



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.721524/2013-99
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-006.831 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de fevereiro de 2024
Recorrente JANSSEN-CILAG FARMACEUTICA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

PRELIMINAR. NULIDADE. INSUFICIÊNCIA QUÓRUM DA TURMA JULGADORA DE 1ª INSTÂNCIA. DRJ.

O artigo 2º da Portaria MF nº 341/2011, que disciplina a constituição das Turmas e o funcionamento das DRJ, estabelece que as turmas de julgamento das DRJ serão compostas por 5 julgadores, podendo funcionar com até 7. Contudo, o parágrafo §6º, do art. 4º, estabelece o quórum mínimo de 3 julgadores para a realização das sessões de julgamento. Tendo em vista que foi respeitado o quórum mínimo para julgamento, não há que se falar em nulidade da decisão recorrida.

PRELIMINAR. NULIDADE. ERRO NO ENQUADRAMENTO LEGAL DO AUTO DE INFRAÇÃO. DISPOSITIVOS GENÉRICOS.

Ao ser notificado do lançamento, o contribuinte não recebe apenas o auto de infração, com a indicação dos valores apurados e das normas violadas, mas também o Termo de Verificação Fiscal, o qual de forma detalhada explica as razões de fato e de direito que fundamentam o lançamento. Assim, sendo um dos instrumentos que auxilia a formação do conhecimento do contribuinte acerca dos fatos e das normas que lhe estão sendo imputados, não há como afastar esse Termo da análise da observação do direito de defesa do contribuinte pela Fiscalização.

PREJUDICIAL DE MÉRITO. DECADÊNCIA. VIOLAÇÃO AO DISPOSTO NO ARTIGO 24 DA LEI Nº 11.457/2007. SÚMULA CARF Nº 11.

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

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.

GLOSA DE DESPESAS COM PLR. DUPLICIDADE. ERRO DE FATO.

Constatando-se que a glosa de despesas de PLR incorridas em duplicidade decorreu de um erro de fato quando do preenchimento da DIPJ, não acarretando qualquer redução da base tributável, tem-se por cancelar a exigência fiscal.

INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL. TRANSFERÊNCIA. BENS. ATIVO DIFERIDO. ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. GLOSA.

A possibilidade de deduzir o ágio na apuração do lucro, além da alienação do investimento adquirido com ágio, restringe-se ao caso previsto no art. 386, III, do RIR/99 - art. 7º, III, da Lei nº 9.532/97, qual seja: em que a pessoa jurídica absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio fundamentado em rentabilidade da coligada ou controlada com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros, caso em que a amortização poderá ocorrer à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração. Se as operações efetivadas entre as empresas não se revelaram contempladas nestes dispositivos legais, correta a glosa da amortização do suposto ágio daí originado.

MULTA QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE.

A acusação de artificialismo de uma operação baseada na ausência de seu propósito negocial revelada pela geração de ágio interno e com uso de empresa veículo, sem a demonstração cabal de invalidades efetivas e do intuito de fraudar, sonegar ou atuar em conluio do sujeito passivo, com a devida subsunção aos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4502/64 não autoriza a qualificação da multa de ofício, independentemente do posicionamento que se tenha quanto à dedutibilidade do ágio na questão.

SOLIDARIEDADE. INTERESSE COMUM. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO.

A caracterização da solidariedade obrigacional prevista no inciso I, do art. 124, do CTN, exige a demonstração do interesse comum de natureza jurídica, e não apenas econômica, entendendo-se como tal aquele que recaia sobre a realização do fato que tem a capacidade de gerar a tributação.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. MULTA DE OFÍCIO. ATUALIZAÇÃO. TAXA SELIC. SÚMULA CARF Nº 108.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso da Contribuinte para, na parte em que conhecido, afastar as arguições de nulidade do auto de infração e da decisão recorrida, de prescrição intercorrente (decadência), de preclusão do prazo para a constituição do crédito tributário relativo à glosa de amortização de ágio e, no mérito, (i) dar provimento ao recurso quanto à glosa de despesas com PLR, (ii) dar provimento

para afastar a qualificação da multa de ofício da despesa com amortização de ágio e (iii) negar provimento quanto ao descabimento da multa de ofício e juros selic sobre a multa de ofício; por voto de qualidade, em função do empate na votação, negar provimento ao recurso em relação à glosa de despesas de ágio, vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva, André Severo Chaves e André Luis Ulrich Pinto que lhe davam provimento. Em relação ao recurso dos responsáveis solidários, por unanimidade de votos, dar provimento para afastar a sujeição passiva solidária de JOHNSON & JOHNSON DO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS PARA SAUDE LTDA e JOHNSON & JOHNSON INDUSTRIAL LTDA. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Claudio de Andrade Camerano. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

André Severo Chaves - Relator

(documento assinado digitalmente)

Claudio de Andrade Camerano - 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 interposto contra acórdão da DRJ/SPO que julgou totalmente improcedente a Impugnação apresentada pela ora Recorrente, e pelos responsáveis solidários.

No caso dos autos, foram lavrados autos de infração para cobrança de IRPJ e CSLL em razão das seguintes infrações apuradas pela fiscalização: (i) amortização de ágio apurado em participação intragrupo, com aplicação de multa qualificada de 150%; (ii) despesas não comprovadas de Participação nos Lucros e Resultados PLR, com multa de ofício de 75%, e (iii) despesas não comprovadas provisões, com multa agravada no valor de 112,5%.

As sócias administradoras Johnson & Johnson Indústria e Comercio de Produtos de Saude Ltda. e Johnson & Johnson Industrial Ltda. foram indicadas como responsáveis com base nos artigos 124, I, 133 e 134, III, do CTN.

O relatório da decisão recorrida assim resume o Termo de Verificação Fiscal:

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

A AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO

5. No ano-calendário de 2008 a empresa contabilizou despesas com amortização de ágio reduzindo o seu lucro líquido e a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Nos anos-calendário de 2009 a 2012, não mais registrou a amortização do ágio em sua contabilidade, não passando pela apuração do lucro contábil, em virtude das novas regras societárias introduzidas pela Lei nº 11.638/07. Ela passou a registrar tal amortização como exclusão para apuração do lucro real no seu LALUR.

5.1. Os valores de amortização de ágio lançados foram:

DESPESA INDEDUT. R\$			
AC - 2008	40.872.000,00	IRPJ	CSLL
AC - 2009	66.719.616,00	IRPJ	CSLL
AC-2010	66.719.616,00	IRPJ	CSLL
AC - 2011	66.719.616,00	IRPJ	CSLL
AC-2012	58.964.056,87	IRPJ	CSLL

5.2. Diante da glosa da exclusão no ano-calendário de 2009 e da composição da nova base de cálculo o prejuízo apurado e declarado pela fiscalizada, no valor de R\$17.235.219,35 para o IRPJ e de R\$34.495.534,35 para a CSLL, deixou de existir. Assim as compensações utilizadas nos anos subsequentes também foram glosadas e lançadas conforme a seguinte classificação:

COMPENSAÇÃO INDEVIDA R\$			
AC-2010	17.235.219,35	IRPJ	
AC-2010	21.395.020,47		CSLL
AC-2012	13.100.513,28		CSLL

5.3. Em resposta a intimação lavrada a empresa informou a origem do ágio amortizado, in verbis:

"Amortização Goodwill: Quanto à exclusão denominada: Amortização Goodwill", a fiscalizada esclarece que se trata de amortização de ágio originado em uma reestruturação societária e operacional ocorrida no Grupo empresarial de que faz parte entre os anos de 2005 e 2007. A referida reorganização teve como um de seus objetivos a uniformização de melhores e mais eficientes práticas de negócios pelo Grupo em todo o mundo.

No caso específico da fiscalizada, implicou na segregação de suas atividades comerciais até então desenvolvidas para a integração em outra sociedade que unificou esta atividade para todo o grupo.

Conseqüentemente, a fiscalizada manteve apenas as atividades industriais. No contexto desta reorganização, as detentoras da Fiscalizada deliberaram o aumento de seu capital social consoante a reestruturação operacional acima mencionada, e efetuaram conferência do ágio então registrado no ativo diferido da controladora e que se referia à fiscalizada, como comprova a cópia da alteração de contrato social anexa (doc.03 - CD anexo).

O valor do ágio então integralizado correspondia a R\$424.873.612 e, de acordo com a regra estabelecida pelo artigo 7º, inciso III, da Lei nº 9.532/97, poderia ser amortizado no montante de R\$84.974.722,00 ao ano.

Neste sentido, a amortização no montante de R\$66.719.616 ao ano ocorreu em patamar inferior ao permitido pela legislação."

5.4. Como síntese dos fatos e documentação analisa temos a seguinte situação:

(i) - A origem do ágio na empresa JANSSEN-CILAG FARMACÊUTICA LTDA se deu quando da subscrição e integralização do Capital Social pela empresa JOHNSON & JOHNSON DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS PARA SAÚDE LTDA, CNPJ nº 54.516.661/0001-01;

(ii) - A empresa JANSSEN-CILAG FARMACÊUTICA LTDA aumentou seu capital social no valor de R\$424.873.612,00, mediante a emissão de 424.873.612 quotas, no valor nominal de R\$1,00;

(iii) - A empresa JOHNSON & JOHNSON DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS PARA SAÚDE LTDA, controladora, integralizou o capital na controlada mediante a contribuição de parte do valor contabilizado em conta de seu ativo diferido, definido como ágio baseado em expectativa de rentabilidade futura;

(iv) - Este ágio contabilizado na empresa JOHNSON & JOHNSON DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS PARA SAÚDE LTDA, é a parcela do

ágio correspondente às atividades industriais da JANSSEN-CILAG FARMACÉUTICA LTDA., que equivale a 65,50% do total do ágio amortizar em 30 de abril de 2008 no balancete da JOHNSON & JOHNSON DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS PARA SAÚDE LTDA (conforme Laudo) baseado no relatório de avaliação econômico-financeira da empresa JANSSEN-CILAG emitido pela empresa Ernst & Young o qual apurou o valor justo da empresa;

(v) - A integralização teve como lançamento contábil, em abril de 2008, débito na conta 75851919001101 ATIVO DIFERIDO - JJCD AMORTIZAÇÃO e crédito na conta CAPITAL;

(vi) - No Ano-calendario 2008 a empresa contabilizou a débito na conta de resultado 758556452900101 - Amortização Ativo Diferido Investimentos, laçando como despesas dedutíveis o valor de R\$40.872.000,00 a título de amortização de ágio;

(vii) - A partir do ano-calendário 2009 a empresa excluiu do Lucro Real o valor da amortização do ágio anual;

(viii) - O valor do ágio contabilizado na empresa JOHNSON & JOHNSON DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS PARA SAÚDE LTDA, controladora da fiscalizada, foi originalmente reconhecido na aquisição da Fiscalizada por outra sociedade brasileira a JJBR Latam administração de Investimentos e Participações Ltda;

(ix) - A empresa JJBR LATAN ADMINISTRAÇÃO DE INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, foi constituída em 01/09/2006, com a denominação JOHNSON & JOHNSON ADMINISTRAÇÃO DE INVESTIMENTOS LTDA cujo capital social de R\$3.369.631.029,00 foi dividido entre a empresa LATAM INTERNATIONAL INVESTMENT COMPANY, empresa com sede na República da Irlanda, com 3.369.631.028 quotas, e a empresa JOHNSON E JOHNSON INDUSTRIAL LTDA, com sede em São Paulo, CNPJ nº 59.748.988/0001-14, com 01 (uma) quota. A integralização do capital se deu com a conferencia das totalidades das quotas que a LATAN INTERNATIONAL possuía das empresas JOHNSON & JOHNSON COMÉRCIO E DISTRIBUIÇÃO, CNPJ nº 61.192.571/0001-60, no valor de R\$2.666.521.862,00 e da empresa JOHNSON & JOHNSON PRODUTOS PROFISSIONAIS LTDA, CNPJ nº 54.516.601/0001-01, no valor de R\$703.109.166,00 (empresa que originou o ágio na fiscalizada);

5.5. Diante dos fatos aqui expostos temos que a empresa fiscalizada, aumentou seu capital social de R\$55.123.402,00 para R\$479.997.014,00, um aumento de R\$424.873.612,00, mediante a emissão de 424.873.612 quotas, no valor nominal de R\$1,00 subscritas e integralizadas pela sócia controladora, JOHNSON & JOHNSON DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS PARA SAÚDE LTDA. A controladora integralizou com bens de seu ativo diferido, este bem foi o ágio a amortizar correspondente a previsão dos resultados nos exercícios futuros (Goodwill) das atividades industriais da própria controlada JANSSEN-CILAG FARMACÉUTICA LTDA. Este ágio foi então objeto de despesa dedutível no ano-calendário de 2008 e de exclusão da base de cálculo da apuração do Lucro Real nos anos-calendário 2009 a 2012.

5.6. Conforme demonstrado neste relatório a empresa fundamenta o direito de amortização e exclusão do ágio no artigo 7º, inciso III da Lei nº 9.532/97. Ou seja, houve a transferência, para a fiscalizada, do ágio que já havia preenchido os requisitos do artigo desta Lei.

5.7. Diante do exposto temos caracterizado diversos fatos que inviabilizam a fundamentação legal prevista para que a empresa tenha o direito por ela aplicado.

5.8. Primeiro que quando da ocasião da aquisição da participação na investida ela deveria ter sido adquirida com ágio pela investidora, isto é, a investidora deveria ter efetivamente arcado com o pagamento do ágio, porém a empresa aqui fiscalizada ao aumentar seu capital social de R\$55.123.402,00 para R\$479.997.014,00, um aumento de R\$424.873.612,00, o fez mediante a emissão de 424.873.612 quotas, no valor

nominal de R\$1,00 subscritas e integralizadas pela sócia controladora, JOHNSON & JOHNSON DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS PARA SAÚDE LTDA, não tendo que se falar em ágio.

5.9. Segundo porque como o bem integralizado pela controladora foi um bem registrado em seu ativo diferido denominado ágio a amortizar correspondente a previsão dos resultados nos exercícios futuros (Goodwill) das atividades industriais da própria controlada JANSSEN-CILAG FARMACÊUTICA LTDA, não se deu o "encontro" da participação societária adquirida e do ágio pago por tal participação em um mesmo patrimônio ("confusão patrimonial").

5.10. Terceiro a absorção de patrimônio da investida pela investidora ou vice-versa (absorção de patrimônio da investidora pela investida), só deve ocorrer por meio de incorporação, fusão ou cisão, tal fato não ocorreu na empresa aqui fiscalizada.

5.11. Em que pesem as situações anteriormente descritas temos ainda que ressaltar que a origem deste suposto ágio na empresa JOHNSON & JOHNSON DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS PARA SAÚDE LTDA decorreu de operações envolvendo sociedades de um mesmo grupo sujeito a um mesmo controlador, tal situação caracteriza "Ágio Intragrupo". Este ágio é aquele decorrente de uma ou mais operações societárias realizadas entre entidades sujeitas a um mesmo controle, as quais, portanto, não são independentes.

5.12. A empresa também não justificou itens básicos sobre o relatório de avaliação emitido pela Ernest & Young Brasil, conforme a baixo listado :

a) O relatório da avaliação econômico-financeiro da empresa JASSENCILAG, elaborado pela Ernest & Young Brasil, não demonstra a origem dos R\$424.873.612,00, nem os critérios utilizados pela empresa avaliadora que determinou a porcentagem de 65,50% do total do ágio. Também não demonstra que este valor está relacionado com expectativa de rentabilidade futura;

b) A empresa também foi intimada para informar qual o prazo, extensão e proporção dos resultados da expectativa de rentabilidade futura projetados e que valores a empresa utiliza e utilizará como exclusão no LALUR e se há acompanhamento e verificação que revisem os critérios, os valores originais, as realizações, e se há algum ajuste contábil ou extracontábil para cômputo dos novos parâmetros. A empresa somente respondeu que "no que tange ao acompanhamento e eventuais ajustes relativos à rentabilidade futura, informa a fiscalizada que esta verificação não é feita", nada mais foi apresentado ou informado.

5.13. Logo, como demonstrado acima fica clara a impossibilidade da empresa utilizar amortização e exclusão sobre o que ela denominou "ágio Goodwil", já que a empresa não demonstrou o propósito comercial da reorganização societária realizada e nem os elementos que possibilitem seu enquadramento legal, sendo, portanto, o objetivo desta "reorganização" a diminuição na carga tributária com a operação realizada.

MULTA

5.14. Diante das informações reunidas no curso do procedimento fiscal, e aqui demonstradas, conclui-se que o sujeito passivo deliberadamente se utilizou da dedução de encargos de amortização de ágio para reduzir ilicitamente suas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. É certo, ainda, que foram compactuadas operações entre pessoas jurídicas do mesmo grupo, tendo por objetivo único reduzir as bases tributáveis do IRPJ e da CSLL da JANSSEN CILAG.

5.15. É fato demonstrado que a empresa se apropriou deliberadamente e intencionalmente dos pressupostos legais para a amortização de ágio sem que o mesmo sequer tenha existido na operação em análise. Assim a duplicação do percentual fica fundamentado no artigo 72 da Lei nº 4.502/64.

B - DESPESAS NÃO COMPROVADAS PLR

6. A empresa registrou na DIPJ do ano-calendário de 2009, Ficha 07 A, linha 63 “Participações de Empregados” o valor de R\$13.430.444,69 como despesas reduzindo o lucro contábil base para a apuração do lucro real.

6.1. Intimada a apresentar a composição deste valor a empresa disponibilizou o seguinte demonstrativo:

Conta contábil	Descrição	31/12/2008 R\$
6151560101	PLR MENS. ESCRITORIO	6.337.441,95
6152520701	ENCARGOS SOBRE PLR	755.560,79
6151560101	PLR MENS. ESCRITORIO	6.337.441,95
TOTAL		13.430.444,69

6.2. Na análise do razão contábil da conta 615160101 – PLR MENS ESCRITÓRIO, verificou-se que somente há um lançamento de R\$6.337.441,95. Indagada a empresa, sobre a discrepância do valor apontado na DIPJ com o registrado na contabilidade, a mesma informou que “pelo que foi possível apurar até este momento, o lançamento de R\$6.337.441,95 foi considerado em duplicidade quando da declaração da despesa na DIPJ. Os lançamentos contábeis existentes sustentam este valor apenas uma vez, conforme já apurado por esta fiscalização”.

6.3. Como a empresa diminuiu da base de cálculo do IRPJ e da CSLL uma despesa não comprovada e reconhecida como declarada em duplicidade o valor de R\$6.337.441,95 esta sendo glosado através de lançamento incluso neste Auto de Infração.

MULTA

6.4. A Lei n.º 9.430/96 (com redação atualmente dada pela Lei n.º 11.488/20 07) constitui o diploma legal que dispõe acerca das multas aplicáveis nos casos de lançamento de ofício. A multa de ofício utilizada no lançamento foi com a alíquota de 75%, conforme caput, inciso I.

C - DESPESA NÃO COMPROVADA – LEI N.º 11.638/07 7. Este item refere-se a diversas contas contábeis de provisões em que os valores do ano anterior são adicionados na apuração do lucro real “LALUR”, para efeito de estorno de saldos, e excluídos os valores das novas provisões. A fiscalização relata detalhadamente nos itens 68 a 70 do “Termo de Verificação Fiscal” os motivos das glosas realizadas, conforme as quantias abaixo relacionadas:

CONTA	DESCRIÇÃO CONTA	GLOSA AC-2008	GLOSA AC-2009
2139900201	PROVISAO DE DESPESAS	1.548.024,12	
2139900205	CONV ANUAL VENDAS	1.208.951,76	
2910010202	RES. ANTIGUIDADE DE EMPREG	1.040.234,05	
2132200001	INDENIZAÇÕES		1.445.073,93
TOTAL		3.797.209,93	1.445.073,93

MULTA

7.1. A multa aplicada foi de 75% e aumentada de metade, conforme § 2º, do inciso I, da Lei n.º 9.430/96 totalizando 112,5%, pelo fato de que o contribuinte não ter apresentado os documentos solicitados mediante Termo de Intimação e Termo de Reintimação conforme descrito nos itens 98 e 70.

D - SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

8. Conforme última consolidação do contrato social, de agosto de 2008, o valor total de R\$479.997.014,00 do capital social está composto de 479.997.014 quotas, no valor nominal de R\$1,00 (um real), distribuídas da seguinte forma: 479.997.013 quotas no valor de R\$479.997.013,00 para a empresa JOHNSON & JOHNSON DO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS PARA SAÚDE LTDA, CNPJ n.º 54.516.661/0001-01 e 1 (uma) quota no valor de R\$1,00 para a empresa JOHNSON & JOHNSON INDUSTRIAL LTDA, CNPJ n.º 59.748.988/0001-14. A administração da empresa se dará pelas duas sócias quotistas, conforme artigo 5º.

8.1. Diante dos fatos restou caracterizada a Sujeição Passiva Solidária e a Responsabilidade Tributária, nos termos dos artigos 124, inciso I, 133 e 134 III, da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), onde ambos os sócios serão devidamente caracterizados através do Termo de Sujeição Passiva Solidária.

Após a apresentação da Impugnação da contribuinte e das responsáveis solidárias, a DRJ julgou totalmente improcedente as impugnações, conforme ementa a seguir:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

AMORTIZAÇÃO DE ATIVO DIFERIDO TRANSFERIDO DA CONTROLADORA (ÁGIO). INDEDUTIBILIDADE. Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a amortização de ativo diferido transferido de sua controladora e originário de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura apurado em decorrência de aquisição, realizada no exterior, de empresa do mesmo grupo societário.

PARTICIPAÇÕES DE EMPREGADOS. DEDUÇÃO EM DUPLICIDADE.

Não provando com documentos hábeis e idôneos o alegado da não consideração em duplicidade como despesa dedutível a quantia paga aos empregados como participação nos resultados, deve ser mantida a glosa efetuada pela fiscalização.

DESISTÊNCIA DOS ARGUMENTOS DE FATO E DE DIREITO RELATIVOS À PARTE “C” DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Com relação as provisões não dedutíveis glosadas pela fiscalização a Impugnante optou pelo pagamento do débito referente ao ano-calendário de 2009 e, o relativo a 2008 aderiu ao REFIS.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Aplica-se a multa de ofício qualificada no percentual de 150%, quando o procedimento fiscal evidenciou que o contribuinte realizou operações visando à criação de ágio intragrupo e sua amortização para redução indevida da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.

Correta a sujeição passiva solidária imputada às pessoas jurídicas que tenham interesse comum nas atividades da empresa e conseqüentemente na situação que gerou a obrigação tributária.

AUTO REFLEXO - CSLL. O decidido, no mérito do IRPJ, repercute na tributação reflexa.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

No que se refere à infração do item “C” do TVF, a matéria foi objeto de desistência, haja vista que na Impugnação a contribuinte informou pagamento de uma parte, e, posteriormente, adesão ao REFIS do remanescente, conforme constou no dispositivo da DRJ:

Quanto ao item “C” do Termo de Verificação Fiscal, cabe à DERAT a análise (dos documentos, etc) e a implementação das medidas cabíveis quanto à alegação formulada pelo contribuinte sobre o recolhimento, por meio de DARF, do crédito constituído do ano de 2009; como também de sua adesão ao REFIS, do crédito tributário do ano de 2008.

Após a ciência do acórdão, a contribuinte foi intimada em 10 de fevereiro de 2015, por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico perante a RFB (fl. 3.001) e apresentou recurso voluntário em 11 de março de 2015 (fl. 3.009), defendendo-se no mérito, e arguindo as seguintes preliminares:

- (i) nulidade da decisão recorrida, eis que fora prolatada por apenas três julgadores, em violação ao disposto na Portaria MF nº 341/2011;
- (ii) decadência por não observância do prazo de 360 dias previsto no artigo 24 da Lei nº 11.457/2007;
- (iii) nulidade em face da existência de erro de enquadramento legal, já que a Fiscalização apenas indicou dispositivos genéricos;
- (iv) preclusão do direito de a Fiscalização questionar o ágio amortizado, já que o prazo decadencial deveria ser contado a partir das operações societárias que deram origem ao registro do ágio.

JJ Indústria e Comercio de Produtos de Saude Ltda. foi intimada em 13 de fevereiro de 2015 (fl. 3.003) e JJ Industrial Ltda. foi intimada em 19 de fevereiro de 2015 (fl. 3.002). Ambas apresentaram recurso voluntário em 11 de março de 2015 (fl. 60.195 e 60.275), sustentando, em síntese, a improcedência da autuação e também a não aplicação do art. 124, I do CTN ao caso por ausência de interesse comum, bem como a inaplicabilidade dos demais dispositivos citados pela fiscalização (art. 133 e 134, III, do CTN), seja em razão das ditas responsáveis não se revestirem da condição de adquirentes de qualquer negócio em relação à Janssen, seja porque o art. 134, III, se aplica a administradores de bens de terceiros, o que não se confunde com administradores de empresas.

A União apresentou contrarrazões (fls. 60.358 a 60.413), ressaltando apenas aspectos relacionados à ausência das nulidades apontadas no recurso voluntário da contribuinte e à indedutibilidade do ágio

No dia 13 de março de 2018, o presente processo fora pautado para julgamento por esta turma, sob a relatoria da Conselheira Lívia De Carli Germano, cujo resultado foi pela conversão do julgamento em diligência, nos seguintes termos:

- (i) quanto às despesas com PLR, seja realizada a conciliação entre os valores apresentados na contabilidade com os registrados na DIPJ, apontando-se, em relatório conclusivo, se houve aumento do custo dos bens e serviços vendidos (Ficha 04A) na mesma quantia do valor deduzido em duplicidade do PRL (Ficha 07A, linha 63, da DIPJ), apurando-se, assim, se o ajuste teve ou não reflexo no resultado tributável; e
- (ii) independentemente da conclusão da diligência acima, sobre a qual a Recorrente deverá ser intimada a se manifestar, aguarde-se a solução definitiva neste CARF quanto aos Processos Administrativos nº 16561.720172/2012-20 e 16561.720170/2012-31.

Cumprindo a determinação, a autoridade fiscal realizou Relatório de Diligência (e-Fls. 60.463 e ss), tendo a recorrente se manifestado sobre esta em petição protocolizada (e-Fls. 60.477 e ss).

O processo ficou sobrestado até a prolação de decisão definitiva dos processos mencionados no item “ii” da diligência, tendo sido encaminhado para sorteio após o cumprimento da determinação.

É o relatório.

Fl. 10 do Acórdão n.º 1401-006.831 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 19515.721524/2013-99

Voto Vencido

Conselheiro André Severo Chaves, Relator.

Ao compulsar os autos, verifico que o recurso apresentado é tempestivo, e atendem aos requisitos de admissibilidade do Processo Administrativo Fiscal, previstos no Decreto n.º 70.235/72.

Preliminar de Nulidade – Da insuficiência de membros julgadores ou justificação de sua ausência na Turma da DRJ

Preliminarmente, a contribuinte sustenta a nulidade da decisão recorrida tendo em vista que a turma julgadora da DRJ em São Paulo não estava com o número mínimo de membros quando do julgamento da presente lide. Isso porque, nos termos do art. 2º da Portaria MF n.º 341/2011, que disciplina a constituição das Turmas e o funcionamento das DRJ, “*As DRJ são constituídas por Turmas Ordinárias e Especiais de julgamento, cada uma delas integrada por 5 (cinco) julgadores, podendo funcionar com até 7 (sete) julgadores, titulares ou pro tempore*”.

Em face de tal argumentação, registra-se o teor do parágrafo 6º do artigo 4º desta mesma norma (grifamos):

Art. 4º O julgador será designado para mandato de até 36 (trinta e seis) meses, com término no dia 31 de dezembro do 2º (segundo) ano subsequente ao da designação, admitidas reconduções.

(...)

§ 6º O Delegado da Receita Federal do Brasil de Julgamento pode designar julgador ad hoc para participar de sessão específica em Turma de julgamento, visando a garantir o quorum mínimo de 3 (três) julgadores para a realização da sessão.

Conforme se depreende da leitura do trecho acima grifado, a despeito de o artigo 2º da referida Portaria mencionar que as turmas de julgamento das DRJ serão compostas por 5 julgadores, podendo funcionar com até 7, o parágrafo acima referendado estabelece o quórum mínimo de 3 julgadores para a realização das sessões de julgamento.

Tendo em vista que, no caso, foi respeitado o quórum mínimo para julgamento, não há que se falar em nulidade da decisão recorrida.

Prejudicial de Mérito – “Decadência” – Da violação ao disposto no artigo 24 da Lei n.º 11.457/2007

Sustenta a Recorrente que houve decadência por não observância do prazo previsto de 360 dias para a sua prolação, previsto no artigo 24 da Lei n.º 11.457/2007.

Quanto ao referido tema, aponta-se que o CARF pacificou o referido tema, ao cristalizar a Súmula Vinculante n.º 11, que estabelece que:

Súmula CARF n.º 11

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Ademais, o Art. 72, do Anexo II, do Regimento Interno do Carf, estabelece que as decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

Quanto à observação da Recorrente de que após o 361º dia não poderiam incidir juros moratórios em relação aos valores discutidos nos presentes autos, tal interpretação, embora bastante razoável, dependeria de pronunciamento judicial. Isso porque a incidência de juros está prevista em texto expresso de lei que não contempla tal condição, e aplicá-la seria adentrar em discussão sobre a constitucionalidade de tal legislação, o que é vedado aos julgadores administrativos, nos termos do enunciado da Súmula no. 2 deste CARF: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”.

Portanto, entendo por rejeitar as alegações da recorrente também quanto a este item.

Preliminar de Nulidade – Erro de enquadramento legal quanto à infração de despesas com amortização do ágio

A Recorrente sustenta a nulidade do lançamento quanto a este item em face da suposta existência de erro de enquadramento legal. Conforme afirma, na elaboração do auto de infração, a Fiscalização apenas indicou dispositivos genéricos, sem indicar expressamente a Lei 9.532/1997, que trata da amortização do ágio.

Ocorre que o Termo de Verificação Fiscal é parte integrante do lançamento, razão pela qual não há motivo para a desconsideração do seu conteúdo no que toca à fundamentação legal utilizada pela autuação.

Com efeito, ao ser notificado do lançamento, o contribuinte não recebeu apenas o auto de infração, com a indicação dos valores apurados e das normas violadas, mas também o Termo de Verificação Fiscal, o qual de forma detalhada explica as razões de fato e de direito que fundamentam o lançamento. Assim, sendo um dos instrumentos que auxilia a formação do conhecimento do contribuinte acerca dos fatos e das normas que lhe estão sendo imputados, não há como afastar esse Termo da análise da observação do direito de defesa do contribuinte pela Fiscalização. A fim de apurar eventual erro cometido, deve o contribuinte demonstrar que o vício está presente tanto no auto como no Termo de Verificação Fiscal.

No caso, o Termo de Verificação Fiscal detalha as normas violadas pelo contribuinte com relação às infrações apuradas, citando trechos do art. 7º da Lei 9.532/1997 e inclusive reproduzindo integralmente o teor do artigo 386 do RIR/99, que tem por base tal artigo 7º. (por exemplo a fls. 1884 e 1885). Assim, não se evidencia qualquer erro de enquadramento legal que afete a validade do lançamento.

Prejudicial de Mérito – Preclusão do Direito da Fiscalização questionar um ativo diferido passível de amortização desde o ano-calendário 2007

Quanto à preclusão do direito de a Fiscalização questionar o ágio amortizado, também não acolho o argumento da Recorrente de que o prazo para as autoridades fiscais questionarem as operações deve ser contado a partir do registro contábil do ágio pela empresa adquirente.

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 116, que trata especificamente das glosas de amortização com ágio:

Súmula CARF n.º 116

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

Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei 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).

Portanto, entendo por rejeitar as alegações da recorrente também quanto a este item.

Do Exame do Mérito

- DESPESAS NÃO COMPROVADAS COM PLR

Como visto no relatório, este processo já foi objeto de conversão do julgamento em diligência. Especificamente quanto à esta infração, assim entendeu a antiga relatora:

A fiscalização apurou que o valor de R\$6.337.441,95, relativo PLR, foi considerado em duplicidade no preenchimento da DIPJ (Ficha 07 A, linha 63 “Participações de Empregados” e, em decorrência disso glosou este valor da apuração do resultado tributável.

De fato, ainda no curso da fiscalização a empresa apresentou resposta no seguinte sentido:

58. A empresa em resposta (R21) datada de 05 de julho de 2013, item 3, informou:
“A fiscalizada informa que, pelo que foi possível apurar até este momento, o lançamento de R\$ 6.337.441,95 foi considerado em duplicidade quando da declaração da despesa na DIPJ. Os lançamentos contábeis existentes sustentam este valor apenas uma vez, conforme já apurado por esta fiscalização”.

Diante disso, a autoridade lançadora ignorou a informação de que os lançamentos contábeis sustentam o valor apenas uma vez e simplesmente considerou que a despesa estaria lançada em duplicidade, veja-se (TVF):

59. Como a empresa diminuiu da base de cálculo do IRPJ e da CSLL uma despesa, que apesar de dedutível não há a comprovação de sua existência e diante de sua confirmação de ter considerado em duplicidade o valor de R\$ 6.337.441,95, **está sendo então a despesa, no valor de R\$ 6.337.441,95, glosada** através de lançamento incluso neste Auto de Infração aqui lavrado, sendo que os documentos analisados e os aqui citados estão anexados a este Processo Administrativo Fiscal.

Em sua impugnação (assim como no recurso), a empresa defende que o valor deduzido em duplicidade do PRL (Ficha 07A, linha 63, da DIPJ) foi em decorrência de um ajuste manual indevido aumentando o custo dos bens e serviços vendidos (Ficha 04A) na mesma quantia.

A decisão recorrida não deixa claro se analisou tal ponto e se concorda com a alegação da ora Recorrente de que uma análise da conciliação entre os valores apresentados na contabilidade com os registrados na DIPJ revelaria que, no final, não houve nenhum reflexo no resultado tributável considerado da DIPJ. Isso porque o recurso foi julgado improcedente simplesmente porque a Recorrente não teria trazido o motivo e a documentação para suportar tal ajuste no “Custo dos Bens e Serviços Vendidos” que foi compensado com o aumento neste valor das despesas de PRL na DIPJ.

Ocorre que, se é verdade que o ajuste não teve reflexo no resultado tributável, é indiferente o motivo pelo qual ele foi feito. Pode ter sido equívoco, ou divergência entre a interpretação da legislação tal como entendida pela RFB, não importa, fato é que se não impactou o resultado não há porque ser realizada a glosa, já que de qualquer forma não haveria fato gerador de IRPJ e CSLL no caso.

Considerando que nem a fiscalização nem a DRJ parecem ter analisado a questão, oriento meu voto por converter o presente julgamento em diligência a fim de que seja realizada a conciliação entre os valores apresentados na contabilidade com os registrados na DIPJ, apontando-se conclusivamente se procedem as alegações da Recorrente, em resumo, se houve aumento do custo dos bens e serviços vendidos (Ficha 04A) na mesma quantia do valor deduzido em duplicidade do PRL (Ficha 07A, linha 63, da DIPJ), apurando-se, assim, se é possível concluir que o ajuste teve ou não reflexo no resultado tributável.

Após a determinação da conversão do julgamento em diligência, a autoridade diligenciadora apresentou relatório fiscal (e-Fls. 60.463 e ss), apresentando a seguinte conclusão:

III- DA CONCLUSÃO

Assim temos que o sujeito passivo afirma que o fato do lucro operacional na ECD ser o mesmo que o lucro operacional declarado na DIPJ em conjunto com o valor das diferenças declaradas na linha 63 (-) Participações de empregados é prova suficiente para que se fique demonstrado que não exista valor devido, conforme quadro comparativo.

ECD		Ficha 06 - DIPJ 2010/2009		Diferença (A) - (B)	Tópico
Descrição	Valor (A)	Valor (B)	Linha(s) Correspondente(s)		
Lucro Líquido do Período	53.113.603,24	(53.113.603,24)	70	0,00	
Lucro Antes do IR e CSLL	89.860.057,69	(89.860.057,69)	66	0,00	
Lucro Operacional	89.860.057,69	(103.290.502,38)	54	(13.430.444,69)	

Ocorre que tal argumentação não prospera, haja vista que os dois valores de R\$ 6.337.441,95 estão presentes tanto na ECD como na DIPJ, sendo então razoável concluir que não basta tal demonstração, já que a duplicidade se encontra em ambos.

Quanto aos dois valores de R\$ 6.337.441,95 informados na DIPJ na linha 63. (-) Participações de empregados o sujeito passivo atribui a sua origem em 02 fatos:

- a) Ajuste manual negativo oriundo de custo informado a menor em DIPJ, conforme descrito no tópico III;
- b) Ajuste de *PLR Mens Escritório* oriundo de Despesas Comerciais/Gerais/Administrativas não declaradas na linha 38.

TOPICO III	ECD	DIPJ	Diferença	Ajustes DIPJ		
Custo dos Produtos Vendidos	156.706.577,16	148.602.206,15	8.104.371,01	Ajuste Valor Presente	1.010.827,00	Linha 51 - AVP
				ICMS Vendas	541,27	Linha 11 - ICMS
				Ajuste Manual Negativo	6.337.441,95	Linha 63 - PLR
				Ajuste Manual Negativo	755.960,79	Linha 63 - PLR
				TOTAL	8.104.371,01	
TOPICO IV	ECD	DIPJ	Diferença	Ajustes DIPJ		
Despesas Com Gerais/Adm.	213.824.936,87	208.029.571,23	5.795.365,64	PLR MENS ESCRITORIO	6.337.441,95	Linha 63 - PLR
				Ajuste Manual redutor da linha 12	-522.682,51	Linha 38 - Desp Oper
				Ajuste Manual redutor da linha 13	-3.459,43	Linha 38 - Desp Oper
				COFINS S/ RECEITA FI	-15.934,37	Linha 38 - Desp Oper
				TOTAL	5.795.365,64	

Na impugnação o sujeito passivo apresenta demonstrativo informando que o PLR escriturado na ECD no grupo de despesas comerciais/gerais/administrativas, não foi computado na DIPJ / Ficha 06 A, linha 38. (-) **Despesas Operacionais**, mas sim na linha 63. (-) Participações de empregados, da mesma forma ele demonstra que o custo apurado na ECD também não foi computado completamente na DIPJ / Ficha 06 A, linha 17: (-) **Custo dos Bens e Serviços Vendidos**, sendo a diferença objeto de ajuste negativo também computado na linha 63.

Diante do demonstrado temos que os dois valores idênticos, de R\$ 6.337.441,95, compuseram a ECD, um como custo, outro como despesa, e ambos foram declarados na DIPJ na linha 63. (-) Participações de empregados, diminuindo, portanto, a base tributável tanto na ECD como na DIPJ, porém somente há respaldo contábil e documental para somente um destes valores.

Em conclusão temos que somente há uma despesa registrada contabilmente na conta 6151560101 PLR MENS ESCRITORIO, no valor de R\$ 6.337.441,95, e que teve sua origem na ECD no grupo Despesas Comerciais/Gerais/Administrativas. O outro valor de R\$ 6.337.441,95 não encontra respaldo para sua dedutibilidade, pois a argumentação desenvolvida pelo sujeito passivo informa que foi feito um ajuste manual negativo decorrente de valores que estavam na ECD - em Custo -, que não foram computados na DIPJ, porém foi apresentada uma composição onde o ajuste decorre de um grande grupo de contas sendo que não foi informado de quais contas específicas e seus respectivos valores este ajuste foi formado, além de que o ajuste tem o MESMO valor do PLR já oferecido como despesa, o que faz concluir que tratam-se dos mesmos fatos, fatos estes considerados em duplicidade um como Custo, outro como Despesa, porém com uma única comprovação de sua existência.

Assim temos aqui concluído que o sujeito passivo se utilizou duas vezes do mesmo valor R\$ 6.337.441,95, uma delas em duplicidade, devendo então a glosa ser mantida.

Cientificada do resultado a diligência, a recorrente manifestou discordância acerca do seu resultado alegando que não há que se falar em duplicidade de dedução de despesas de PLR pelo simples fato de que, embora indicadas equivocadamente em duas linhas distintas na contabilidade da Requerente, houve ajustes manuais que excluíram esse efeito das bases de cálculo dos tributos. Isto porque, na ECD o valor de R\$ 6.337.441,95 não foi computado na

composição dos custos, apenas das empresas operacionais; e que na DIPJ houve ajustes manuais que reduziram o valor desse custo na composição da Ficha 04A, e excluíram essa parcela das despesas operacionais informadas na Ficha 05A.

Em seguida, a recorrente apresentou Relatório de Especialista (e-Fls. 60.531 e ss), produzido por empresa de Auditoria Independente, qual seja, a Ernest Young, no qual concluiu pela inexistência de duplicidade de dedução das despesas com PLR. A seguir, alguns trechos do relatório:

IV.1. DESPESA COM PLR – SUPOSTA DUPLICIDADE NA DEDUÇÃO

Antes de adentrarmos propriamente na análise dos reflexos em DIPJ, cumpre destacar que a Sociedade sofreu a lavratura de AI pela RFB, o qual teve por objeto, além de outras matérias, suposta dedução de PLR em duplicidade, influenciando, assim, o resultado tributável do ano-calendário de 2009.

Importante, neste ponto, esclarecer que o entendimento pela existência de duplicidade de dedução por parte das Autoridades Fiscais decorreu, principalmente, da existência de dois valores no montante de R\$ 6.337.441,95 em quadro referente à composição da linha 63, da Ficha 06A – “Demonstração do Resultado - PJ em Geral” -, da DIPJ do período em questão.

Fato este questionado durante a fiscalização, quando a Janssen informou às Autoridades Fiscais a composição da referida linha, na oportunidade em que respondeu ao Termo de Intimação Fiscal, como demonstra a tela a seguir:

Tela 03 ⁷			
"Respondendo ao seu questionamento, seguem anexas as contas contábeis que compuseram a DIPJ o item 63 (-) Participações de Empregados, na ficha 07 A - Demonstração do resultado - Critérios em 31.12.2007 - PJ em Geral, no valor de R\$ 13.430.444,69. (doc. 06)".			
56. O documento 06 traz a seguinte composição:			
Composição linha 63 Ficha 6 DIPJ 2009			
Conta Contábil	Descrição	Saldo em 31/12/2008	Total
6151560101	PLR MENS ESCRITORIO (Ficha 4)	6.337.441,95	6.337.441,95
6152520701	ENCARGOS SOBRE PLR (Ficha 4)	755.560,79	755.560,79
6151560102	PLR MENS ESCRITORIO (Ficha 5)	6.337.441,95	6.337.441,95
Total		13.430.444,69	13.430.444,69

Por ocasião desse fato as Autoridades Fiscais questionaram o fundamento para a suposta duplicidade do montante de R\$ 6.337.441,95, ao que após a resposta concluiu, sem maiores investigações analíticas, ter havido indevida dedução.

No entanto, em que pese o montante de R\$ 6.337.441,95 constar duas vezes da já mencionada linha 63 (Tela 03), apresentaremos abaixo o resultado de nossas análises como meio de se constatar se tal valor foi considerado de fato em duplicidade.

IV.2. FICHA 06A – DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO

Como visto, as Autoridades Fiscais entenderam ter havido a dedução da despesa com PLR em duplicidade, alegando que o valor de R\$ 6.337.441,95 constaria duas vezes tanto na DIPJ quanto na ECD da Janssen.

Em outras palavras, a Sociedade teria, em ECD, escriturado o montante referente à PLR como custo e como despesa, além de, em DIPJ, ter declarado o montante duas vezes na linha 63 da Ficha 06A – “Demonstração do Resultado - PJ em Geral” -, reduzindo além do permitido o lucro líquido do período de apuração, conforme tela abaixo:

Tela 04	
MINISTÉRIO DA FAZENDA	
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL	
DIPJ 2010	
DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS DA PESSOA JURÍDICA	
CNPJ:51.780.468/0001-87	ND:0001491899
Ficha 06A - Demonstração do Resultado - PJ em Geral	
Discriminação	Valor
51.(-)Despesas Decorrentes de Ajustes a Valor Presente	3.340.942,00
52.(-)Perdas Decorrentes Teste Recup. Imobiliz. e Intangível	0,00
53.(-)Desp. Decorrentes Outros Ajustes Padrões Intern. Contab.	0,00
54.LUCRO OPERACIONAL	103.290.502,38
55.Receitas Alien.Bens Direitos Invest.,Imob.e Intangível	0,00
56.Ganhos de Capital p/Variação Percentual em Partic.Societária Avaliada p/PL	0,00
57.Outras Receitas Não Relacionadas nas Linhas Anteriores	0,00
58.(-)Valor Contábil dos Bens e Direitos Alienados	0,00
59.(-)Perdas de Capital p/Variação Percent. em Partic.Societária Aval. p/PL	0,00
60.(-)Outras Despesas Não Relacionadas nas Linhas Anteriores	0,00
61.RESULTADO DO PERÍODO DE APURAÇÃO	103.290.502,38
62.(-)Participações de Debêntures	0,00
63.(-)Participações de Empregados	13.430.444,89
64.(-)Partic. Administradores e Partes Beneficiárias	0,00
65.(-)Contrib. p/ Assistência ou Previd. de Empregados	0,00
66.LUCRO LÍQUIDO ANTES DA CSLL	89.860.057,69
67.(-)Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	8.540.291,20
68.LUCRO LÍQUIDO ANTES DO IRPJ	81.319.766,49
69.(-)Provisão para o Imposto de Renda	28.206.163,25
70.LUCRO LÍQUIDO DO PERÍODO DE APURAÇÃO	53.113.603,24

Seguindo este racional, poderia se entender, inclusive, que a suposta dupla escrituração em ECD (como custo e como despesa), teria sido refletida em DIPJ também nas Fichas 04A – “Custo dos Bens e Serviços Vendidos – PJ em Geral” - e 05A – “Despesas Operacionais – PJ em Geral” -, além da própria Ficha 06A – “Demonstração do Resultado - PJ em Geral” -, acima reproduzida.

Em que pese a composição da linha 63, da Ficha 06A – “Demonstração do Resultado - PJ em Geral” - , em um primeiro momento induza ao entendimento de que houve duplicidade na dedução do montante de R\$ 6.337.441,95, a partir de nossas análises foi possível verificar que, diferentemente do observado pela Autoridade Fiscal em Termo de Início, Ciência e Encerramento de Diligência Fiscal⁸ (Anexo 06), referida duplicidade não se concretizou.

Isto porque, embora haja na composição da linha 63 dois valores de R\$ 6.337.441,95 (Tela 03), quando feita a análise de forma analítica, inclusive com a identificação em ECD⁹ dos montantes de custo e despesa (Anexo 07), é possível identificar que o mesmo valor afeta de maneira diferente outras linhas desta mesma Ficha 06A – “Demonstração do Resultado - PJ em Geral” -, quais sejam 17 e 38, que refletem o total declarado nas Fichas 04A – “Custo dos Bens e Serviços Vendidos - PJ em Geral” - e 05A – “Despesas Operacionais – PJ em Geral” -, como veremos de maneira mais detalhada nos tópicos a seguir.

IV.3. FICHA 04A – CUSTO DOS BENS E SERVIÇOS VENDIDOS

Por meio da conciliação entre ECD¹⁰ e DIPJ, mais especificamente em relação aos lançamentos que compuseram o montante total da Ficha 04A – “Custo dos Bens e Serviços Vendidos - PJ em Geral” -, que montam a quantia de R\$ 148.602.206,15, foi possível verificar não ter havido o cômputo do montante de R\$ 6.337.441,95 na referida composição, seja em ECD¹¹, seja em DIPJ – como consignou a Autoridade Fiscal quando do resultado da Diligência¹².

Em verdade, o montante de custo dos bens e serviços vendidos declarado na Ficha 04A – “Custo dos Bens e Serviços Vendidos - PJ em Geral” – foi objeto de ajuste manual no valor referente à PLR, ocasionando redução do valor desta Ficha e, conseqüentemente, incremento no valor do lucro bruto.

Veja-se abaixo a conciliação elaborada:

Quadro 01 – Conciliação - Ficha 04A - Custo dos Bens e Serviços Vendidos

ECD			DIPJ 2010/2009 - Ficha 04A/Ficha 06A	
Conta Contábil	Descrição	Valor (A)	Valor (B)	Linha
75856051591599	WIP-Order Close toFG	198.015.831,16	198.015.831,16	48/17
75856051591598	WIP-Order Close toSF	34.090.168,42	34.090.168,42	48/17
75856051243406	PPV - SF Absorption	11.481.720,40	11.481.720,40	48/17
75856051240202	PPV - FG Absorption	7.261.480,97	7.261.480,97	48/17
75856051243402	PPV - SF Absorption	5.306.537,39	5.306.537,39	48/17
75856051590202	Destruction - FG not	3.819.125,32	3.819.125,32	48/17
75856051790402	HEDGE COGS	3.739.002,11	3.739.002,11	48/17
75856051790401	CUSTOS OTHERS	3.635.256,18	3.635.256,18	48/17
75856051240206	PPV - Imp FG Absorpt	2.227.099,18	2.227.099,18	48/17
75856051240205	PPV - Imp Finished G	1.968.060,00	1.968.060,00	48/17
75856051390105	ICMS SANTA CATARINA	1.850.462,05	1.850.462,05	48/17
75856051590201	Destruction - goods	903.628,41	903.628,41	48/17
75856051240105	PPV - Imp Raw and Pk	756.042,42	756.042,42	48/17
75856051240203	PPV - FG Absorption	705.557,49	705.557,49	48/17
75856051420101	Inventory Adjustment	160.808,24	160.808,24	48/17
75856051240109	Raw/Pkg Mat Imp exp	107.072,76	107.072,76	48/17
75856051790410	CUSTOS OTHERS OTC	84.053,23	84.053,23	48/17
75856051470301	REVALIACAO INVENTARIO MATERIA PRIMA/EMBALAGEM	14.616,44	14.616,44	48/17
75856051240208	VAR CAMB PA IMP	14.052,13	14.052,13	48/17
75856051240201	PPV - Finished Goods	3.556,80	3.556,80	48/17
75856051470102	REVALIACAO INVENTARIO PRODUTO ACABADO	- 0,01	- 0,01	48/17
75856051243401	PPV - Semi-Finished	- 0,04	- 0,04	48/17
75856051243410	Curr var abs Loc SF	- 5.496,41	- 5.496,41	48/17
75856051240409	DESP IMP AS	- 8.674,52	- 8.674,52	48/17
75856051240101	PPV - Raw and Pkg Ma	- 14.616,44	- 14.616,44	48/17
75856051240108	PPV - Imp Raw and Pk	- 17.202,18	- 17.202,18	48/17
75856051240104	PPV - Raw and Pkg Ma	- 35.035,19	- 35.035,19	48/17
75856051420104	Inv Samp-Raw/Pkg Mat	- 40.697,89	- 40.697,89	48/17
75856051420402	IMP REMESSA GRATIS	- 83.765,03	- 83.765,03	48/17
75856051243403	PPV - SF Absorption	- 93.386,80	- 93.386,80	48/17
75856051240210	Curr var abs Loc FG	- 133.543,42	- 133.543,42	48/17
75856051420102	Inventory Adjustment	- 157.922,17	- 157.922,17	48/17
75856051240211	Curr var abs Imp FG	- 184.779,14	- 184.779,14	48/17
75856051240209	Finis. goods Imp exp	- 204.346,01	- 204.346,01	48/17
75856051790405	CUSTOS OTHERS	- 257.310,38	- 257.310,38	48/17
75856051420106	Inv Samp-Finis-Goods	- 277.903,74	- 277.903,74	48/17
75856051590205	RES DESTRUICAO SLOB - SA	- 312.229,20	- 312.229,20	48/17
75856051790403	HEDGE EXPORTACAO	- 373.278,54	- 373.278,54	48/17
75856051240102	PPV - Raw/Pkg Matl A	- 479.708,42	- 479.708,42	48/17
75856051790407	CUSTOS OTHERS	- 567.032,77	- 567.032,77	48/17

75856051420105	Inv Samp-Semi-Finish	- 573.931,82	- 573.931,82	48/17
75856051790406	CUSTOS OTHERS	- 606.138,17	- 606.138,17	48/17
75856051240106	PPV - Imp Raw/Pkg Ma	- 635.592,24	- 635.592,24	48/17
75856051590204	RES DESTRUICAO SLOB - PA	- 751.830,37	- 751.830,37	48/17
75856051591504	WIP-Serv Contratados	- 764.896,56	- 764.896,56	48/17
75856051240207	PPV - Imp FG Absorpt	- 914.871,20	- 914.871,20	48/17
75856051590206	RES DESTRUICAO SLOB - MP/MAE	- 1.036.135,60	- 1.036.135,60	48/17
75856051243408	PPV - Semi-Finished	- 1.288.151,92	- 1.288.151,92	48/17
75856051420103	Inventory Adjustment	- 1.538.851,32	- 1.538.851,32	48/17
75856051420401	Sample Revaluation V	- 1.693.944,58	- 1.693.944,58	48/17
75856051590203	Destruction - FG not	- 4.599.245,22	- 4.599.245,22	48/17
75856051220101	Cons. var Semi-Finis	- 5.160.178,72	- 5.160.178,72	48/17
75856059100301	IC COGS-International	- 5.196.915,47	- 5.196.915,47	48/17
75856051591503	WIP-Consum.from FG	- 5.446.965,01	- 5.446.965,01	48/17
75856051220102	Cons var Finished-go	- 7.792.961,55	- 7.792.961,55	48/17
75856051243405	PPV - Semi-Finished	- 9.165.502,44	- 9.165.502,44	48/17
75856051591501	Consumptions Issued	- 27.148.761,63	- 27.148.761,63	48/17
75856059100303	IC COGS Local NFarma	- 30.030.659,38	- 30.030.659,38	48/17
75856059100102	CUSTO STD VENDAS JC	- 80.096.756,33	- 80.096.756,33	48/17
75856051100101	COGS at Standard	- 96.515.912,07	- 96.515.912,07	48/17
75856051591502	WIP-Consum.from SF	-147.634.210,09	-147.634.210,09	48/17
75856059101002	ICMS VENDAS MATERIA PRIMA MERCADO INTERNO	- 541,27	-	48/17
75856051103999	AJUSTE VALOR PRESENTE COGS	- 1.010.827,00	-	48/17
-	Ajuste Manual Negativo	-	755.560,79	48/17
-	Ajuste Manual Negativo	-	6.337.441,95	48/17
-	(-) Custo dos Produtos Vendidos	-156.706.577,16	-148.602.206,15	48/17

Veja-se que o montante total da coluna “Valor (B)” – R\$ 148.602.206,15 – corresponde ao total declarado na Ficha 04A – “Custo dos Bens e Serviços Vendidos - PJ em Geral” - e, conseqüentemente, na linha 17 da Ficha 06A – “Demonstração do Resultado - PJ em Geral” -, como se vê das telas reproduzidas abaixo:

Tela 05		
MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DIPJ 2010		DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS DA PESSOA JURÍDICA
CNPJ:51.780.468/0001-87		ND:0001491699
Ficha 04A - Custo dos Bens e Serviços Vendidos - PJ em Geral		
Discriminação	Total	Parcelas Não Dedutíveis
45.CUSTO DOS SERVIÇOS VENDIDOS	0,00	0,00
46.Custo das Unidades Imobiliárias Vendidas	0,00	0,00
47.Ajustes de Estoques Decorrentes de Arbitramento		
48.TOTAL DOS CUSTOS DAS ATIVIDADES EM GERAL	148.602.206,15	0,00

Tela 06	
MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL	DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS DA PESSOA JURÍDICA
DIPJ 2010	
CNPJ:51.780.468/0001-87	ND:0001491699
Ficha 06A - Demonstração do Resultado - PJ em Geral	
Discriminação	Valor
01.Receita de Exportação Direta de Mercadorias e Produtos	3.668.064,25
02.Receita de Vendas de Mercadorias e Prod.a Coml.Export.o/Fim Espec.Export.	0,00
03.Receita de Venda de Produtos de Fabricação Própria no Mercado Interno	561.064.610,90
04.Receita da Revenda de Mercadorias no Mercado Interno	0,00
05.Receita de Prestação de Serviços - Mercado Interno	0,00
06.Receita de Prestação de Serviços - Mercado Externo	0,00
07.Receita de Unidades Imobiliárias Vendidas	0,00
08.Receita de Locação de Bens Móveis e Imóveis	0,00
09.Receita da Atividade Rural	0,00
10.(-)Vendas Canceladas, Devol. e Descontos Incond.	15.431.439,32
11.(-)ICMS	59.153.512,01
12.(-)Cofins	20.738.035,18
13.(-)PIS/Pasep	4.506.429,07
14.(-)ISS	0,00
15.(-)Demais Imp. e Contr. Incid. s/ Vendas e Serviços	1.773.384,26
16.RECEITA LÍQUIDA DAS ATIVIDADES	463.129.875,31
17.(-)Custo dos Bens e Serviços Vendidos	148.602.206,15
18.LUCRO BRUTO	314.527.669,16

Como foi possível verificar da conciliação demonstrada no Quadro 01, o montante de R\$ 6.337.441,95 não fez parte da composição dos custos escriturados na ECD13 – coluna “Valor A”, e em DIPJ foi efetuado ajuste manual que subtraiu este valor do montante total, diminuindo o custo e aumentando consequentemente, o resultado do período de apuração.

Assim, é possível constatar que não é correta a alegação de que houve lançamento do valor de R\$ 6.337.441,95 na ECD14 a título de custo. Além do montante de R\$ 6.337.441,95 não constar com esta natureza em ECD15, ele também foi objeto de ajuste manual na DIPJ, que reduziu o custo.

IV.4. FICHA 05A – DESPESAS OPERACIONAIS

Em continuidade à análise da conciliação efetuada entre ECD16 e DIPJ, desta vez em relação aos lançamentos que compuseram o montante total da Ficha 05A – “Despesas Operacionais - PJ em Geral” -, qual seja R\$ 208.029.571,23, foi possível identificar que o montante de R\$ 6.337.441,95 foi considerado em ECD17, porém não o foi em DIPJ, como se vê do quadro abaixo:

Quadro 02 – Conciliação - Ficha 05A - Despesas Operacionais

(...) [QUADRO E-FLS. 60.546 E SS]

Veja-se que o montante total da coluna “Valor (B)” – R\$ 208.029.571,23 – corresponde ao montante total declarado na Ficha 05A – “Despesas Operacionais - PJ em Geral” – e, consequentemente, na linha 38 da Ficha 06A – “Demonstração do Resultado - PJ em Geral” –, como se vê das telas reproduzidas abaixo:

Tela 07		
Ficha 05A - Despesas Operacionais - PJ em Geral		
Discriminação	Total	Parcelas Não Dedutíveis
ATIVIDADES EM GERAL		
01. Remuneração a Dirigentes e a Conselho de Administração	3.591.299,17	0,00
02. Ordenados, Salários, Gratif. e Outras Remun. a Empreg.	69.037.606,66	0,00
03. Prestação de Serviços por PF sem Vinc. Empregatício	1.408.325,39	0,00
04. Prestação de Serviço por Pessoa Jurídica	17.051.009,21	0,00
05. Encargos Sociais (inclusive FGTS)	32.300.120,50	0,00
06. Doações e Patroc. Caráter Cult. e Art. (Lei nº 8.313/91)	0,00	0,00
07. Doações Inst. Ens. e Pesquisa (Lei nº 9.249/1995, art. 13, §2º)	0,00	0,00
08. Doações a Entidades Civis	201.600,00	201.600,00
09. Outras Contribuições e Doações	0,00	0,00
10. Alimentação do Trabalhador	0,00	0,00
11. PIS/Pasep	3.459,43	0,00
12. Cofins	15.934,37	0,00
13. CPMF	0,00	0,00
14. Demais Impostos, Taxas e Contrib., exceto IR e CSLL	1.525.115,24	0,00
15. Arrendamento Mercantil	0,00	0,00
16. Aluguéis	312.605,06	0,00
17. Despesas com Veículos e de Conserv. Bens e Instalações	5.016.527,41	0,00
18. Propaganda e Publicidade	35.670.700,52	2.120.534,46
19. Multas	16.951.765,89	16.935.954,56
20. Encargos de Depreciação	10.337.536,32	0,00
21. Encargos de Amortização	2.078.825,74	0,00
22. Perdas em Operações de Crédito	205.072,43	0,00
23. Provisões para Férias e 13º Salário de Empregados	0,00	0,00
24. Provisão para Perda de Estoques (Lei nº 10.753/03 art. 8º)	0,00	0,00
25. Demais Provisões	0,00	0,00
26. Gratificações a Administradores	541.235,02	541.235,02
27. Royalties e Assistência Técnica - PAÍS	0,00	0,00
28. Royalties e Assistência Técnica - EXTERIOR	2.701.446,99	0,00
29. Assistência Médica, Odont. e Farmac. a Empregados	4.064.644,16	0,00
30. Pesquisas Científicas e Tecnológicas	0,00	0,00
31. Bens Peq. Valor ou de Vida Útil até 1ano Deduz. como Despesa	0,00	0,00
32. Outras Despesas Operacionais	5.014.741,72	3.683.713,25
33. TOTAL DAS DESPESAS OPERACIONAIS DAS ATIVIDADES EM GERAL	208.029.571,23	23.483.037,29

Tela 08

Ficha 06A - Demonstração do Resultado - PJ em Geral	
Discriminação	Valor
01. Receita de Exportação Dieta de Mercadorias e Produtos	3.668.064,25
02. Receita de Vendas de Mercadorias e Prod.a Coml.Export.o/Fim Espec.Export.	0,00
03. Receita de Venda de Produtos de Fabricação Própria no Mercado Interno	561.064.610,90
04. Receita da Revenda de Mercadorias no Mercado Interno	0,00
05. Receita de Prestação de Serviços - Mercado Interno	0,00
06. Receita de Prestação de Serviços - Mercado Externo	0,00
07. Receita de Unidades Imobiliárias Vendidas	0,00
08. Receita de Locação de Bens Móveis e Imóveis	0,00
09. Receita da Atividade Rural	0,00
10. (-) Vendas Canceladas, Devol. e Descostos Incond.	15.431.439,32
11. (-) ICMS	59.153.512,01
12. (-) Collins	20.739.035,18
13. (-) PIS/Pasep	4.505.429,07
14. (-) IJS	0,00
15. (-) Demais Imp. e Contr. Incid. s/ Vendas e Serviços	1.773.384,26
16. RECEITA LÍQUIDA DAS ATIVIDADES	463.129.875,31
17. (-) Custo dos Bens e Serviços Vendidos	146.602.206,15
18. LUCRO BRUTO	314.527.669,16
19. Variações Cambiais Ativas	0,00
20. Ganhos Aufer. Mercado Renda Variável, exceto Day-Trade	224,71
21. Ganhos em Operações Day-Trade	0,00
22. Receitas de Juros sobre o Capital Próprio	0,00
23. Outras Receitas Financeiras	4.122.203,11
24. Ganhos Alienação Partic. Integ. Alivo Circ. ou Real. L. Prazo	0,00
25. Resultados Positivos em Participações Societárias	0,00
26. Amortização de Deságio nas Aquisições de Investimentos Avaliados pelo PL	0,00
27. Amort. Deságio Aquis. Invest. Aval. PL - Incorp., Fusão ou Cisão	0,00
28. Resultados Positivos em SCP	0,00
29. Rendimentos e Ganhos de Capital Auferidos no Exterior	0,00
30. Reversão dos Saldos das Provisões Operacionais	0,00
31. Prêmios na Emissão de Debêntures	0,00
32. Doações e Subvenções para Investimento	0,00
33. Receitas Decorrentes de Ajustes a Valor Justo	0,00
34. Receitas Decorrentes de Ajustes a Valor Presente	4.422.026,00
35. Rec. Decorrentes Outros Ajustes aos Padrões Intern. Contab.	0,00
36. Rec. Orig. Planos Benef. Admin. Entid. Fech. Previd. Complementar	0,00
37. Outras Receitas Operacionais	428.912,00
38. (-) Despesas Operacionais	206.029.571,23
39. (-) Variações Cambiais Passivas	3.270.197,24
40. (-) Perdas Incor. Merc. Renda Variável, exceto Day-Trade	0,00
41. (-) Perdas em Operações Day-Trade	0,00
42. (-) Juros sobre o Capital Próprio	0,00
43. (-) Outras Despesas Financeiras	5.569.822,13
44. (-) Prejuízos Alien. Partic. Integ. Ativo Circ. ou Real. L. Prazo	0,00
45. (-) Resultados Negativos em Participações Societárias	0,00
46. (-) Amortização de Ágio nas Aquisições de Investimentos Avaliados pelo PL	0,00
47. (-) Amort. Ágio Aquis. Invest. Aval. PL - Incorp., Fusão ou Cisão	0,00
48. (-) Resultados Negativos em SCP	0,00
49. (-) Perdas em Operações Realizadas no Exterior	0,00
50. (-) Despesas Decorrentes de Ajustes a Valor Justo	0,00

Como foi possível verificar da conciliação acima, o montante de R\$ 6.337.441,95 foi lançado como despesa em ECD18, porém não fez parte da composição da Ficha 05A – “Despesas Operacionais - PJ em Geral” – em DIPJ, não produzindo reflexo no lucro operacional e, conseqüentemente, no resultado do período de apuração.

Assim, mais uma vez não se vislumbra a existência de duplicidade, uma vez que o montante referente à PLR sequer fez parte da composição da Ficha de despesas operacionais.

Pois bem.

Da análise dos autos acerca da infração de despesas com PLR, em que pese o resultado do relatório de diligência fiscal, penso que assiste razão a recorrente acerca da inexistência de duplicidade da dedução das despesas.

Isso porque, entendo que a recorrente conseguiu demonstrar que apesar de a linha 63 da Ficha 06A da DIPJ apresentar o montante de R\$ 6.337.441,95 por duas vezes, os reflexos

decorrentes do ajuste manual na composição da linha 17, a qual reflete o total da Ficha 04A, e da não consideração do montante na linha 38, neutralizam o valor em questão apontado na linha 63.

Isto porque, o valor de R\$ 6.337.441,95 constou da composição da linha 17 da Ficha 06A como um ajuste manual que reduziu o total dos custos de bens e serviços vendidos declarado, aumentando, conseqüentemente, o valor do lucro bruto.

De outro lado, a composição da linha 38 da Ficha 06A – “Demonstração do Resultado - PJ em Geral” - não contempla o montante de R\$ 6.337.441,95, não havendo, assim, influência deste valor no montante a que se chega de lucro operacional, bem como do resultado do período de apuração.

Deste modo, na DIPJ o montante de R\$ 6.337.441,95 além de não ter sido computado na composição do custo (Ficha 04 A – “Custo dos Bens e Serviços Vendidos - PJ em Geral” –, linha 17), também não compôs o valor das despesas operacionais (Ficha 05A – “Despesas Operacionais - PJ em Geral” – linha 38).

Portanto, uma vez que o valor do custo – linha 17 - teve um expurgo no valor de R\$ 6.337.441,95 em decorrência de ajuste manual, e o mesmo montante não constou das despesas operacionais – linha 38 –, a alegada duplicidade na linha 63 apenas neutraliza estes efeitos, pois na primeira vez em que aparece faz a reversão do efeito do ajuste manual a que a linha de custos foi submetida, e na segunda vez promove a dedução da despesa não ocorrida na linha de despesas operacionais.

Ademais, entendo que o relatório de diligência fiscal não realizou um exame criterioso e analítico, como determinado em diligência, a fim de apurar se de fato o ajuste teve ou não reflexo no resultado tributável.

Por estas razões, entendo por dar provimento ao recurso voluntário da contribuinte quanto a este ponto, para cancelar a glosa de despesas com PLR, no valor de R\$ 6.337.441,95.

- AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO

No que se refere à amortização do ágio, esta infração também foi objeto da Resolução 1401-000.504, tendo esta Turma na oportunidade assim decidido:

(...)

Passando ao mérito, a autoridade autuante acusa a ora Recorrente de ter indevidamente recebido do grupo empresarial do qual faz parte o direito de amortização e dedução fiscal de um ágio. Em sua defesa, a Recorrente alega que adquiriu um ativo diferido já amortizável para fins fiscais, que se encontrava registrado pela JJBR e que tinha por base o ágio originalmente registrado em relação à expectativa de rentabilidade futura da própria JJBR, com base em sua participação detida na Recorrente.

Assim, sobre o ágio, a questão a ser resolvida no presente processo é apenas se é possível transferir um ativo diferido correspondente a um ágio amortizável.

É verdade que, ao analisar o ágio transferido, o fiscal também questionou a sua formação, ao reputar que este fora criado em operações internas, que não foi comprovada a sua fundamentação, assim como o prazo, extensão, proporção dos resultados futuros e o seu acompanhamento. Ocorre que a discussão a respeito da validade e da legitimidade do ágio que originou o ativo diferido adquirido pela ora Recorrente está diretamente vinculada à solução dos Processos Administrativos n.º 16561.720172/2012-20 e 16561.720170/2012-31, que ainda se encontram em curso na esfera administrativa.

Percebe-se, assim, que é pressuposto para a decisão dos presentes autos (i.e., dizer se o ativo diferido pode ser transferido) afirmar se o ágio que formou tal ativo diferido existe ou não.

Em tese, entendo que tal transferência é possível, afinal o ativo diferido é um direito como qualquer outro constante dos registros contábeis da empresa. Além disso, o ágio em questão teve por base as atividades operacionais da Janssen, então nada mais natural que a amortização ocorresse com as receitas dessa, operando-se a “confusão patrimonial” que tantas vezes é colocada pela fiscalização como requisito para a amortização do ágio.

De qualquer forma, antes da solução dos referidos processos administrativos a decisão no caso concreto seria condicional, portanto nula.

Neste sentido, também por esta razão é necessário baixar o presente processo em diligência, de maneira que se aguarde a solução definitiva neste CARF quanto aos Processos Administrativos n.º 16561.720172/2012-20 e 16561.720170/2012-31.

Em que pese o entendimento proferido por esta turma naquela oportunidade, entendo, salvo melhor juízo, que a análise do presente processo não depende do resultado dos processos administrativos n.º 16561.720172/2012-20 e 16561.720170/2012-31, no qual envolvem a formação original do ágio.

Isso porque, entendo que esta turma possui legitimidade e competência para analisar o ágio aqui sob exame, por suas próprias razões, não estando vinculada ao entendimento firmado em outros processos que discutem o mesmo ágio, ou pelo menos a origem deste.

Ademais, é bastante comum que um ágio de mesma origem, mas amortizado em períodos diversos, seja analisado pelas mais diversas turmas deste conselho, com a prolação dos mais diferentes resultados.

Tanto é, que no próprio caso em exame, os processos mencionados na resolução tiveram análises interdependentes, em que cada processo teve um resultado diferente, tanto nas câmaras baixas, como na CSRF.

Ao consultar o resultado definitivo dos processos administrativo n.º 16561.720172/2012-20 (anos-calendário 2009 e 2010) e 16561.720170/2012-31 (anos-calendário 2007, 2008 e 2009), verificou-se que embora o resultado final de ambos os casos tenha sido por negar provimento ao recurso da contribuinte, o resultado de um foi por maioria, e o do outro foi por voto de qualidade. Ou seja, cada um teve um resultado diferente e, dependendo da regra processual vigente à época, o resultado de um deles poderia ter sido favorável. A seguir as ementas dos referidos julgados:

Numero do processo: 16561.720172/2012-20

Turma: 1ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Data da sessão: 18 de janeiro de 2018

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

PREMISSA. INSTITUTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO. O conceito do ágio é disciplinado pelo art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 27/12/1977 e os arts. 7º e 8º da Lei n.º 9.532, de 10/12/1997, e trata-se de instituto jurídico-tributário, premissa para a sua análise sob uma perspectiva histórica e sistêmica.

APROVEITAMENTO DO ÁGIO. INVESTIDORA E INVESTIDA. EVENTOS. SEPARAÇÃO. UNIÃO. São dois os eventos em que a investidora pode se aproveitar do

ágio contabilizado: (1) a investidora deixa de ser a detentora do investimento, ao alienar a participação da pessoa jurídica adquirida com ágio; (2) a investidora e a investida transformam-se em uma só universalidade (em eventos de cisão, incorporação e fusão).

DESPESAS. AMORTIZAÇÃO. ÁGIO. A amortização, a qual se submete o ágio para o seu aproveitamento, constitui-se em espécie de gênero despesa, e, naturalmente, encontra-se submetida ao regramento geral das despesas disposto no art. 299 do RIR/99, submetendo-se aos testes de necessidade, usualidade e normalidade.

DESPESAS. FATOS ESPONTÂNEOS. Não há norma de despesa que recepcione um situação criada artificialmente. As despesas devem decorrer de operações necessárias, normais, usuais da pessoa jurídica. Não há como estender os atributos de normalidade, ou usualidade, para despesas derivadas de operações atípicas, não consentâneas com uma regular operação econômica e financeira da pessoa jurídica.

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

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. INVESTIDOR E INVESTIDA. MESMA UNIVERSALIDADE. Os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997 se dirigem às pessoas jurídicas (1) real sociedade investidora, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura, decidiu pela aquisição e desembolsou originariamente os recursos, e (2) pessoa jurídica investida. Deve-se consumir a confusão de patrimônio entre essas duas pessoas jurídicas, ou seja, o lucro e o investimento que lhe deu causa passam a se comunicar diretamente. Compartilhando do mesmo patrimônio a controladora e a controlada ou coligada, consolida-se cenário no qual os lucros auferidos pelo investimento passam a ser tributados precisamente pela pessoa jurídica que adquiriu o ativo com mais valia (ágio). Enfim, toma-se o momento em que o contribuinte aproveita-se da amortização do ágio, mediante ajustes na escrituração contábil e no LALUR, para se aperfeiçoar o lançamento fiscal com base no regime de tributação aplicável ao caso e estabelecer o termo inicial para contagem do prazo decadencial.

MULTA QUALIFICADA. ADMISSIBILIDADE. O art. 67, Anexo II do RICARF determina que o recurso deve demonstrar interpretação divergência da legislação tributária dada por outra decisão paradigma. A operação de interpretação passa tanto pela "qualificação" do fato, quanto pela consequente identificação da norma jurídica aplicável do fato interpretado. Situação no qual a utilização de empresas "intermediárias", rotuladas "empresas veículos", encontra-se presente tanto nos presentes autos quanto no paradigma, e cuja diferença reside precisamente na "qualificação" atribuída ao fato em cada uma das decisões, tendo como consequência enquadramentos diferentes na norma, caracteriza a divergência regimental, fazendo com que a matéria deva ser conhecida.

MULTA QUALIFICADA. A acusação de artificialismo de uma operação baseada na ausência de seu propósito comercial revelada pela geração de ágio interno e com uso de empresa veículo, sem a demonstração cabal de invalidades efetivas e do intuito de fraudar, sonegar ou atuar em conluio do sujeito passivo, com a devida subsunção aos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4502/64 não autoriza a qualificação da multa de ofício, independentemente do posicionamento que se tenha quanto à dedutibilidade do ágio na questão.

Numero da decisão: 9101-003.365

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte

e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Daniele Souto Rodrigues Amadio (relatora), Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Acordam, ainda, por voto de qualidade em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional pelo paradigma 101-96.724, vencidos os conselheiros Daniele Souto Rodrigues Amadio (relatora), Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que não conheceram do recurso. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura, Rafael Vidal de Araújo e Adriana Gomes Rêgo, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor, em relação ao conhecimento do recurso fazendário e ao mérito do recurso do contribuinte, o conselheiro André Mendes de Moura. (assinado digitalmente) Adriana Gomes Rêgo – Presidente (assinado digitalmente) Daniele Souto Rodrigues Amadio - Relatora (assinado digitalmente) André Mendes de Moura – Redator Designado Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luis Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rêgo.

Nome do relator: DANIELE SOUTO RODRIGUES AMADIO

Numero do processo: 16561.720170/2012-31

Turma: 1ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Data da sessão: 04 de fevereiro de 2020

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

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

PREMISSA. INSTITUTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO. O conceito do ágio é disciplinado pelo art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 27/12/1977 e os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, e trata-se de instituto jurídico-tributário, premissa para a sua análise sob uma perspectiva histórica e sistêmica.

APROVEITAMENTO DO ÁGIO. INVESTIDORA E INVESTIDA. EVENTOS. SEPARAÇÃO. UNIÃO. São dois os eventos em que a investidora pode se aproveitar do ágio contabilizado: (1) a investidora deixa de ser a detentora do investimento, ao alienar a participação da pessoa jurídica adquirida com ágio; (2) a investidora e a investida transformam-se em uma só universalidade (em eventos de cisão, transformação e fusão).

DESPESAS. AMORTIZAÇÃO. ÁGIO. A amortização, a qual se submete o ágio para o seu aproveitamento, constitui-se em espécie do gênero despesa, e, naturalmente, encontra-se submetida ao regramento geral das despesas disposto no art. 299 do RIR/99, submetendo-se aos testes de necessidade, usualidade e normalidade.

DESPESAS. FATOS ESPONTÂNEOS. Não há norma de despesa que recepcione um situação criada artificialmente. As despesas devem decorrer de operações necessárias, normais, usuais da pessoa jurídica. Não há como estender os atributos de normalidade, ou usualidade, para despesas derivadas de operações atípicas, não consentâneas com uma regular operação econômica e financeira da pessoa jurídica.

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

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. INVESTIDOR E INVESTIDA. MESMA UNIVERSALIDADE. Os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997 se dirigem às pessoas jurídicas (1) real sociedade investidora, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade

futura, decidiu pela aquisição e desembolsou originariamente os recursos, e (2) pessoa jurídica investida. Deve-se consumir a confusão de patrimônio entre essas duas pessoas jurídicas, ou seja, o lucro e o investimento que lhe deu causa passam a se comunicar diretamente. Compartilhando do mesmo patrimônio a investidora e a investida, consolida-se cenário no qual os lucros auferidos pelo investimento passam a ser tributados precisamente pela pessoa jurídica que adquiriu o ativo com mais valia (ágio). Enfim, toma-se o momento em que o contribuinte aproveita-se da amortização do ágio, mediante ajustes na escrituração contábil e no LALUR, para se aperfeiçoar o lançamento fiscal com base no regime de tributação aplicável ao caso e estabelecer o termo inicial para contagem do prazo decadencial.

AQUISIÇÃO. ALIENANTE E ADQUIRENTE. EMPRESAS SEM VÍNCULO. A aquisição do investimento predicada pelo art. 7º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, pressupõe operação entre adquirente e alienante sem vínculo empresarial. Não há sentido exigir positivação para explicitar que adquirente e alienante não podem ser do mesmo grupo empresarial, vez que o conceito de aquisição envolve uma transação entre partes independentes. Alienação de investimento de uma controladora para sua controlada não é aquisição, é transferência interna de fluxo de caixa entre empresas de mesmo grupo, e por isso não se mostra apta a lastrear existência de despesa amortizável.

LEGALIDADE. APRECIÇÃO INTEGRADA. PLUS NA CONDUTA. DOLO. SIMULAÇÃO. MULTA QUALIFICADA 1 - Não há que se tolerar o desvirtuamento dos institutos jurídicos. Legalidade não é dizer que se o negócio jurídico é legal para um ramo do direito (civil, empresarial, dentre outros) encontra-se intocável para todo o ordenamento. Legalidade é verificar se o negócio jurídico é legal sob o âmbito de todo o direito, inclusive o tributário. 2 - Presente o dolo em operações de reestruturação societárias criadas com o objetivo exclusivo de possibilitar a amortização de ágio fictício, mediante a utilização artificial de empresa cuja utilização visa especificamente a construção falaciosa de despesa tributária. 3 - Demonstrado o intuito doloso, elemento comum nas hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, e a incidência nos art. 149, inciso VII do CTN e art. 44, § 1º da Lei nº 9.430, de 1996, cabe a qualificação da multa de ofício para 150%.

Numero da decisão: 9101-004.752

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Lívia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada) e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), que lhe deram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Votaram pelas conclusões os conselheiros Lívia De Carli Germano e Caio Cesar Nader Quintela (suplente convocado). No mérito, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Lívia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintela (suplente convocado) e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), que lhe negaram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto, quanto ao Recurso Especial do Contribuinte, o conselheiro Caio Cesar Nader Quintela (suplente convocado). Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintela. Entretanto, findo o prazo regimental, o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintela não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do § 7º do art. 63 do Anexo II da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF). (documento assinado digitalmente) Adriana Gomes Rêgo - Presidente (documento assinado digitalmente) André Mendes de Moura - Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Lívia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Andrea Duek Simantob, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo

(Presidente). Ausente a conselheira Cristiane Silva Costa, substituída pelo conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

Nome do relator: ANDRE MENDES DE MOURA

Portanto, entendo por superar a vinculação do resultado dos processos supramencionados como pressuposto de validade do ágio em análise, razão pela qual passa-se ao exame do mérito.

Rememora-se, portanto, os fundamentos da autoridade fiscal que resultaram no lançamento tributário, transcritos no relatório da DRJ:

5.7. Diante do exposto temos caracterizado diversos fatos que inviabilizam a fundamentação legal prevista para que a empresa tenha o direito por ela aplicado.

5.8. Primeiro que quando da ocasião da aquisição da participação na investida ela deveria ter sido adquirida com ágio pela investidora, isto é, a investidora deveria ter efetivamente arcado com o pagamento do ágio, porém a empresa aqui fiscalizada ao aumentar seu capital social de R\$55.123.402,00 para R\$479.997.014,00, um aumento de R\$424.873.612,00, o fez mediante a emissão de 424.873.612 quotas, no valor nominal de R\$1,00 subscritas e integralizadas pela sócia controladora, JOHNSON & JOHNSON DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS PARA SAÚDE LTDA, não tendo que se falar em ágio.

5.9. Segundo porque como o bem integralizado pela controladora foi um bem registrado em seu ativo diferido denominado ágio a amortizar correspondente a previsão dos resultados nos exercícios futuros (Goodwill) das atividades industriais da própria controlada JANSSEN-CILAG FARMACÊUTICA LTDA, não se deu o "encontro" da participação societária adquirida e do ágio pago por tal participação em um mesmo patrimônio ("confusão patrimonial").

5.10. Terceiro a absorção de patrimônio da investida pela investidora ou vice-versa (absorção de patrimônio da investidora pela investida), só deve ocorrer por meio de incorporação, fusão ou cisão, tal fato não ocorreu na empresa aqui fiscalizada.

5.11. Em que pesem as situações anteriormente descritas temos ainda que ressaltar que a origem deste suposto ágio na empresa JOHNSON & JOHNSON DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS PARA SAÚDE LTDA decorreu de operações envolvendo sociedades de um mesmo grupo sujeito a um mesmo controlador, tal situação caracteriza "Ágio Intragrupo". Este ágio é aquele decorrente de uma ou mais operações societárias realizadas entre entidades sujeitas a um mesmo controle, as quais, portanto, não são independentes.

Quanto ao primeiro ponto, entendo de forma diversa da fiscalização, haja vista que 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 170¹.

Entendimento este já convalidado pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por meio do Acórdão 9101-001.657:

¹ 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.

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

No que se refere à transferência do ativo diferido registrado pela JJBR para a requerente, cumpre ressaltar que com a incorporação da JJ Administração pela JJBR, o ágio registrado pela JJ Administração em relação ao investimento detido em todas as sociedades brasileiras do grupo passaram a ser amortizáveis para fins fiscais.

Como parte do ágio amortizável registrado pela JJBR era atribuível à parcela de expectativa de rentabilidade futura daquela sociedade que tinha por base os negócios da própria Recorrente, que eram refletidos na JJBR por equivalência patrimonial, o grupo Johnson &

Johnson efetuou a transferência desse ativo diferido, já amortizável, que estava registrado na contabilidade da JJBR, para a entidade que tinha dado origem à rentabilidade futura esperada, qual seja, a recorrente.

Com isso, a JJBR subscreveu 424.873.612 de novas quotas emitidas pela Recorrente em aumento de seu capital social, mediante a contribuição de parte do valor contabilizado em seu ativo diferido, que havia sido registrado pela JJBR quando da cisão parcial da Recorrente e posterior incorporação do acervo cindido pela JJBR, relativamente à expectativa de rentabilidade futura das atividades industriais da Recorrente.

Desta forma, verifica-se a ocorrência de “confusão patrimonial” tanto para fins jurídico-tributários, quanto para fins econômicos, haja vista ainda que o ágio em questão teve por base as atividades operacionais da Janssen, então nada mais natural que a amortização ocorresse com as receitas dessa.

Ressalta-se, ainda, que conforme alegado pela recorrente, o ativo diferido contribuído pela JJBR em aumento de capital da recorrente foi devidamente avaliado por empresa especializada, nos termos do art. 8º, da Lei das S/A e, além disso, baseava-se em valores já anteriormente apurados pela empresa de auditoria EY, em laudos de avaliação datados de dezembro de 2005 e maio de 2008 (e-Fls. 2.551 e ss).

De acordo com essas avaliações, a parcela do ágio correspondente às atividades industriais da recorrente equivalia a 65,5% do total do ágio a amortizar em 30 de abril de 2008, uma vez que a estimativa de valor justo de mercado para as atividades comerciais da recorrente correspondia a aproximadamente R\$ 312,2 milhões, ao passo que a expectativa de mercado para as atividades industriais da recorrente correspondia a aproximadamente R\$ 592,7 milhões.

Não procedem, portanto, as alegações da autoridade fiscal de que as avaliações apresentadas ao longo do procedimento fiscal “não demonstram a origem dos R\$ 424.873.612,00, nem os critérios utilizados pela empresa avaliadora que determinou a porcentagem de 65,5% do total do ágio”.

Portanto, dada a característica do ativo diferido amortizável (ágio) baseado em sua expectativa de rentabilidade futura, a recorrente passou a deduzir, para fins fiscais, as despesas de amortização de ágio, no termos do art. 7º e 8º, da Lei nº 9.532/97.

Ademais, entendo que todas as operações realizadas estão inseridas no contexto do projeto de reestruturação operacional e administrativa do grupo Johnson & Johnson, implementado entre os anos de 2005 e 2007 possuindo, portanto, efetivo propósito negocial, independentemente das consequências fiscais.

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 nº 12.973/14 no Decreto-Lei nº 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 n.º 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.

(...)

Por fim, 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 n.º 2.026.473/SC, no qual se discutia, sob a legislação anterior à Lei n.º 12.973/14, o aproveitamento fiscal de ágio em operações entre partes relacionadas (ágio interno).

Portanto, concluo o voto no sentido de dar provimento aos recursos voluntários da contribuinte e dos responsáveis solidários, para cancelar integralmente a exigência fiscal de amortização de ágio.

Contudo, como este posicionamento restou-se vencido, tem-se a seguir a análise dos argumentos subsidiários.

- DESCABIMENTO DA MULTA DE OFÍCIO

Alega a recorrente que agiu em conformidade com a legislação societária e fiscal em vigor, de forma que não seria justo atribuir-lhe uma penalidade de 75% sobre o crédito tributário, que ultrapassa os limites da razoabilidade e proporcionalidade.

Aduz que o art. 142, CTN, estabelece que a autoridade deverá propor a penalidade cabível quando for o caso, e alega que os tribunais superiores têm considerado multas de 25% desproporcionais e abusivos.

Em que pese a irresignação da recorrente, tem-se que a multa de ofício no percentual de 75% encontra-se prevista no art. 44, I, da Lei n.º 9.430/96, e é vinculada ao lançamento tributário.

Desse modo, estando prevista em lei, não pode este julgador deixar de aplicá-la com base em princípios constitucionais, vez que este órgão não possui competência para apreciar argumentos desta natureza, em razão do disposto na Súmula CARF n.º 2².

- MULTA QUALIFICADA DA INFRAÇÃO DO ÁGIO

Quanto à qualificação da multa de ofício sobre a amortização do ágio, tem-se que assim entendeu a autoridade fiscal:

² Súmula CARF n.º 2 - O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

49. Diante das informações reunidas no curso do procedimento fiscal, e aqui demonstradas, conclui-se que o sujeito passivo deliberadamente se utilizou da dedução de encargos de amortização de ágio para reduzir ilicitamente suas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. É certo, ainda, que foram compactuadas operações entre pessoas

jurídicas do mesmo grupo, tendo por objetivo único reduzir as bases tributáveis do IRPJ e da CSLL da JANSSEN CILAG.

50. É fato demonstrado que a empresa se apropriou deliberadamente e intencionalmente dos pressupostos legais para a amortização de ágio sem que o mesmo sequer tenha existido na operação em análise.

Em sede de julgamento de 1ª instância, a DRJ manteve a penalidade tal como fora lançada, pelas seguintes razões:

42. Conforme demonstrada acima o grupo JJ, para se enquadrar nas condições previstas nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, realizou as operações societárias (intragrupo) além dos outros pontos levantados pela fiscalização apurando um suposto ágio que passou a ser amortizado e reduzindo indevidamente dos resultados tributáveis da sua controladora JOHNSON & JOHNSON DO BRASIL IND. E COM. DE PRODUTOS PARA SAÚDE LTDA e posteriormente os seus, após o aumento do capital da Impugnante pela sua controladora com a parte do seu próprio ágio.

42.1. Não se trata de uma situação que poderia se enquadrar no previsto no artigo 386, do RIR/99, ou seja, a amortização do ágio após a ocorrência de incorporação de empresa que foi adquirida com ágio, mas sim, como já afirmado, de uma artificial estruturação societária para poder ser enquadrar no artigo

mencionado.

42.2. Não cabe invocar desconhecimento ou prática de erro escusável, nem quando foi criado o ágio, nem quando ele começou ser amortizado. Em nenhum momento o ágio interno foi aceito pela Contabilidade, pela CVM ou pelas regras tributárias.

42.3. A origem do ágio em discussão foi criado quando o grupo JJ modificou a base de avaliação de seus investimentos na JJ Produtos e na JJ Comércio (de US\$24.549.865,00 para US\$1.575.477.384,00) por meio de operações manipuladas exclusivamente entre sociedades do próprio grupo Johnson & Johnson, movidas por uma única vontade de controlador. Salta aos olhos o propósito que motivou a geração do ágio intragrupo: a vultosa (e ilícita) redução tributária da lucrativa sociedade JJ Produtos e da Impugnante.

42.4. O objetivo estritamente tributário das operações fica ainda mais evidente ao se levar em conta que a interposição da Bella 7 e da Ethicon durou aproximadamente seis meses, tempo necessário apenas alcançar os objetivos ilícitos. Alcançado tal intento, as sociedades estrangeiras foram simplesmente dissolvidas e seus custos de aquisição — já "inflados" pelo ágio intragrupo — foram "herdados" por suas controladas diretas JJ Produtos e JJ Comércio.

42.5. A Lei nº 9.430/96 (com redação atualmente dada pela Lei nº 11.488/2007) constitui o diploma legal que dispõe acerca das multas aplicáveis nos casos de lançamento de ofício. Na situação em comento, há que se destacar a previsão contida no seu artigo 44, inciso I, combinado com o § 1º:

(...)

42.7. Deste modo, correta a aplicação da multa de ofício qualificada no percentual de 150%, visto que o procedimento fiscal evidenciou que o contribuinte realizou operações visando à criação de ágio intragrupo e sua amortização para redução indevida da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Em contrapartida, a recorrente alega que não restou caracterizado qualquer ato simulado ou abusivo no caso, e que sua verdadeira substância econômica correspondeu a um

processo mundial de reorganização societária com efetivos propósitos comerciais. Aduz que em nenhum momento a decisão recorrida argumenta que a recorrente ou o grupo Johnson & Johnson tenham agido mediante sonegação, fraude ou conluio.

Penso que assiste razão à recorrente.

No mesmo sentido da decisão que prevaleceu no processo 16561.720172/2012-20, da CSRF, acima mencionado, entendo que o presente caso não é passível de qualificação da multa de ofício.

Embora não se tenha reconhecido a legitimidade do ágio, efetivamente não há elementos no relatório fiscal a apontar dolo, fraude ou simulação. As operações foram realizadas às claras, com registros oficiais junto a órgãos reguladores, e com base na interpretação da legislação tributária, e em jurisprudência administrativa favorável à época dos fatos..

Neste contexto, trata-se de discussão de tema extremamente controverso, que envolve questões tecnicamente complexas, **não havendo no presente caso qualquer elemento doloso adicional que justifique a qualificação da multa de ofício.**

Por todo o exposto, voto por dar provimento ao recurso neste ponto, para afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a ao patamar de 75%, nos termos do art. 44, I, da Lei nº 9.430/96.

- MULTA AGRAVADA DA INFRAÇÃO DE GLOSA DE DESPESAS COM PROVISÕES

No que se refere à multa agravada, aplicada apenas na infração de glosa de despesas com provisões, verifica-se no acórdão recorrido que a parte recorrida desistiu da instauração do litígio quanto a esta matéria. É o que se verifica:

40. Com relação esta glosa a Impugnante informa que no caso do valor glosado de R\$1.445.073,93, do ano-calendário de 2009, optou pelo pagamento do débito lançado, conforme comprovante anexo (doc. nº 2).

40.1. Quanto ao valor glosado de R\$3.797.209,93 relativo ao ano-calendário de 2008 optou por incluir o débito lançado no programa REFIS, na modalidade de parcelamento em 30 meses, tendo anexado o Recibo de Pedido de Parcelamento e do comprovante do pagamento realizado em 22/08/2014 (docs nº 4 e 5).

40.2. A Impugnante manifestou a desistência parcial dos argumentos de fato e de Direito relativos exclusivamente à Parte C do Auto de Infração.

Ao analisar a petição de desistência parcial (e-Fls. 2.909 e ss), bem como os documentos anexados, que a parte incluiu no REFIS tanto o valor principal como os juros, conforme recortes anexos:

RECORTE DA PETIÇÃO (E-FL. 2.910)

4. Ocorre que diante dos benefícios econômicos trazidos pelo REFIS, a Requerente **optou por incluir nesse programa, na modalidade de parcelamento em 30 meses**, o débito remanescente relativo à Parte C do Auto de Infração, que trata da glosa de despesas relacionadas a provisões constituídas pela Requerente no ano-calendário de 2008 – no valor de R\$ 3.797.209,93, conforme se verifica do anexo Recibo de Pedido de Parcelamento e do comprovante do pagamento realizado em 22.8.2014, anexos a esta petição (**docs. nºs 4 e 5**).

RECORTE DA INFRAÇÃO COM MULTA DE 112,5% (E-FL. 2.946)

0003 EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL EXCLUSÕES INDEVIDAS		
Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, conforme relatório fiscal do Termo de Verificação em anexo.		
Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
→ <u>31/12/2008</u>	<u>3.797.209,93</u>	<u>112,50</u>
00880953 AFRFB: MARCOS LEO DA COSTA SANTARELLI		

Desse modo, tendo a recorrente incluindo no parcelamento o valor principal mais a multa, tem-se por não conhecer das alegações que contestam a multa agravada aplicada exclusivamente na infração de glosa de despesas com provisões, haja vista que estão mais em litígio.

- JUROS SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Alega a recorrente a impossibilidade de incidência de juros SELIC 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.

- RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

No que se refere à sujeição passiva, como já relatado, tem-se que a autoridade fiscal atribuiu solidariedade às empresas JOHNSON & JOHNSON DO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS PARA SAUDE LTDA e JOHNSON & JOHNSON INDUSTRIAL LTDA, nos seguintes termos:

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.

XXV – DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

80. Conforme última consolidação do contrato social, de agosto de 2008, o valor total de R\$ 479.997.014,00 do capital social está composto de 479.997.014 quotas, no valor nominal de R\$ 1,00 (um real), distribuídas da seguinte forma: 479.997.013 quotas no valor de R\$ 479.997.013,00 para a empresa JOHNSON & JOHNSON DO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS PARA SAUDE LTDA, CNPJ nº 54.516.661/0001-01 e 1 (urna) quota no valor de R\$ 1,00 para a empresa JOHNSON & JOHNSON INDUSTRIAL LTDA, CNPJ nº 59.748.988/0001-14. A administração da sociedade se dará pelas duas sócias quotistas, conforme artigo 5º abaixo compilado.

CAPÍTULO V - ADMINISTRAÇÃO. REPRESENTAÇÃO.

Artigo 5º - A sociedade será representada e administrada pelas sócias-quotistas, por meio de uma diretoria composta pelos seguintes administradores: um Diretor Presidente, um Diretor Jurídico e quatro Diretores sem designação específica, todos eleitos pelas sócias-quotistas, os quais ficam investidos dos mais amplos e gerais poderes para, em conjunto de dois entre si, representar a sociedade em Juízo e fora dele, ativa ou passivamente, perante terceiros em geral e todas e quaisquer repartições e autoridades federais, estaduais e municipais.

81. Diante dos fatos restou caracterizada a Sujeição Passiva Solidária e a Responsabilidade Tributária, nos termos dos artigos 124, inciso I, 133 e 134 III, da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), onde ambos os sócios serão devidamente caracterizados através do Termo de Sujeição Passiva Solidária.

Ao enfrentar a matéria, em sede de Impugnação, a autoridade julgadora de 1ª instância assim decidiu:

49.6. Veja-se que no âmbito das atividades econômicas, uma análise singela da expressão “pessoas com interesse comum em uma situação” autoriza entender que seu significado corresponda às “pessoas que avaliam que serão beneficiadas pela ocorrência de uma certa situação, e desejam tanto esse benefício, quanto a própria situação em si, um meio por elas considerado válido para alcançar o benefício desejado”.

49.7. Por óbvio, se a situação em tela fosse uma situação legítima, não haveria qualquer problema, pois o dispositivo seria inócuo.

49.8. Não é esse o objetivo desse dispositivo, que visa imputar solidariedade às pessoas que, juntamente com o contribuinte, se beneficiam das situações contrárias à lei que constituam fatos geradores, pois o conceito de múltiplos e concomitantes sujeitos passivos só ocorre quando a solidariedade é imputada a pessoas, como responsáveis pelo crédito tributário.

49.9. Há, portanto, dois requisitos para imputar solidariedade, nos moldes do inciso I, do art. 124, do CTN: (i) a situação em tela tem que ser constituída de um ou mais atos ilegais; (ii) a pessoa com interesse comum tem que ter sido beneficiada pela situação, mas não, única e exclusivamente, obtendo vantagem financeira.

49.10. No presente caso, as duas empresas, únicas sócias da Impugnante, tinham interesse comum nos negócios da impugnante, pois tinham total poder de gerir as suas operações.

50. Logo, devem ser mantidos os “Termo de Sujeição Passiva Solidária e Responsabilidade Tributária” lavrados em nome das empresas mencionadas.

Em sede recursal, as recorrentes apresentaram as mesmas razões, alegando a não aplicação do art. 124, inciso I, do CTN ao presente caso, em razão da inexistência de interesse comum.

Argumentam que a solidariedade não é forma de eleição de responsável tributário, e que a mera condição de sócio não enseja a possibilidade de responsabilização sob a forma do art. 124, I, CTN.

Em que pese entender que a presente infração não se sustenta, penso que assiste razão à recorrente quanto a inexistência de solidariedade passiva no presente caso.

A origem da disposição do artigo 124 do CTN provém da figura da solidariedade tal qual contida artigo 264 do Código Civil, que prescreve que “há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda”. Trata-se da ocorrência de mais de um credor ou mais de um devedor na mesma relação obrigacional em que, cada qual, terá o direito ou será obrigado pela dívida toda.

Falar em *solidariedade* passiva no campo do Direito Tributário equivale, pois, a afirmar que os coobrigados são considerados como um todo homogêneo, o que possibilita ao Fisco a cobrança da totalidade da dívida de qualquer um deles, de alguns ou, ainda, de todos eles, simultânea ou sucessivamente. O credor público, portanto, tem o direito subjetivo de acionar qualquer um dos devedores solidários, escolhendo, se o desejar, o de maior idoneidade financeira. A despeito de se tratar de prerrogativa importante que resguarda os interesses arrecadatários do Estado, é bem verdade que o artigo 124 do Código Tributário Nacional cuidou de alinhar os requisitos atinentes a tal instituto.

E, aí, para fins de análise do artigo 124⁴, inciso I do Código Tributário Nacional, deve-se dar ênfase à *solidariedade passiva* que, a rigor, ocorre com a presença de *mais de um sujeito passivo na mesma relação tributária de caráter obrigacional*. A premissa que deve ser destacada aí é a de que deve existir “interesse comum” das pessoas que participam da situação fática geradora da obrigação principal e que, por consequência, passam à condição de devedores solidários.

Ao associar a locução *interesse comum* à expressão *situação que constitua o fato gerador da obrigação principal*, o legislador deixou claro que não é qualquer interesse comum que pode ser considerado como suficiente para a aplicação da regra da responsabilidade solidária, sendo necessário que se trate de interesse jurídico no fato ou na relação jurídica que constitui o antecedente e o conseqüente da regra-matriz de incidência tributária. O *interesse comum* cuja presença cria a solidariedade não é um interesse meramente de fato, mas, sim, um interesse jurídico, que é aquele que decorre de uma situação jurídica⁴⁸

Em outras palavras, o *interesse comum* a que alude o artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional não se confunde com o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal. Trata-se de interesse jurídico que diz respeito à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato gerador do tributo, devendo ser considerada solidária, portanto, a pessoa que realiza conjuntamente com outra, ou outras pessoas, a situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária.

No caso em análise, o vínculo societário é incontroverso nos autos. No entanto, pouco se discorreu sobre os efeitos dos vínculos para fins de responsabilização. Com efeito, penso que a condição de sócia, por si só, não é suficiente para caracterizar o interesse comum, a ponto de atrair a imputação solidariedade tributária.

⁴ Art. 124. São solidariamente obrigadas: I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

É certo que o sócio tem interesse nos lucros da sociedade investida, mas se fosse esse o interesse comum entre investidor e investida, todo e qualquer sócio seria sempre responsável pelos tributos devidos pela investida. Penso não ser essa a melhor interpretação do texto legal.

O fato gerador tributário objeto dos autos foi praticado pela contribuinte JANSSEN. Foi essa pessoa jurídica que amortizou o ágio e se beneficiou da redução tributária, em que pese o ágio ter sido gerado dentro do grupo econômico.

Nesse passo, é legítimo afirmar, como o faz o próprio STJ, que o simples fato de pessoas integrarem o mesmo grupo econômico, por si só, não é suficiente para a responsabilização solidária:

"1. O entendimento prevalente no âmbito das Turmas que integram a Primeira Seção desta Corte é no sentido de que o fato de haver pessoas jurídicas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária, na forma prevista no art. 124 do CTN. (...)"

(Superior Tribunal de Justiça, EREsp 834.044/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 8.9.2010, DJe 29.9.2010)

Portanto, não se configura nos autos o interesse comum exigido como condição para atrair a regra do artigo 124, I, do CTN, razão pela qual dou provimento ao recurso das responsáveis solidárias.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido:

- i. Conhecer do Recurso Voluntário da contribuinte e dos responsáveis solidários para, rejeitar as preliminares de nulidade do auto de infração, e as arguições de decadência, e no mérito, dar-lhe total provimento;
- ii. Subsidiariamente, em razão de ter sido vencido quanto à glosa de despesas com amortização do ágio, voto por dar provimento ao recurso da contribuinte para afastar a qualificação da multa de ofício, e dar provimento ao recurso dos arrolados JOHNSON & JOHNSON DO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS PARA SAUDE LTDA e JOHNSON & JOHNSON INDUSTRIAL LTDA, para afastar a sujeição passiva solidária.

Por fim, destaca-se que a referida decisão foi proferida durante a vigência da Lei nº 14.689/23, devendo-se a unidade preparadora observar os termos da legislação quanto à matéria decidida por voto de qualidade.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

André Severo Chaves

Fl. 38 do Acórdão n.º 1401-006.831 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 19515.721524/2013-99

Voto Vencedor

Conselheiro Redator-Designado Cláudio de Andrade Camerano.

De se destacar que o presente **voto vencedor** refere-se apenas à manutenção da **glosa da amortização de ágio**. Neste item, por maioria de votos (vencido o Relator), foi negado provimento ao Recurso Voluntário.

Assim, de se acatar o que foi decidido pelo Ilustre Relator e ratificado por esta Turma Ordinária, relativamente às demais questões trazidas no Recurso, com exceção da amortização de ágio, objeto deste voto vencedor.

Inicialmente devo destacar a condução do voto do Relator, bem articulado e apoiado, além de seu próprio intelecto, em jurisprudência administrativa, judicial e com citações de doutrinadores.

Mas, notório que o tema em debate é inquietante e, não raro, objeto constante de discussões nas diversas câmaras baixas deste Colegiado, de conclusões nem sempre uniformes, como sói acontecer também nesta Turma.

O relatório e voto do Relator já detalharam de maneira harmoniosa a situação que motivou a glosa da amortização do ágio em debate, de forma que passo direto às razões que me conduziram ao mesmo entendimento, na sua essência, da autoridade fiscal.

Para tanto, me dedico, inicialmente, a demonstrar a natureza e **surgimento** do alegado ágio, cuja amortização contábil em 2008 e exclusões na apuração do lucro real nos anos de 2009, 2010, 2011, 2012 (este por ajuste RTT), geraram a presente autuação (amortização e exclusões indevidas).

A empresa JJBR LATAN ADMINISTRAÇÃO DE INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES, constituída em **2006** com a denominação de Johnson & Johnson Administração de Investimentos Ltda., com sede no Brasil, por meio de uma integralização de capital social de R\$ 3.369.631.029,00, feita pelos seus sócios **LATAM INTERNATIONAL INVESTMENT COMPANY**, sede na Irlanda, representativo de 3.369.631.028 quotas das empresas **Johnson & Johnson Comércio e Distribuição Ltda.** (avaliada pelo valor de mercado em R\$ 2.666.521.862,00) e Johnson & Johnson Produtos Profissionais Ltda., com valor de mercado de R\$ 703.109.166,00, e este rol de investimentos contemplava quotas da Recorrente, então naquela época com outra denominação social, que também foram objeto de valorização.

Desta operação societária é que teria gerado o ágio em debate.

Explica-se.

A empresa JJBR LATAN ADMINISTRAÇÃO DE INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÃO registrou em sua contabilidade o **ágio** decorrente dos investimentos recebidos da empresa Johnson & Johnson Comércio e Distribuição Ltda. e o **ágio** da empresa Johnson & Johnson Produtos Profissionais Ltda (JJ Produtos), que passou a se chamar Johnson & Johnson do Brasil Indústria e Comércio de Produtos para a Saude Ltda. (**JJBR**), ágios surgidos em laudos de avaliação de empresa de auditoria.

Reproduzo parte do TVF:

(9) A empresa JJBR LATAN ADMINISTRAÇÃO DE INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, foi constituída em 01/09/2006, com a denominação JOHNSON & JOHNSON ADMINISTRAÇÃO DE INVESTIMENTOS LTDA cujo capital social de R\$ 3.369.631.029,00 foi dividido entre a empresa LATAM INTERNATIONAL INVESTMENT COMPANY, empresa com sede na República da Irlanda, com 3.369.631.028 quotas, e a empresa JOHNSON E JOHNSON INDUSTRIAL LTDA, com sede em São Paulo, CNPJ 59.748.988/0001-14, com 01 (uma) quota. A integralização do capital se deu com a conferência das totalidades das quotas que a LATAM INTERNATIONAL possuía das empresas JOHNSON & JOHNSON COMÉRCIO E DISTRIBUIÇÃO, CNPJ 61.192.571/0001-60, no valor de R\$ 2.666.521.862,00 e da empresa JOHNSON & JOHNSON PRODUTOS PROFISSIONAIS LTDA, CNPJ 54.516.601/0001-01, no valor de R\$ 703.109.166,00 (empresa que originou o ágio na fiscalizada);

Ou seja, a JJBR LATAN ADMINISTRAÇÃO DE INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES não adquiriu nada, apenas recebeu os investimentos (quotas) já com os valores inflados por atribuição de valor de mercado, cumprindo lembrar que o valor daí surgido não enfrentará nenhuma resistência ou qualquer questionamento do mercado, e nem da própria fiscalizada que recebeu, em integralização de seu capital, suas próprias quotas (!) já então valorizadas, por força de sua rentabilidade futura em laudo de avaliação por empresa de auditoria. Ou seja, tudo gira empresas entre empresas de mesmo controlador, aqui e no exterior.

Na integralização de capital na Recorrente, deveria ser registrado o valor do investimento sem qualquer desdobramento do seu custo, pois este já estava representado na **LATAM Investment** sem qualquer ruptura em seu valor global, uma vez que esta empresa, sediada no exterior, não estaria sujeita ao método da equivalência patrimonial, apenas por esta razão.

Ou seja, o referido ágio não surgiu na constituição da empresa JJ Administração pela LATAM Investment, mas sim de operações anteriores com envolvimento de outras empresas, inclusive do exterior, como já, inclusive, bem abordado na decisão recorrida.

Estamos aqui lidando com operações de reorganizações societárias entre empresas do mesmo grupo econômico e não há nada contra isto, ocorre que, quase sempre, o final desta maratona revela geração de *ágio* e sua posterior amortização por empresa que, quase sempre, não tem nenhuma participação decisiva no surgimento do *ágio* que lhe permitisse a sua dedução contábil ou fiscal.

A figura de **ágio** deve nascer de maneira natural, sem sobressaltos e deve refletir que a aquisição de determinado ativo compensa o pagamento (ou outro meio), pelo adquirente, do seu preço acima de seu valor patrimonial (aí entram os fundamentos econômicos do *ágio*) e isto pode se dar também entre sociedades ligadas, pelo menos à época dos fatos.

Mas aqui, como já sublinhado, nos deparamos com **criação** de *ágio* amortizável na Recorrente, uma vez que as operações societárias precedentes não estão contempladas ou não se adequam aos dispositivos legais do RIR/99, que dão amparo legal a tal amortização:

Art. 385. O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20):

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

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

§ 1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 1º).

§ 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 2º):

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

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

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

§ 3º O lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 3º).

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

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

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

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

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

A Recorrente nada adquiriu, ela apenas recebeu, em integralização de capital, bens (quotas) com valores extraídos (avaliados) de laudos de avaliação, valores contabilizados em ativo diferido de empresa (sua controladora) do mesmo grupo, ou seja, tudo envolve apenas partes interessadas, no Brasil e no exterior. Ou seja, não há que se cogitar da existência legítima do *ágio* em questão. Tratou-se de uma mera transferência de valor que estava registrado em conta de ativo diferido na controladora da Recorrente

No presente caso, a única função da empresa JJBR Latam Administração de Investimentos e Participações Ltda. [constituída com a denominação de Johnson & Johnson Administração de Investimentos Ltda (JJ Administração)], no conjunto de operações realizadas, objetivava a amortização de ágio pela JANSSEN-CILAG Farmacêutica Ltda. (a Autuada), sem que sua existência tenha qualquer função econômica que não essa. Trata-se de uma pessoa

jurídica sem qualquer propósito negocial ou função econômica, ou seja, não dedicada à produção ou circulação de bens ou serviços, existente "apenas no papel".

Reitere-se, estamos diante de **criação** de um *ágio* que surgiu em operações de **valorização** de ações/patrimônio de forma unilateral, feita por interessados (Controladora da Recorrente daqui e no exterior e outras empresas ligadas) cujo valor foi, posteriormente, sendo conduzido para outras empresas por meio de sucessivas reorganizações societárias (aqui e no exterior onde, aliás, tudo começou) onde o investimento reavaliado vai acabar no colo de alguém que detinha resultados tributáveis, no caso foi no da Recorrente, que em nada contribuiu, como vimos, para a sua legítima amortização, nos moldes dos dispositivos legais já citados e transcritos neste voto.

Ante o exposto, me resta concordar com a conclusão fiscal, a seguir reproduzida, **TVF**, item 38 em diante:

38. Diante do exposto temos caracterizado diversos fatos que inviabilizam a fundamentação legal prevista para que a empresa tenha o direito por ela aplicado. **Primeiro** que quando da ocasião da aquisição da participação na investida ela deveria ter sido adquirida com *ágio* pela investidora, isto é, a investidora deveria ter efetivamente arcado com o pagamento do *ágio*, porém a empresa aqui fiscalizada ao aumentar seu capital social de R\$ 55.123.402,00 para R\$ 479.997.014,00, um aumento de R\$ 424.873.612,00, o fez mediante a emissão de 424.873.612 quotas, no valor nominal de R\$ 1,00 subscritas e integralizadas pela sócia controladora, CNPJ: 54.516.661/0001-0,

JOHNSON & JOHNSON DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS PARA SAÚDE LTDA, não tendo que se falar em *ágio*. **Segundo** porque como o bem integralizado pela controladora foi um bem registrado em seu ativo diferido denominado *ágio* a amortizar correspondente a previsão dos resultados nos exercícios futuros (Goodwill) das atividades industriais da própria controlada JANSSEN-CILAG FARMACEUTICA LTDA, não se deu o "encontro" da participação societária adquirida e do *ágio* pago por tal participação em um mesmo patrimônio ("confusão patrimonial") e **terceiro** a absorção de patrimônio da investida pela investidora ou vice-versa (absorção de patrimônio da investidora pela investida), só deve ocorrer por meio de incorporação, fusão ou cisão, tal fato não ocorreu na empresa aqui fiscalizada.

39. Em que pesem as situações anteriormente descritas temos ainda que ressaltar que a origem deste suposto *ágio* na empresa JOHNSON & JOHNSON DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS PARA SAÚDE LTDA decorreu de operações envolvendo sociedades de um mesmo grupo sujeito a um mesmo controlador, tal situação caracteriza "**ágio intragrupo**". Este *ágio* é aquele decorrente de uma ou mais operações societárias realizadas entre entidades sujeitas a um mesmo controle, as quais, portanto, não são independentes.

[...]

41. Assim então como demonstrado, neste Termo de Verificação, fica clara a impossibilidade da empresa utilizar amortização e exclusão sobre o que ela denominou “ágio Goodwill”, já que a empresa não demonstrou o propósito negocial da reorganização societária realizada e nem os elementos que possibilitem seu enquadramento legal, sendo, portanto, o objetivo desta “reorganização” a diminuição na carga tributária com a operação realizada.

E aqui nem cabe adentrar em peculiaridades/observações destacadas pela autoridade fiscal a respeito do relatório de avaliação (laudo), pois não é determinante na apreciação do litígio em debate.

Quanto à questão abordada no voto do Relator, acerca de que antes da Lei 12.973/2014, não haveria proibição de ágio gerado entre partes dependentes, discordo, *data vênia*, de tal entendimento.

Ora, desde muito antes, e aí depende da situação ocorrida entre as empresas ligadas, já **não** era permitido a dedução fiscal de amortização de ágio entre empresas ligadas.

A **Lei 12.973/2014** modificou, de maneira acentuada, esta questão de apuração de ágio, reformulando completamente o art.20 do decreto-lei nº 1.598/77, criando figuras novas como **mais valia, menos valia, valores justos de ativos e passivos**, etc, daí, a Lei ter definido que, em havendo situações contempladas com estes novos conceitos contábeis, haveria de ser entre **partes independentes**.

Neste sentido, reproduzo parte do voto do Conselheiro André Mendes de Moura, no Acórdão 9101-004.752, de 04 de fevereiro de 2020, onde a Recorrente foi parte interessada e relativamente a mesma situação (processo 165651.720170/2012-31, citado no Relatório) ora vista nos autos do presente processo:

A Lei nº 12.973, de 2014, trouxe novas exigências em relação ao aproveitamento da despesa de ágio, não tendo nenhum caráter interpretativo. Os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, não foram alterados em nenhum ponto pela Lei nº 12.973, de 2014, que se adiciona aos preceitos da lei anterior. A lei nova estabeleceu restrições de ordem pessoal em relação às empresas investidora e investimento, que não podem mais ser do mesmo grupo empresarial, devendo ser não dependentes, e de ordem formal, ao dispor sobre requisitos expressos para o laudo de avaliação que fundamenta o sobrepreço. Promoveu também a convergência entre o ágio fiscal e o goodwill contábil. O ágio previsto pelo artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, passou a ser determinado pela diferença entre o custo de aquisição do investimento e a somatória entre o valor de patrimônio líquido na época da aquisição e a mais ou menos-valia correspondente à diferença entre o valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da porcentagem da participação adquirida. A questão é que a redação inalterada dos 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, em nenhum momento permitia que ágio gerado internamente pudesse resultar em despesa dedutível, e a nova a Lei só veio criar instrumentos mais precisos para o controle de violações aos dispositivos mencionados e, também, adaptou a sistemática às novas normas contábeis - nada mais que isso.

Conclusão

É o voto, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano