.

10.2 No presente caso, não há dúvida de que a reorganização societária foi efetuada mediante a prática de operações estruturadas em sequência, visto que o objetivo preponderante do Contribuinte somente foi obtido com a conclusão do conjunto de operações. Logo, deve ser analisado o conjunto de operações como um todo e não cada operação isoladamente.

10.3 Nas operações envolvendo planejamento tributário, as questões formais têm menor relevância na análise da oponibilidade das operações perante o Fisco, devendo ser analisada primordialmente a essência do conjunto de operações.

10.4 No contexto examinado aqui, não é concebível, econômica e contabilmente o reconhecimento unilateral de acréscimo de riqueza (ágio) decorrente de uma transação dos sócios com eles próprios. Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável, do ponto de vista econômico, eles não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes para merecer registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade, não se enquadrando o ágio delas decorrente, por conseguinte, na hipótese de dedutibilidade prevista no art. 386 do RIR/99.

10.5 Impõe-se, portanto, a glosa da exclusão indevida, lançada em função de ágio constituído nessas circunstâncias, que não podem ser opostas ao Fisco, mormente se reduziram as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL da própria sociedade sobre à qual se constituiu o ágio (ágio de si mesmo).

10.6 No processo de reorganização societária levado a cabo pelo Grupo GE evidenciam-se figuras clássicas de planejamento tributário, conforme expõe Marco Aurélio Greco em sua obra Planejamento Tributário (trechos acima transcritos), a saber:

- Operações estruturadas em sequência;
- Negócios jurídicos entre partes relacionadas;
- Utilização de empresa veículo;
- Operações invertidas (incorporações às avessas);
- Ágio de si mesmo; e
- Não houve mudança no comando do grupo/operações com partes relacionadas.

10.7 O GRUPO GE estruturou as operações em sequência de forma que GE Holding e GE Participações protagonizaram a reorganização societária no âmbito de suas empresas sediadas no Brasil, conforme descrito nas análises das alterações de contrato social da GE Participações, GE Brasil e GE Celma, vistas acima.

10.8 Os negócios jurídicos foram celebrados entre partes relacionadas, dentro de um mesmo grupo econômico (Grupo GE), o que acabou por gerar um ágio artificial, não admitido na Contabilidade, como se verificou, utilizando-se, em toda a operação de reorganização societária, a GE Participações como empresa veículo.

10.9 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 a emissão de novas quotas, subscritas e integralizadas pela sua sócia GE Holding, mediante a contribuição de todas as quotas que esta detinha em diversas empresas do Grupo GE, dentre elas, a GE Celma. Grande parcela desse aumento de capital social adveio da constituição de vários ágios com fundamento em expectativas de resultados futuros, segundo avaliações econômico-financeiras a que se submeteram as empresas da GE Holding. Para a GE Celma, esta parcela correspondeu a um ágio de R\$ 1.459.964.573,06.

10.10 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).

10.11 No caso em tela, a figura do “ágio de si mesmo” fica claramente evidenciada pelo fato de o ágio fundamentar-se em expectativa de rentabilidade futura da própria GE Celma, que se beneficia da sua exclusão das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos anos-calendário de 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 e 2016 e subsequentes, conforme o respectivo controle na parte B do LALUR.

10.12 Além dos comentários anteriores, o Contribuinte não observou o parágrafo 3º do art. 385 do RIR/99, que determina que o lançamento contábil do ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura deverá amparar-se em demonstração a ser o arquivada pelo Contribuinte como comprovante da referida escrituração. O Contribuinte não esclareceu por que o relatório de Avaliação Econômico-Financeira da GE Celma (Doc30; Doc 156; Doc172), com data de 11/11/2009, elaborado pela Ernst & Young, o qual foi apresentado como comprovante do respectivo lançamento do ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura, aponta um valor justo para a empresa de R\$ 2.089.901.000,00, enquanto o Laudo de Avaliação do acervo líquido cindido da GE Participações vertido para a própria GE Celma aponta um investimento/ágio de R\$ 1.630.614.181,89 (investimento de R\$ 170.649.614.181,89 e ágio de R\$ 1.459.964.573,06). Questionado ainda sobre o prazo de amortização, que deveria constar na referida Avaliação Econômico-Financeira, o Contribuinte limitou-se a informar que os R\$ 1.630.614.181,89 contabilizados inicialmente, ficaram aquém da avaliação da Ernst & Young, conforme já visto acima. Por conta disso, considerou-se inapto o documento apresentado como comprovante do ágio por rentabilidade futura registrado na GE Celma.

10.13 Oportuno lembrar que a amortização do ágio está evidentemente condicionada à sua efetiva existência, nos termos da legislação vigente à época do seu surgimento e registro, e sua amortização, nos anos-calendário de 2017 e 2018, deverá também estar amparada na respectiva legislação subsequente (Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014,

DOU de 14/05/2014), que, nos artigos 22 e 24 da Lei nº 12.973/2014 vedaram a amortização do ágio oriundo de operação entre partes relacionadas.

[...]

11.1 Diante dos fatos narrados, lavraram-se os presentes Autos de Infração, a fim de constituir os créditos tributários decorrentes do IRPJ e CSLL – Apuração Reflexa não apurados e não recolhidos nos anos-calendário de 2017 e 2018, dadas as exclusões das amortizações de ágio nas apurações das respectivas bases de cálculo, conforme registrado na parte B do LALUR e do LACS e mostrado na tabela abaixo.

[...]

11.5 Saldos Insuficientes de Prejuízo Fiscal e de BC Negativa da CSLL em função das infrações apuradas – Para fins do presente lançamento, apuraram-se saldos insuficientes de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL, utilizados pelo Contribuinte nas suas compensações, pois as adições de ofício dos valores excluídos a título de amortizações de ágio aumentaram o Lucro Real e a base de cálculo da CSLL, além do fato de os referidos saldos de prejuízos fiscais de bases de cálculo negativa da CSLL já terem sido ajustados por conta das ações fiscais anteriores. Desta forma, fica desde já o Contribuinte intimado a retificar os seus registros de controle dos Prejuízos Fiscais e das Bases de Cálculo Negativa da CSLL, a fim de conciliar os respectivos saldos a compensar com os demonstrativos de apuração constituintes dos presentes Autos de Infração.

[...]

Em decorrência dos fatos analisados, foram lavrados os autos de infração de IRPJ e CSLL, glosando-se os valores de amortização do ágio que foram deduzidos no lucro real e na base de cálculo da CSLL dos anos-calendário de 2017 e 2018.

Em virtude da glosa, foi apurado saldo insuficiente de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL, utilizados pela empresa nas suas compensações, vez que as adições de ofício dos valores excluídos aumentaram o lucro real e a base de cálculo da CSLL, além do fato de os referidos saldos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL já terem sido ajustados por conta das ações fiscais anteriores.

A fiscalizada foi cientificada da autuação em 09/04/2021, por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB. A contribuinte apresentou impugnação, em 10/05/2021 (fls. 9220 a 9316).

A seguir a ementa da decisão de 1ª instância:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017, 2018

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.

DA NULIDADE. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. ERRO DE DIREITO DA TIPIFICAÇÃO DO FUNDAMENTO LEGAL DA INFRAÇÃO. AUTUAÇÃO FISCAL FORMULADA EM CUMPRIMENTO ESTRITO AOS 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.

GERAÇÃO ARTIFICIAL DE ÁGIO. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO.

O ágio gerado em operações societárias, para ser eficaz perante o Fisco, deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal. A utilização de empresa veículo, colimando atingir posição legal privilegiada, constitui prova da artificialidade daquela sociedade e das operações nas quais ela tomou parte, notadamente a geração e a transferência do ágio.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO. FUNDAMENTO ECONÔMICO EM EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA. EMPRESA VEÍCULO. OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA. AUSÊNCIA DE SUBSTÂNCIA ECONÔMICA.

É descabida a amortização pela interessada do ágio, com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, apurado pela empresa veículo sobre o seu próprio patrimônio líquido, mediante operações societárias estruturadas com ausência de propósito negocial.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2017, 2018

RECOMPOSIÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. IMPOSSIBILIDADE DE SOBRESTAMENTO DE JULGAMENTO.

É poder-dever da fiscalização lavrar auto de infração para promover o lançamento de IRPJ devido, refletindo a recomposição dos prejuízos fiscais decorrentes de lançamento relativo a fato gerador ocorrido em períodos anteriores, ainda que pendente de decisão final administrativa, não sendo possível o sobrestamento desse até o julgamento definitivo de recurso administrativo em outro processo.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS MORATÓRIOS. 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.

ALEGAÇÕES GENÉRICAS. ERROS NOS CÁLCULOS.

Limitando-se o contribuinte a afirmar genericamente sua inconformidade, sem apontar erros objetivos nos cálculos efetuados, nega-se provimento ao pedido.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2017, 2018

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. VINCULAÇÃO AO LANÇAMENTO PRINCIPAL.

Aplicam-se aos lançamentos tidos como reflexos as mesmas razões de decidir do lançamento principal (Imposto sobre a Renda de 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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada da decisão de primeira instância em 27/09/2021 (Termo de Ciência à e-Fl. 9.498), inconformada, a contribuinte apresentou tempestivamente Recurso Voluntário e demais documentos (e-Fls. 9.500 e ss) em 26/10/2021, conforme tópicos do índice a seguir:

ÍNDICE	
I – FATOS	5
I.1 – SÍNTESE DO PROCESSO ADMINISTRATIVO	5
I.2 – HISTÓRICO DA GE CELMA E DESCRIÇÃO DAS OPERAÇÕES QUE GERARAM O DIREITO À AMORTIZAÇÃO FISCAL DO ÁGIO	10
I.2.1 – HISTÓRICO DA GE CELMA	10
I.2.2 – BREVE HISTÓRICO DAS OPERAÇÕES QUE GERARAM O DIREITO À AMORTIZAÇÃO FISCAL DO ÁGIO	12
II – DIREITO	18
II.1 – INSUBSISTÊNCIA DA DECISÃO RECORRIDA	18
II.2.1 – COMENTÁRIOS INTRODUTÓRIOS: INCONSISTÊNCIA DOS ARGUMENTOS PARA INVALIDAR A AMORTIZAÇÃO FISCAL DO ÁGIO	18
II.2.2 – A NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA EM RAZÃO DA ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO – INOVAÇÃO EM PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA	25
II.2.3 – A NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA EM DECORRÊNCIA DA AUSÊNCIA DE RECONHECIMENTO DA FALHA DOS CÁLCULOS FISCAIS	29
II.2 – INSUBSISTÊNCIA DO LANÇAMENTO FISCAL: RATIFICAÇÃO DOS ARGUMENTOS APRESENTADOS QUE DEMONSTRAM A INSUBSISTÊNCIA DA AUTUAÇÃO	30
II.2.1 – PRELIMINARMENTE: DECADÊNCIA DO DIREITO DE QUESTIONAR A FORMAÇÃO DO ÁGIO	30
II.2.2 – PRELIMINARMENTE: NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO	31
II.2.3 – COMENTÁRIOS INTRODUTÓRIOS DE MÉRITO: ANÁLISE DA LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E O USO DE EMPRESAS DE PROPÓSITO ESPECÍFICO	36
II.2.4 – O SUPOSTO DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS PARA A AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO NO CASO PRESENTE – LEGITIMIDADE DA AMORTIZAÇÃO REALIZADA PELA RECORRENTE	39
II.2.4.1. Inaplicabilidade do conceito de ágio interno ao caso concreto	39
II.2.4.2. Reconhecimento do ágio interno com reavaliação espontânea nas demonstrações financeiras individuais é permitido até mesmo pelas normas contábeis atuais	45
II.2.4.3. Ausência de previsão legal tributária que vede operações com partes relacionadas .	50
II.2.4.4. As regras fiscais de desdobramento das contas de investimento e ágio são normas cogentes	55
II.2.4.5. As regras tributárias para precificação de operações entre partes relacionadas	57
II.2.4.6. Comprovação do pagamento do ágio	60
II.2.4.7. Existência de propósito negocial, substância econômica e de lapso temporal para os atos da reestruturação societária do Grupo GE	64
II.2.4.8. Descabimento das alegações de enquadramento da GE Participações como "empresa-veículo"	74
II.2.4.9. Legalidade das operações envolvendo incorporações às avessas	80
II.2.4.10. Validade do laudo de avaliação e o cumprimento dos requisitos formais	82
a) Comentários introdutórios acerca da demonstração do ágio fundamentado na expectativa de rentabilidade futura	82
b) A insubsistência da acusação fiscal que fundamentou o lançamento: a fundamentação original	85
c) Da insubsistência das inovações trazidas pela DRJ	89
II.2.3 – ERRO NOS CÁLCULOS APRESENTADOS PELO AGENTE FISCAL	94
II.2.4 – DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO E SEUS REFLEXOS EM RELAÇÃO À CSLL	96
II.2.5 – 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	99
II.2.6 – DA ILEGALIDADE DA INCIDÊNCIA DE JUROS SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO	100
III – PEDIDO	102

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro André Severo Chaves, Relator.

Ao compulsar os autos, verifico que o presente Recurso Voluntário é tempestivo, e atende aos requisitos de admissibilidade do Processo Administrativo Fiscal, previstos no Decreto n.º 70.235/72. Razão, pela qual, dele conheço.

Preliminarmente: Decadência Do Direito Da Fiscalização De Questionar As Operações Societárias Realizadas Pela Recorrente

A Recorrente alega que o ágio atinente as respectivas operações de reestruturação societária dentro do GRUPO GE não devem se submeter ao crivo do procedimento de fiscalização por se tratarem de fatos contábeis e societários correspondentes a eventos alusivos aos anos de 2009 e 2010. Entende que o prazo decadencial relativo à primeira parcela findou-se em 2014, e o prazo decadencial relativo à segunda parcela findou-se em 2015.

Não merecem provimento as alegações da Recorrente pois, conforme bem pontuou a decisão recorrida, “os fatos geradores que deram origem a constituição do crédito tributário ora analisado, tanto de IRPJ, quanto de CSLL, ocorreram em 31/03/2015, 1º Trimestre de 2015, data do primeiro fato gerador objeto do lançamento de ofício dos autos de infração”.

Isso porque o registro contábil do ágio não é fato gerador de tributo nem há, aí, lançamento. Ora, sendo o prazo decadencial aquele após o qual o fisco perde o direito de constituir o crédito tributário, e sendo tal constituição possível apenas quando ocorre o fato gerador, fica fácil perceber que não há que se falar em início de contagem do prazo decadencial pelo mero registro contábil de uma potencial despesa.

Nesse sentido, o CARF já pacificou entendimento por meio do enunciado da Súmula n.º 116¹, que para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança.

Assim, tendo o prazo decadencial iniciado em 31/03/2015, 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, em 31/03/2020. A impugnante foi cientificada da autuação em 12/03/2020, desta forma não houve assim a decadência pleiteada pela impugnante.

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

Preliminarmente: Nulidade Do Auto De Infração Por Ausência De Motivação

Com relação à preliminar de nulidade por ausência de motivação, a Recorrente argumenta a violação ao princípio da legalidade, na medida em que a autoridade fiscal não teria indicado qualquer infração à lei. E que, 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.

¹ Súmula CARF n.º 116 - Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei n.º 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

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 n.º 70.235/72.

Como bem destacado pela DRJ, o Termo de Verificação Fiscal - TVF traz toda a história societária da empresa, com intuito exato de situar o leitor na infração por ele verificada, a descrição minuciosa dos fatos qualifica as infrações apresentadas no lançamento e estão em consonância com a conclusão da autoridade lançadora.

As ponderações feitas pela autoridade lançadora no TVF remetem a documentos acostados aos autos e apresentados a ela pela própria contribuinte no decorrer do procedimento fiscal e sustentam a autuação, autuação esta, como já dito anteriormente, minuciosamente descrita no TVF com o correto enquadramento legal.

Ainda que reclame a recorrente, o TVF 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.

A ausência de motivação defendida, 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

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.

Mérito – Amortização do Ágio

Em relação ao mérito da autuação, conforme acima relatado, a autoridade fiscal reputou indevida a redução da base de cálculo em decorrência da amortização do ágio contabilizado pelas seguintes conclusões constantes do TVF:

Que não seria concebível econômica e contabilmente o reconhecimento unilateral de acréscimo de riqueza (ágio) em decorrência de uma operação dos sócios com eles próprios. Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável, do ponto de vista econômico, tais operações não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes para merecer registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade e, conseqüentemente, o ágio delas decorrentes não se enquadra na hipótese de dedutibilidade prevista no art. 386 do Decreto no 3.000, de 26 de março de 1999 ("RIR/99"), conforme item 10.4 do TVF;

Que os negócios jurídicos foram celebrados entre partes relacionadas, dentro de um mesmo grupo econômico (Grupo GE), o que acabou por gerar um ágio artificial, não admitido na Contabilidade, como se verificou, utilizando-se, em toda a operação de reorganização societária, a GE Participações como empresa veículo, conforme item 10.8 do TVF;

Que 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,

Que no caso em tela, a figura do “ágio de si mesmo” fica claramente evidenciada pelo fato de o ágio fundamentar-se em expectativa de rentabilidade futura da própria GE Celma;

Que o Contribuinte não observou o parágrafo 3º do art. 385 do RIR/99, que determina que o lançamento contábil do ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura deverá amparar-se em demonstração a ser o arquivada pelo Contribuinte como comprovante da referida escrituração

Que o Contribuinte não esclareceu por que o relatório de Avaliação Econômico-Financeira da GE Celma elaborado pela Ernst & Young, o qual foi apresentado como comprovante do respectivo lançamento do ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura, aponta um valor justo para a empresa de R\$ 2.089.901.000,00, enquanto o Laudo de Avaliação do acervo líquido cindido da GE Participações vertido para a própria GE Celma aponta um investimento/ágio de R\$ 1.630.614.181,89 (investimento de R\$ 170.649.614.181,89 e ágio de R\$ 1.459.964.573,06).

Em sede recursal, inicialmente a recorrente faz comentários introdutórios acerca da legislação aplicável para, em seguida, abordar os seguintes tópicos:

II.4.2 – Inaplicabilidade do conceito de ágio interno ao caso concreto – neste tópico alega que o ágio amortizado pela Recorrente não decorreu de uma reavaliação espontânea de ativos, mas sim de efetiva reestruturação societária, tratando-se de ágio plenamente legítimo tanto pelo aspecto contábil quanto pelo aspecto fiscal.

II.4.3 - Reconhecimento do ágio interno com reavaliação espontânea nas demonstrações financeiras individuais é permitido até mesmo pelas normas contábeis atuais – neste tópico alega que não havia qualquer vedação de ordem legal ou contábil para o registro de ágio surgido em operações entre partes sob controle comum. Assim, seria permitido pelas normas contábeis o reconhecimento do ágio interno com *reavaliação espontânea* nas demonstrações financeiras individuais.

II.4.4 – Ausência de previsão legal tributária que vede operações com partes relacionadas – neste tópico alega que antes do advento da MP 627/13, não havia vedação legal para o reconhecimento de ágio em operações intragrupo.

II.4.5 – As regras fiscais de desdobramento das contas de investimento e ágio são normas cogentes – neste tópico alega que ocorreu de fato uma aquisição de participação societária até então pertencente à GEBHL e à GEB por parte da GE Participações. A GEBHL conferiu a participação que até então detinha na GE Celma em aumento de capital na GE

Participações, que pagou pelas participações então transferidas com a emissão de novas quotas, como confirmado Alteração do Contrato Social da GE Participações, datada de 24 de novembro de 2009. Como se verá abaixo, a emissão de novas quotas configura-se indubitavelmente como forma de pagamento. No que se refere à GEB, essa sociedade reduziu seu capital, entregando para sua então controladora, GE Participações, quotas da Recorrente. Esse evento constituiu, nitidamente, em nova aquisição de participação societária na Recorrente por parte da GE Participações. Houve efetiva 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. Diante das normas fiscais em vigor à época dos fatos, não restava à GE Participações nenhuma outra alternativa para o registro do investimento adquirido. Nos termos do artigo 385 do RIR/99, a sociedade deveria dividir o valor pago em custo de aquisição e ágio. A norma fiscal não admitia procedimento diferente daquela efetuada pela GE Participações. Não é uma norma optativa. Trata-se de uma cogente.

II.4.6 – As regras tributárias para precificação de operações entre partes relacionadas – neste tópico alega que a aquisição das participações na Recorrente 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 econômico-financeira, que a Fiscalização também tentou desconsiderar.

II.4.7 – Comprovação do pagamento do ágio – neste tópico alega que na operação de aquisição da participação societária da Recorrente pela GE Participações, houve sim pagamento pelo ágio, realizado, no caso da GEBHL, mediante a subscrição de novas quotas e, para a operação de redução de capital da GEB, com a entrega de quotas da Recorrente.

II.4.8 – Existência de propósito negocial, substância econômica e de lapso temporal para os atos da reestruturação societária do Grupo GE – neste tópico alega que todos os atos societários praticados inseriram-se, congruentemente, no contexto dessa concentração que teve por resultado o direcionamento e desenvolvimento dos negócios do Grupo GE, bem como a economia dos elevados custos decorrentes da vasta gama de empresas existentes à época das reorganizações, e que não há fundamento legal para se desqualificar as operações discutidas sob o prisma da legalidade, uma vez que todos os atos foram realizados em conformidade com o direito aplicável e devida e tempestivamente registrados nos órgãos competentes.

II.4.9 – Descabimento das alegações de enquadramento da GE Participações como “empresa-veículo” – neste tópico alega que a simples constituição de uma holding no Brasil, à qual a Fiscalização e a DRJ optam por chamar de “empresa veículo”, não é suficiente para descaracterizar as operações praticadas, havendo que se analisar todo o contexto fático que ensejou o negócio jurídico questionado.

II.4.10 – Legalidade das operações envolvendo incorporações às avessas – nesse tópico alega que 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.

II.4.11 – Validade dos laudos de avaliação e o cumprimento dos requisitos formais – neste tópico alega que 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.

Como se vê, a lide versa sobre a possibilidade de registro e amortização de ágio, e trata de temas controvertidos em matéria tributária que, embora se verifiquem de maneira distinta em cada caso, têm base em uma comum interpretação procedida pelos intérpretes/aplicadores, a partir de inteligência da teoria/conceito contábil de ágio que, à época dos fatos, era distinta do conceito definido pela legislação tributária para o ágio.

In casu, temos as assíduas figuras das: (i) operações estruturadas em sequência; (ii) negócios jurídicos entre partes relacionadas; (iii) utilização de empresa veículo; (iv) operações invertidas (incorporações às avessas); e (v) ágio de si mesmo. Além de outras discussões como o efetivo pagamento do ágio, o propósito negocial e a validade do laudo.

Passa-se à análise conjunta das matérias.

Inicialmente, no que se refere ao entendimento da autoridade fiscal de que o ágio decorreu de operações envolvendo sociedades de um mesmo grupo sujeito a um mesmo controlador, e que tal situação caracteriza “Ágio Intragrupo”, importante destacar que o ágio foi gerado e amortizado antes das alterações promovidas pela Lei n.º 12.973/14 no Decreto-Lei n.º 1.598/77.

Vale notar que a redação original do artigo 20 do Decreto-Lei 1.598/77 previa a necessidade do desdobramento do custo de aquisição dos investimentos avaliados pelo método de equivalência patrimonial em: (i) valor de patrimônio líquido na época da aquisição e (ii) ágio ou deságio na aquisição.

Conforme o §2º do referido artigo, o ágio deveria ser classificado de acordo com as seguintes fundamentações econômicas:

- a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;
- b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;
- c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

Conforme se observa inexistia proibição para que o investimento tivesse sido adquirido com ágio numa operação entre partes independentes. Tampouco nos parece adequado também limitar o termo “aquisição” a uma relação entre partes independentes.

Ainda, o art. 8º da Lei 9.532/97 afirma que a dedutibilidade fiscal do ágio aplica-se, inclusive, nos casos em que: (i) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido e (ii) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária. Destaque-se que o último item autoriza em lei a realização de incorporação às avessas (incorporação da investidora pela investida).

Ao se observar o caso concreto, verifica-se que houve operação de incorporação entre investida e investidora (a chamada “confusão patrimonial”), sendo que o investimento da

investidora na investida havia sido feito com ágio nos termos do artigo 20 do Decreto-lei n. 1.598/77 e houve a amortização do ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura no prazo previsto em lei.

Dessa forma, todos os atos societários relacionados à operação foram devidamente formalizados e registrados perante os órgãos competentes, de forma que todas as operações foram feitas “às claras”.

A realização de operações societárias que impliquem na geração de ágio ocorre tanto entre sociedades independentes quanto entre sociedades ligadas. No que tange às operações entre sociedades ligadas, há que se analisar se tais operações são efetuadas nos padrões do mercado.

Assim, não há proibição nas normas tributárias para a ocorrência de operações societárias entre empresas vinculadas com a geração de ágio, no entanto, tal ágio deve ter substância econômica, sendo devidamente fundamentado economicamente.

Nesse sentido, Edmar Oliveira Andrade Filho (Estudos e Pareceres sobre Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas. São Paulo : MP Editora, 2007) menciona que:

“o ágio não é inventado a partir do nada; ele é parte integrante do preço de aquisição de participações societárias e, portanto, para que ele surja são sacrificados ativos ou assumidas obrigações por parte do adquirente”.

“a menos que o ágio não seja fruto de uma operação legítima (sincera e devidamente documentada), não cabe às autoridades fiscais contestar a sua existência e os respectivos efeitos, salvo em caso de fraude, sonegação ou conluio”.

Dessa forma, desde que o ágio tenha se originado de uma operação legítima na qual houve o efetivo pagamento com o sacrifício de um ativo ou com a assunção de obrigações, e esteja devidamente fundamentado, não há óbice de que tal ágio tenha se originado de uma operação com pessoa ligada.

Portanto, diante da ausência de vedação legal, seria possível a aquisição de investimento com ágio em operações com partes dependentes até a edição da Lei n. 12.973/14, sendo a amortização de tal ágio possível após o cumprimento dos requisitos do artigo 7º da Lei n. 9.532/97.

Nesse mesmo sentido, prevaleceu recentemente o entendimento na Câmara Superior de Recursos Fiscais, por determinação do Art. 19-E, da Lei nº 10.522/02, no Acórdão de nº 9101-006.358, de Relatoria do Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, conforme parte da ementa a seguir:

(...)

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO.

Até a edição da Lei n. 12.973/14 inexistia proibição para a constituição de ágio em operações de aquisição de participação societária de partes dependentes, sendo que durante a vigência do artigo 36 da Lei n. 10.637/02, havia até previsão expressa de diferimento de ganho de capital de operação de subscrição de participação societária pelo valor de mercado com geração de ágio. Inexistindo comprovação de que as operações que geraram o ágio entre partes dependentes foram fraudulentas, há que ser mantida a dedutibilidade da então despesa com a amortização do ágio.

(...)

Ainda, importante mencionar que em recente julgamento de 05 de setembro de 2023, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade de votos, julgou de forma favorável ao contribuinte, o Recurso Especial nº 2.026.473/SC, no qual se discutia, sob a legislação anterior à Lei nº 12.973/14, o aproveitamento fiscal de ágio em operações entre partes relacionadas (ágio interno).

No que se referente a utilização das chamadas “empresas-veículo”, destaca-se que referido julgado do STJ destacou ainda que a sua utilização, por si só, não significa que a organização societária é desprovida de fundamento econômico.

No caso dos autos, como destacado pela recorrente, os atos societários praticados inseriram-se, congruentemente, no contexto dessa concentração que teve por resultado o direcionamento e desenvolvimento dos negócios do Grupo GE, bem como a economia dos elevados custos decorrentes da vasta gama de empresas existentes à época das reorganizações. Processo de reestruturação este que gerou a extinção de 80% das pessoas jurídicas do grupo.

Destaca-se que a empresa atribuída como “empresa-veículo”, a GE Participações, existia desde 1997, muito antes mesmo do início da reestruturação societária. Apenas em 2008, com o início dos estudos para o processo de reestruturação societária do Grupo GE, a GE Participações passou a ser a grande organizadora dos eventos societários que ocorreriam em todas as sociedades do grupo.

A partir de outubro de 2009, as sociedades operacionais designaram gerentes de projetos específicos para seus segmentos de atuação, empregados que possuíam conhecimento dos negócios desenvolvidos em cada atividade, e esses gerentes passaram a integrar os quadros da GE Participações

A recorrente demonstra que a GE Participações sempre possuiu sede e empregados próprios, sendo a única responsável pelo pagamento de seus salários. Como forma de demonstrar o exposto, a Recorrente acostou aos autos, quando de sua Impugnação, o Cadastro Geral de Empregados e Desempregados – CAGED da GE Participações para os anos de 2007 a 2010 (doc. 04 da Impugnação).

Em 2012, concluída a reestruturação societária do Grupo GE e tendo a GE Participações cumprido devidamente todas as suas funções como holding do grupo e gestora da reorganização, essa sociedade foi dissolvida.

Portanto, a utilização de sociedades com o propósito específico de adquirir investimentos é característica típica dos processos de fusões e aquisições brasileiros, bem como decorrência natural da instituição do mecanismo do ágio criado pela Lei 9.532/97, razão pela qual não deve ser vedada, a não ser em casos de utilização completamente artificial.

As operações estruturadas em sequência, de igual modo, não são razões aptas a justificar a glosa procedida, tendo em vista que o imperativo da norma fica situado no consequente, e não no antecedente, da relação jurídico-tributária; isto é, a norma tributária é imperativa apenas no ponto que determina ao sujeito passivo a obrigação de pagar ao sujeito ativo um certo *quantum* decorrente de alguma hipótese prevista em lei.

Desse modo, o legislador não pode impor ao contribuinte que incorra em uma conduta prevista no antecedente da regra-matriz de incidência tributária, ou seja, não pode normatizar a forma pela qual as empresas devem gerir seus negócios no tempo e espaço, sob pena de afronta a liberdade de iniciativa dos mesmos.

Outrossim, constata-se não ter havido imputação pela autoridade fiscal de conduta simulada ou fraudulenta que correlacionasse as operações estruturadas com algum fato típico.

Tem-se, ainda, que no item 10.10, do TVF, em que a autoridade fiscal cita que a operação invertida fica caracterizada pela incorporação das quotas cindidas da GE Participações (controladora) pela GE Celma (controlada), mas sem estabelecer o nexó deste fato com uma suposta infração à lei.

A despeito da falta de estabelecimento do nexó causal pela autoridade fiscal, destaca-se que a denominada “incorporação às avessas” é possível, conforme disposto no art. 8º, Lei 9.532/97.

No que se refere ao efetivo pagamento do ágio, assim dispõe a autoridade fiscal:

9.4 Não ingressaram 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.

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

Quanto ao tema, o artigo 385 do RIR/99, determina que o contribuinte deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar contabilmente o custo de aquisição em: (i) valor de patrimônio líquido na época da aquisição, e (ii) ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor do patrimônio líquido.

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.

Nos termos da legislação uma empresa pode “adquirir” participação societária tanto por meio de uma operação de alienação, em que há a aquisição direta da participação societária de outra pessoa física ou jurídica, ou, por meio de um aumento de capital em que há a emissão de novas ações que são subscritas pelo novo acionista, ou pelo acionista que quer aumentar a sua participação na companhia. Para tanto cito os arts. 166 e seguintes da Lei 6.404/74, em especial o artigo 170².

Para fins de amortização fiscal do ágio, a existência, ou não, do pagamento em moeda é irrelevante, pois mesmo nos casos de aumento ou redução de capital, como no caso

² Art. 170. Depois de realizados 3/4 (três quartos), no mínimo, do capital social, a companhia pode aumentá-lo mediante subscrição pública ou particular de ações.

analisado, há um legítimo custo de aquisição, que corresponde ao valor das ações entregues em pagamento dos bens e direitos devolvidos.

Observe-se que o fato de a GE Brazil Holding Limited aumentar o capital da GE Participações com as quotas da CE Celma nada mais é do que uma aquisição de participação societária com recebimento do pagamento em bens e direitos (i.e. participação societária na Recorrente). O mesmo se aplica para a redução de capital da General Eletric do Brasil Ltda, a GE Participações adquiriu nova parcela de participação societária na Recorrente.

Em linha com essa posição, o custo de um bem não pode ser interpretado como sinônimo de pagamento em espécie, uma vez que não há na teoria ou normatização contábil ou mesmo na legislação em geral, dispositivo que assim determine. Dessa forma, o custo deve ser entendido como, além de eventuais desembolsos de caixa, as obrigações assumidas, desde que entendidas como obrigações prováveis de serem incorridas.

Destaca-se, que esse entendimento este já convalidado pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por meio do Acórdão 9101-001.657:

Numero do processo: 13839.001516/2006-64

Turma: 1ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 1ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: 15 de maio de 2013

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. SUBSCRIÇÃO DE AÇÕES. A operação societária de subscrição de ações equipara-se a uma aquisição. A subscrição de ações é uma forma de aquisição e o tratamento do ágio apurado nessa circunstância é o previsto na legislação em vigor (artigos 7º.e 8º. da Lei 9.532/1997). Subscrição de ações e alienação de ações são duas operações que permitem a aquisição de participação societária.

CONCOMITÂNCIA MULTA ISOLADA - Não é cabível a cobrança de multa isolada quando já lançada a multa de ofício.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO - As multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos, estão sujeitas à incidência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

Numero da decisão: 9101-001.657

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. ACORDAM os membros da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos FISCAIS, por maioria de votos, negar provimento ao recurso do contribuinte, sobre a incidência de juros sobre a multa de ofício. Vencidos os Conselheiros Susy Gomes Hoffmann (Relatora), José Ricardo da Silva, Karem Jureidini Dias e João Carlos de Lima Junior. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Valmir Sandri. Por maioria de votos, foi dado provimento em parte ao recurso da Procuradoria da Fazenda Nacional: a) Por maioria de votos,

recurso negado em relação ao ágio. Vencidos os Conselheiros Viviane Vidal Wagner (Suplente Convocada), Jorge Celso Freire da Silva e Plínio Rodrigues Lima. b) Por maioria de votos, recurso negado em relação a multa isolada. Vencida a Conselheira Viviane Vidal Wagner (Suplente Convocada). c) Por maioria de votos, dado provimento ao recurso em relação a juros sobre multa de ofício. Vencidos os Conselheiros Susy Gomes Hoffmann (Relatora), José Ricardo da Silva, Karem Jureidini Dias e João Carlos de Lima Junior. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Valmir Sandri. – Fez sustentação oral o advogado Giancarlo Chamma Matarazzo OAB/SP nº 163.252. (assinado digitalmente) Otacílio Dantas Cartaxo Presidente (assinado digitalmente) Susy Gomes Hoffmann Relatora (assinado digitalmente) Valmir Sandri Redator designado Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Karem Jureidini Dias, Jorge Celso Freire da Silva, João Carlos de Lima Júnior, Valmir Sandri, Viviane Vidal Wagner (Suplente Convocada), José Ricardo da Silva, Plínio Rodrigues de Lima e eu Susy Gomes Hoffmann.

Nome do relator: SUSY GOMES HOFFMANN

Por fim, destaca-se que a autoridade fiscal entendeu que a Recorrente não teria atendido ao disposto no § 3º, do art. 385, do RIR/99, pelo seguinte motivo:

10.12 Além dos comentários anteriores, o Contribuinte não observou o parágrafo 3º do art. 385 do RIR/99, que determina que o lançamento contábil do ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura deverá amparar-se em demonstração a ser o arquivada pelo Contribuinte como comprovante da referida escrituração. O Contribuinte não esclareceu por que o relatório de Avaliação Econômico-Financeira da GE Celma (Doc30; Doc 156; Doc172), com data de 11/11/2009, elaborado pela Ernst & Young, o qual foi apresentado como comprovante do respectivo lançamento do ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura, aponta um valor justo para a empresa de R\$ 2.089.901.000,00, enquanto o Laudo de Avaliação do acervo líquido cindido da GE Participações vertido para a própria GE Celma aponta um investimento/ágio de R\$ 1.630.614.181,89 (investimento de R\$ 170.649.614.181,89 e ágio de R\$ 1.459.964.573,06). Questionado ainda sobre o prazo de amortização, que deveria constar na referida Avaliação Econômico-Financeira, o Contribuinte limitou-se a informar que os R\$ 1.630.614.181,89 contabilizados inicialmente, ficaram aquém da avaliação da Ernst & Young, conforme já visto acima. Por conta disso, considerou-se inapto o documento apresentado como comprovante do ágio por rentabilidade futura registrado na GE Celma.

Como visto, o documento entregue pela Recorrente como prova do cumprimento ao requisito disposto no §3º, do art. 385, RIR/99, não foi aceito pela Fiscalização porque os valores contidos neste documento, não guardam correlação com os valores escriturados no investimento/ágio na GE Celma.

Isto é, enquanto o Laudo de Avaliação Econômico-Financeiro da GE Celma, elaborado pela Ernst & Young, apontava que o valor justo para investimento na GE Celma era de R\$ 2.089.901.000,00; o Laudo de Avaliação do acervo líquido cindido da GE Participações vertido para a GE Celma discriminava uma parcela de ágio e valor de investimento que, juntos, somavam R\$ 1.630.614.181,89.

Intimada a prestar esclarecimento sobre a diferença de valores acima mencionada, a Recorrente admite à Fiscalização que o Laudo de Avaliação carreado como comprovante da escrituração não espelhava o valor efetivamente pago na aquisição da participação. Intimado, o contribuinte, também não justificou a razão da divergência de valores à Fiscalização. Já no processo administrativo fiscal, a Recorrente alega o seguinte em seu Recurso:

439. No entanto, conforme exposto acima, em linha com o disposto na legislação vigente à época dos fatos, em se tratando de ágio por mais ou menos valia de ativos e ágio por expectativa de rentabilidade futura, o §3º do artigo 20 do Decreto-lei 1.598/77 previa apenas que o contribuinte deveria arquivar demonstrativo do comprovante da escrituração.

440. Não há fundamento legal que obrigue e vincule o contribuinte ao pagamento do valor exato fixado pelo Laudo de Avaliação. Ainda que se houvesse pago valor superior, poderia argumentar a Autoridade Lançadora que o valor pago a maior não encontraria respaldo no laudo suporte do ágio. No entanto, não é este o caso da Recorrente.

(...)

442. O valor pago pelo investimento e pelo ágio na Recorrente estava dentro do valor fixado pelo Laudo de Avaliação elaborado pela EY. É incontestável, portanto, que o valor pago e registrado contabilmente está suportado pelo Laudo de Avaliação que deu suporte ao pagamento do ágio aqui discutido. Vale notar que o valor submetido à amortização fiscal é o valor pago, não o valor contido no Laudo de Avaliação, exatamente em linha com o julgado acima da C. CSRF.

443. Nesse contexto, inexistindo na legislação aplicável qualquer dispositivo que obrigue e vincule o contribuinte ao pagamento do valor exato fixado por laudo de avaliação, resta evidente, também por esse prisma, a validade do Laudo de Avaliação apresentado pela Recorrente.

O argumento da recorrente permite o seguinte raciocínio:

se o demonstrativo que fixava o valor da rentabilidade futura das aquisições previa um valor maior do que aquele efetivamente pago pelo investimento (PL + ágio);

então, o valor efetivamente pago seria uma parcela do valor da rentabilidade futura e, por este motivo, o sobrepreço estaria devidamente fundamentado.

Este entendimento é razoável, haja vista que o Laudo de Avaliação que a Recorrente arquivou como comprovante da escrituração retratava a realidade dos fatos à época das operações societárias que originaram o ágio, como o valor do patrimônio líquido da GE Celma.

Destarte, ainda que o sobre valor advindo das perspectivas de rentabilidade futura seja maior do que o sobre preço pago na aquisição da participação societária, o ágio por expectativa de rentabilidade futura dedutível encontraria limite sobre preço efetivamente pago.

Destaca-se que esse mesmo entendimento foi assentado no Acórdão nº 9101-003.008 da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme trecho transcrito abaixo:

(...)

Nesse quadrante, em primeiro lugar, deve o documento demonstrar o valor econômico-financeiro que alcança a participação societária que se está adquirindo, quando se considera as perspectivas de rentabilidade futura da empresa em que se está fazendo o investimento.

É precisamente a diferença entre esse valor e o valor de patrimônio líquido da participação societária em aquisição, diferença que aqui vamos chamar de sobrevalor, advindo das perspectivas de rentabilidade futura da investida, que vai caracterizar o

sobrepreço pago na aquisição da participação societária como ágio por expectativa de rentabilidade futura, e, assim, possibilitar a dedução de sua amortização na apuração do IRPJ e da CSLL.

É claro que o sobrepreço pago na aquisição da participação societária pode vir a ser maior do que o sobrevalor advindo das perspectivas de rentabilidade futura da investida. Nesse caso, o ágio por expectativa de rentabilidade futura dedutível encontra limite no sobrevalor advindo das perspectivas de rentabilidade futura. É dizer, não se pode deduzir amortização correspondente à parte do sobrepreço que não decorre de expectativa de rentabilidade futura, simplesmente porque essa parcela não constitui ágio por expectativa de rentabilidade futura.

Se, por outro lado, ocorrer o contrário, isto é, caso o sobrepreço pago na aquisição da participação societária venha a ser menor do que o sobrevalor advindo das perspectivas de rentabilidade futura, o ágio por expectativa de rentabilidade futura dedutível encontra limite no sobrepreço efetivamente pago. Em outras palavras, não se pode deduzir amortização da parte do sobrevalor que, por algum motivo, não se traduziu em ágio pago.

(...)

Deste modo, entendo que a Recorrente se desincumbiu do ônus de comprovação do fundamento do 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), devendo, no entanto, a dedução limitar-se a este montante efetivamente incorrido.

Por todos os argumentos acima expostos, entendo por dar provimento ao recurso voluntário, com a reversão das glosas de despesas com amortização, e o consequente cancelamento integral dos autos de infração de IRPJ e CSLL – Reflexo dos anos-calendário 2017 e 2018.

Entretanto, como o meu posicionamento quanto ao mérito principal restou vencido, passa-se à análise dos argumentos subsidiários.

Subsidiariamente – Da Inexistência de Previsão Legal para a Adição à Base de Cálculo da CSLL da Despesa com Amortização de Ágio Considerada Indedutível pela Fiscalização

Extrai-se do recurso voluntário que a recorrente argumenta que não há que se falar na adição da despesa de ágio na base de cálculo da CSLL, por ausência de previsão legal. Argumenta que o legislador não arrolou, como hipótese de adição ao lucro líquido, o valor correspondente à amortização do ágio na aquisição de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial.

Trata-se de matéria de direito bastante conhecida no âmbito do CARF, cujas decisões são bastante divididas.

Nesta matéria, alinho-me ao posicionamento do Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto que, de forma brilhante e bem fundamentada, concluiu não haver base legal para a indedutibilidade de despesas com amortização contábil de ágio na base de cálculo da CSLL.

Portanto, adoto as suas razões de decidir que constam na Declaração de Voto do Acórdão n.º 9101-006.164, da 1ª Turma da CSRF:

A Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL) foi instituída pela Lei n. 7.689/88, havendo previsão expressa na referida lei de que o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, sofrerá alguns ajustes para se chegar à base de cálculo da CSLL.

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

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;

b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

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

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de participações societárias em pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil que tenham sido computados como receita; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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

Como se observa, não há qualquer menção nos referidos ajustes às despesas de amortização de ágio.

Muitas vezes o artigo 57 da Lei 8.981/95 é utilizado como fundamento para que uma determinada disposição de indedutibilidade na base de cálculo do IRPJ também seja aplicável para a CSLL. Nessa linha, é importante analisar o referido dispositivo:

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

Todavia, a partir da leitura do referido artigo só é possível inferir que as normas de apuração e de pagamento devem ser as mesmas.

Em outras palavras, se o contribuinte está no Lucro Presumido para fins de IRPJ, também estará no Lucro Presumido para fins de CSLL. Por sua vez, se o contribuinte está no Lucro Real para fins de IRPJ, também apurará pela mesma metodologia para fins de CSLL.

Não há nenhuma identidade de bases de cálculo por conta do referido dispositivo tanto que há o seguinte excerto: “mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor”, o que denota que as bases de cálculo não estão sendo reguladas pelo mencionado artigo.

O disposto no artigo 57 da Lei 8.981/95 também foi repetido em atos infralegais, ainda que com pequenas distinções, conforme abaixo:

Instrução Normativa SRF n. 93/97

Art. 49. Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro líquido as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, observadas as alterações previstas na Lei No 9.430, de 1996.

Instrução Normativa SRF n. 390/04

Art. 3º Ressalvadas as normas específicas, aplicam-se à CSLL as normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ e, no que couber, as referentes à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da CSLL.

Instrução Normativa RFB n. 1700/17

Art. 3º Ressalvadas as normas específicas, aplicam-se à CSLL as normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ e, no que couber, as referentes à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da CSLL.

Com exceção da Instrução Normativa n. 93/97, as demais instruções normativas estabelecem expressamente que ainda que haja igualdade nas normas de apuração e pagamento do IRPJ e da CSLL, são mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da CSLL.

Hiromi Higuchi assinala que a falta da expressão “mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da CSLL” na redação da Instrução Normativa SRF 93/97 fez com que vários autos de infração fossem indevidamente lavrados, conforme segue:

Aquela omissão levou o fisco a lavar, indevidamente, inúmeros autos de infração, ao considerar como indedutíveis na determinação da base de cálculo da CSLL os custos e as despesas indedutíveis, exclusivamente na apuração do lucro real.

O 1º Conselho de Contribuintes vem decidindo que somente a lei pode fixar a base de cálculo de tributo, não se admitindo que valores indedutíveis para efeito do IRPJ sejam adicionados às bases de cálculo de outros tributos sem expressa determinação legal (ac. n.º 101-92.553/99 no DOU 26-05-99, 101-94.286/2003 no DOU de 22-09-03 e 107-07.315/2003 no DOU de 10-03-03) (HIGUCHI, Hiromi. Imposto de Renda das Empresas. 37ª ed. São Paulo: IR Publicações, 2012. p. 818).

Felizmente, tal ponto foi corrigido nas instruções normativas anteriores que foram mais fieis ao texto do artigo 57 da Lei 8.981/95, sem que com isso tenham acabado as autuações fiscais relativas ao tema.

Um outro dispositivo legal comumente utilizado como fundamento para que as despesas não necessárias venham a ser considerada como indedutíveis na base de cálculo da CSLL é o artigo 13 da Lei n. 9.249/95, cujo teor é o seguinte:

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 nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável; (Vide Lei 9.430, de 1996)

II - das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

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;

IV - das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;

V - das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;

VI - das doações, exceto as referidas no § 2º;

VII - das despesas com brindes.

VIII - de despesas de depreciação, amortização e exaustão geradas por bem objeto de arrendamento mercantil pela arrendatária, na hipótese em que esta reconheça contabilmente o encargo.

É interessante notar que o referido artigo se refere às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL visto que expressamente assinala que: “para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções”.

Aqui sim temos um dispositivo que não é exclusivo do IRPJ e se aplica também à CSLL.

Cumpramos notar que não há indedutibilidade das despesas de amortização de ágio ao longo dos incisos do artigo 13 da Lei n. 9.249/95, de forma que a base legal para a indedutibilidade de tais despesas para fins de IRPJ continua sendo o artigo 47 da Lei n. 4.506/64.

Há quem interprete que o caput do artigo 13 da Lei n. 9.249/95 implica a aplicação das indedutibilidade previstas no artigo 47 da Lei n. 4.506/64, uma vez que o artigo 13 da Lei n. 9.249/95 menciona que “são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964”.

Não me parece que essa menção de que as indedutibilidade previstas no artigo 13 da Lei n. 9.249/95 sejam independentes daquelas previstas no artigo 47 da Lei n. 4.506/64 tenha o intuito e muito menos a consequência de tornar indedutíveis para a CSLL as despesas não necessárias.

Assim, me parece forçoso interpretar que essa menção que as indedutibilidade são independentes tenha o condão de igualar a indedutibilidade das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no que tange às despesas não necessárias.

Ao se debruçar sobre o tema, Edmar Andrade Oliveira Filho assevera que não é possível fazer uma interpretação extensiva do artigo 13 da Lei n. 9.249/95 para igualar as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e tampouco tirar tais conclusões do já citado artigo 57 da Lei n. 8.981/95, conforme segue:

O fato é que o art. 13 da Lei nº 9.249/95 não chegou ao extremo de dizer que toda e qualquer parcela que a lei considera dedutível na determinação do lucro real também o será para fins de CSLL. (...)

E nem se diga que a extensão está autorizada pelo art. 57 da Lei nº 8.981/95, segundo o qual “aplica-se à contribuição social sobre o lucro as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, mantida a base de cálculo e alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta lei”. Este preceito normativo tem duas finalidades. Em primeiro lugar, prescreve as mesmas normas sob a apuração e pagamento e, em segundo lugar, exclui da equiparação a determinação da base de cálculo; desse modo, essa regra exclui a equiparação suscitada. (ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Imposto de Renda das Empresas. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2011. p. 649)

Dessa forma, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL podem ter uma série de diferenças a depender da vontade do legislador. Nos casos de indedutibilidade previstas para o IRPJ em leis anteriores à própria instituição da CSLL, é fundamental que o legislador tributário faça a análise do que ele considerará indedutível para fins de cálculo da CSLL e deixe isso de forma explícita na lei. Foi exatamente essa análise feita quando da elaboração de Lei n. 7.689/88, que trouxe uma série de ajustes expressos ao lucro contábil para fins de apuração da CSLL.

Nas leis posteriores à instituição da CSLL, quando o legislador tributário desejava que uma determinada despesa fosse indedutível tanto para o IRPJ quanto para a CSLL, ele deve deixar isso transcrito na lei de modo explícito, sob pena de a indedutibilidade ser aplicável tão somente ao tributo que ela especifica.

É importante ressaltar que a própria Receita Federal do Brasil manifesta o entendimento de que as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL são distintas. Nesse sentido, é possível observar os Anexos I (adições) e II (exclusões) da Instrução Normativa RFB n. 1.700/17, onde há inclusive colunas especificando se um determinado ajuste é aplicável somente ao IRPJ ou a ambos (IRPJ e CSLL).

A título de ilustração, trago aqui inclusive trecho no Anexo I da Instrução Normativa RFB n. 1.700/17, para fins de demonstrar que não há identidade de bases e isso é admitido pela própria Administração Tributária, conforme abaixo:

ANEXO I TABELA DE ADIÇÕES AO LUCRO LÍQUIDO (Anexo I da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017.)							
Nº	Assunto	Descrição do Ajuste	Aplica-se ao IRPJ?	Aplica-se à CSLL?	Dispositivo na IN	Controle na Parte B? (*)	Adição ou Exclusão Relativa B? (*)
A.001	Adoção Inicial dos arts. 1º ao 71 da Lei nº 12.973, de 2014	O saldo devedor existente na data de adoção inicial dos arts. 1º ao 71 da Lei nº 12.973, de 2014, na conta de ajustes de avaliação patrimonial a que se refere o § 3º do art. 182 da Lei nº 6.404, de 1976, a ser adicionado no período de apuração em que for reclassificado para o resultado como despesa.	Sim	Sim	Art. 291 art. 309-A §§ 1º e 2º	Sim (C)	-
A.002	Adoção Inicial dos arts. 1º ao 71 da Lei nº 12.973, de 2014	O valor calculado pela divisão da diferença negativa a que se refere o inciso IV do caput do art. 69 da Lei nº 12.973, de 2014, pelo prazo restante em meses de vigência do contrato, multiplicado pelo número de meses do período de apuração, no caso de contrato de concessão de serviços públicos vigente na data de adoção inicial dos arts. 1º ao 71 dessa Lei.	Sim	Sim	Arts. 291 e 305, inciso IV	Sim (C)	-
A.003	Adoção Inicial dos arts. 1º ao 71 da Lei nº 12.973, de 2014	A diferença positiva entre valores de ativo de que trata o caput do art. 66 da Lei nº 12.973, de 2014, a ser adicionada na data de adoção inicial dos arts. 1º ao 71 dessa Lei, caso não tenha sido evidenciada contabilmente em subconta vinculada ao ativo.	Sim	Sim	Art. 291 art. 294 caput, e art. 307, § 2º	Não	-
A.004	Adoção Inicial dos arts. 1º ao 71 da Lei nº 12.973, de 2014	A diferença positiva entre valores de ativo de que trata o caput do art. 66 da Lei nº 12.973, de 2014, a ser adicionada à medida da Diferença Positiva de realização do ativo, caso tenha sido evidenciada contabilmente em subconta a ele vinculada.	Sim	Sim	Art. 291 art. 294 caput, art. 295 e art. 307, caput e § 1º	Não	-
A.005	Adoção Inicial dos arts. 1º ao 71 da Lei nº 12.973, de 2014	A diferença negativa entre valores de passivo de que trata o parágrafo único do art. 66 da Lei nº 12.973, de 2014, a ser adicionada na data de adoção inicial dos arts. 1º ao 71 dessa Lei, caso não tenha sido evidenciada contabilmente em subconta vinculada ao passivo.	Sim	Sim	Art. 291 art. 294 parágrafo único e art. 307, § 2º	Não	-
A.006	Adoção Inicial dos arts. 1º ao 71 da Lei nº 12.973, de 2014	A diferença negativa entre valores de passivo de que trata o parágrafo único do art. 66 da Lei nº 12.973, de 2014, a ser adicionada à medida da baixa ou liquidação do passivo, caso tenha sido evidenciada contabilmente em subconta a ele vinculada.	Sim	Sim	Art. 291 art. 294 parágrafo único, art. 296 e art. 307, caput e § 1º	Não	-

Nota-se que há uma coluna denominada “aplica-se ao IRPJ?”, assim como uma coluna “aplica-se à CSLL?”.

O fato de constar em uma Instrução Normativa como ajuste no IRPJ ou tanto no IRPJ quanto na CSLL não é garantia de que tal posicionamento esteja correto, é apenas um indicativo do posicionamento da Administração Tributária.

A título exemplificativo, consta na Instrução Normativa SRF 390/04 (que trata exclusivamente de CSLL) que o ágio fundamentado em rentabilidade futura deve ser amortizado à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, nos balanços levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão:

Instrução Normativa SRF 390/04

Art. 75. 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 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 períodos de apuração 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.

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

II - o inciso II do caput:

a) poderá ser amortizado nos balanços correspondentes à apuração do resultado ajustado 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 resultado ajustado 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;

Embora não haja indicação de qual o fundamento legal que embasa o artigo da referida instrução normativa, o fato é que tal comando normativo somente existe na Lei n. 9.532/97, em seu artigo 7º, conforme segue:

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: (...)

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; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

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-calendários subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

Como se observa, o dispositivo legal se refere tão somente à apuração do lucro real, nada trazendo sobre a base de cálculo da CSLL.

Isso faz com que possa ser dito até que antes da vigência da Lei n. 12.973/14, que trouxe especificamente tratamento tributário para o IRPJ e para a CSLL, continuava vigente para a CSLL o regime original de dedutibilidade que vigia para o IRPJ antes da Lei n. 9.532/97, isto é, o ágio podia ser integralmente deduzido quando da união patrimonial da investidora e da investida, uma vez que haveria necessidade de baixa daquele ágio diante da inexistência do investimento dali para frente, sendo a despesa relativa a tal baixa dedutível.

Cumprir notar que diferentemente do que é comumente apregoado, a Lei n. 9.532/97 não instituiu um benefício fiscal por meio da dedutibilidade da amortização contábil do ágio por expectativa por rentabilidade futura, mas tão somente limitou que a dedutibilidade que antes era integral por conta da baixa total do ágio fosse diferida em prazo não superior a 5 anos, ou seja, à razão de no máximo 1/60.

Em conclusão, não me parece haver base legal para a indedutibilidade de despesas com amortização contábil de ágio na base de cálculo da CSLL. Os dispositivos legais normalmente citados como fundamento para tal indedutibilidade apenas informam que os regimes de apuração devem ser o mesmo, mas também preveem que devem ser mantidas as bases de cálculo previstas na legislação específica de cada um dos tributos.

(...)

Pelo exposto, voto por dar provimento ao recurso neste ponto.

Subsidiariamente - 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

A contribuinte defende que somente haveria que se falar em insuficiência de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL e, por consequência, em necessidade de ajuste nos saldos a compensar, se as glosas que justificaram ajustes decorrentes de ações fiscais anteriores fossem definitivas, o que não seria o caso.

Penso que não assiste razão à recorrente.

Destaque-se que é poder-dever da fiscalização lavrar auto de infração para promover o lançamento de IRPJ e CSLL devidos, refletindo a recomposição dos prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa de CSLL decorrentes de lançamentos relativos a fato gerador ocorrido em períodos anteriores, ainda que pendente de decisão final administrativa, não sendo possível o sobrestamento desse até o julgamento definitivo de recursos administrativos em outros processos.

Portanto, indefere-se o pedido de sobrestamento de ajustes de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL sobrestadas até o final do presente processo administrativo e dos processos administrativos n.º 16682.722.573/2016-71, 16682-720.309/2018-65 e 16682.720.873/2019-69.

Subsidiariamente - Erros De Cálculo Apresentados Pelo Agente Fiscal

Neste ponto, alega a recorrente que a autoridade fiscal deixou de considerar que a elevação da base de cálculo do IRPJ decorrente das glosas aqui combatidas implicou também em elevação dos limites de dedutibilidade relativos aos seguintes dispêndios, dentre outros:

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

doações feitas pela Recorrente ao longo dos anos-calendários de 2015 e 2016, relacionadas à Lei Rouanet e à Lei do Incentivo ao Esporte;

pagamentos de remuneração efetuados a empregadas no período de prorrogação de licença-maternidade, efetuados no âmbito do Programa Empresa Cidadã.

E que a Fiscalização também deixou de computar retenções de Imposto de Renda (IRRF) e CSLL sofridos pela Recorrente no período em discussão, que devem ser considerados antecipações dos tributos supostamente devidos em cada período autuado.

Quanto a estas alegações, assim concluiu a DRJ:

Em relação à alegação de erros nos cálculos apresentados pelo Auditor Fiscal, referentes a deduções de Doações, PAT e IRRF, de se dizer que foram considerados os valores informados pela contribuinte.

Não há nos autos comprovação pela interessada de que os valores das deduções sejam superiores às que foram consideradas nos cálculos realizados pela autoridade fiscal.

Dessa forma, limitando-se a contribuinte a afirmar genericamente sua inconformidade, sem apontar erros objetivos nos cálculos efetuados, nega-se provimento ao pedido.

Em sede recursal, a contribuinte aduz que com o auxílio da empresa de auditoria PWC elaborou planilha de cálculo (e-Fls. 9.419 e ss), que detalha como deveria ter sido realizado o cálculo do imposto devido pelo agente fiscal.

A Recorrente apresenta resumo dos cálculos do auto de infração e do recálculo efetuado (imagem extraída do mencionado relatório), a fim demonstrar a evidente discrepância entre ambos:

GE Celma LTDA - Cálculo da Multa - Auto de Infração nº 16682.720777/2020-54			
Resumo do cálculo da multa			
Cálculo Multa e Juros conforme auto de infração :			
Descrição	2017	2018	Total
Valor do ágio	325.371.491,40	284.854.082,83	
PF compensado	50.730.858,95	0,00	
BNCSSL compensada	50.730.858,95	0,00	
Base de cálculo	426.833.209,30	284.854.082,83	
IR	81.336.872,83	71.213.520,65	
Multa - 75%	61.002.654,60	53.410.140,48	
Juros	14.432.939,45	8.620.899,48	
Total DARF IRPJ	156.772.466,88	133.244.560,61	290.017.027,49
CSLL	29.283.434,21	25.636.867,43	
Multa - 75%	21.962.575,64	19.227.650,56	
Juros	5.196.332,53	3.103.523,80	
Tota DARF CSLL	56.442.342,38	47.968.041,79	104.410.384,17
Total	213.214.809,26	181.212.602,40	394.427.411,66

Cálculo Multa e Juros conforme reapuração - IRPJ:			
Descrição	2017	2018	Total
Principal - PwC	80.363.117,25	70.120.218,84	150.483.336,09
Multa - 75%	60.272.337,94	52.590.164,13	112.862.502,07
Juros	14.545.647,25	8.884.636,42	23.430.283,66
Cálculo Multa e Juros conforme reapuração - CSLL:			
Descrição	2017	2018	Total
Principal - PwC	28.060.235,37	23.339.161,30	51.399.396,68
Multa - 75%	21.045.176,53	17.504.370,98	38.549.547,51
Juros	5.080.966,76	2.964.915,60	8.045.882,36
Total IR + CS	209.367.481,10	175.403.467,27	384.770.948,37
			9.656.463,29

Conclui que, com os equívocos cometidos pela Autoridade Lançadora quando dos cálculos dos tributos exigidos gerou uma cobrança indevida de R\$ 9.656.463,29.

Pois bem.

Penso que não seja plausível o pedido da contribuinte.

Quanto às deduções devidas à adesão a programas sociais ou doações, tem-se que tratam de faculdade concedida ao contribuinte, cuja formalização deve efetivar-se quando da entrega da declaração DIPJ.

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, como pretende a interessada no caso em tela, 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.

Nesse sentido o acórdão n.º 1201.002.150 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, cuja ementa é parcialmente transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

INCENTIVO FISCAL. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR. DEDUÇÃO.

Descabe rever e aumentar o valor da dedução do incentivo fiscal do PAT, decidido pelo contribuinte na entrega da Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica DIPJ, na revisão da apuração do IRPJ devido, no lançamento de ofício.

Portanto, nego provimento ao recurso neste ponto.

Subsidiariamente - Da Ilegalidade Da Incidência De Juros Selic Sobre A Multa De Ofício

Neste tópico, defende a recorrente 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 108³.

Portanto, nego provimento ao recurso neste ponto.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido:

Conhecer do Recurso Voluntário da contribuinte e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para cancelar integralmente a exigência fiscal.

Subsidiariamente, voto por dar provimento ao recurso para: cancelar a exigência de CSLL, cancelar a exigência de multa isolada quando cumulada com a multa de ofício.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

André Severo Chaves

³ Súmula CARF n.º 108 - Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Voto Vencedor

Conselheiro Fernando Augusto Carvalho de Souza – Redator designado.

No presente caso, pelo voto de qualidade foi negado provimento ao Recurso Voluntário, restando vencido o nobre Relator André Severo Chaves, que proferiu seu voto no sentido de afastar a glosa da amortização do ágio e, por consequência, de cancelar integralmente a exigência fiscal.

Além disso, consta do Acórdão que, também pelo voto de qualidade, o Relator foi vencido no encaminhando pelo cancelamento, subsidiariamente, das exigências de CSLL e de multa isolada sobre estimativas.

Ocorre que no presente processo, não houve autuação da Autoridade Fiscal sobre a multa isolada de estimativas, de modo que nesse voto não conheço da matéria, tratando apenas da glosa da amortização do ágio e da exigência de CSLL.

DA GLOSA DA AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO

A glosa da amortização do ágio foi mantida em razão de neste Colegiado ter prevalecido o entendimento de que, no presente caso, não restou 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.

Destacando o brilhante voto e com a máxima vênia, tenho que discordar no mérito de suas convicções.

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

Destaca ainda o ilustre relator que a autoridade fiscal caracterizou as operações como “*Ágio Intragrupo*”, contudo no seu entendimento, essas transações ocorrendo anterior à Lei 12.973/14, não havia proibição para transação entre partes dependentes.

Nesse ponto, concordo com o relatório vencido, 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.

Segue abaixo trecho do Acórdão da DRJ recorrido:

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 atuada 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.

(...)

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 atuada 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

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:

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

(...)

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)

Esta operação já foi objeto de Recurso Voluntário para o CARF referente ao julgamento do processo n.º 16682.722.573/2016-71, dos anos de 2011 e 2012, no qual o acórdão n.º 1302-003.160 da 3ª Câmara/2ª Turma Ordinária, negou provimento ao Recurso, mantendo assim, integralmente o crédito tributário.

Com o devido respeito, transcrevo parte do voto vencedor do acórdão n.º 1302-003.160 que adotou os mesmos fundamentos da decisão de piso, 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; operase 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)

Tem assim que conforme exposto, sigo o mesmo entendimento do Acórdão CARF n.º 1302-003.160 acima citado e voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário no que concerne a glosas de amortização de ágio proveniente da aquisição da participação societária.

GLOSA DA AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO RELATIVAMENTE 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, como pode ser observado no presente caso em que a negativa de provimento do recurso ocorreu pelo voto de qualidade.

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

470. 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, (...)

471. 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.

472. 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;

E completa afirmando:

“481. De se notar que a C. CSRF, por meio do Acórdão 9101-002.549, já se posicionou no sentido de que, **somente quando há na autuação fundamentação** pelo artigo 13, inciso III da Lei nº 9.249/95, é que se poderia exigir a adição das despesas de ágio à base de cálculo da CSLL. O citado Acórdão é expresso no sentido de que autuação consubstanciada tão somente no artigo 57 Lei nº 8.981/95, tal como ocorreu no presente caso, não permite, por si só, impedir a dedução das despesas de amortização de ágio da base de cálculo da CSLL:” (Griffou-se)

O ilustre Relator alinha-se ao posicionamento do Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto em voto prolatado no acórdão nº 9101-006.164 e com a máxima vênia, divirjo do entendimento do Relator e do ilustre Conselheiro do CSRF.

Em que pesa as alegações sobre o art. 13 da Lei nº 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.

Concordo com a Recorrente quando afirma: “*O artigo 57 da Lei nº 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 nº 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 uma norma específica para CSLL nos casos de glosa de amortização de ágio, isso porque a regras para o IRPJ são as mesmas que fundamentam a glosa para a CSLL

O Decreto-Lei nº 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 nº 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. 7º:

“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)

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 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 § 2º 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 § 2º 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 § 2º 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. 7º 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 (**grifos do original**):

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. 7º:

(...)

Como se nota, o art. 7º 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 n.º 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 n.º 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 brilhante 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.

Por tudo que foi exposto, voto para **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário quanto à glosa da amortização de ágio relativamente_ CSLL.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Augusto Carvalho de Souza